



Handelshøyskolen BI - campus Oslo

# MAN 30721

Avsluttende oppgave. Executive Master of Management med spesialisering i skatte- og avgiftsrett

Prosjektoppgave

Skatteforvaltningens faktumavklaring og rettens bevisvurdering i skattesaker i storbedriftssegmentet

Navn: Eli Stava

Utlevering: 12.09.2018 09.00

Innlevering: 10.05.2019 12.00

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

**Avsluttende masteroppgave: Skatteforvaltningens  
faktumavklaring og rettens bevisvurdering i skattesaker i  
storbedriftssegmentet**

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

## Innholdsfortegnelse

### Innhold

<b>AVSLUTTENDE MASTEROPPGAVE: SKATTEFORVALTNINGENS FAKTUMAVKLARING OG RETTENS BEVISVURDERING I SKATTESAKER I STORBEDRIFTSSEGMENTET .....</b>	<b>I</b>
<b>INNHOLDSFORTEGNELSE .....</b>	<b>II</b>
<b>SAMMENDRAG.....</b>	<b>III</b>
<b>1. INNLEDNING .....</b>	<b>1</b>
<b>2. SKATTEFORVALTNINGSLOVENS REGLER OM FAKTUMAVKLARING .....</b>	<b>5</b>
A. SKATTYTERS OPPLYSNINGSPLIKT .....	5
B. SKATTEMYNDIGHETENES UNDERSØKELSESPLIKT / UTREDNINGSPLIKT .....	7
C. NÆRMERE OM GRENSEN FAKTISKE OPPLYSNINGER/RETTSANVENDELSE .....	10
D. UTREDNINGSPLIKTEN OG BEVISKRAVET .....	12
<b>3. TVISTELOVENS SYSTEM FOR AVKLARING AV FAKTUM.....</b>	<b>15</b>
A. GENERELT .....	15
B. HVA ER ET FAKTUM / BEVIS I SIVILE SAKER/SKATTESAKER?.....	18
i. <i>Realbevis (dokumentbevis). Avgrensing mot digitale bevis.</i> .....	18
ii. <i>Vitnebevis</i> .....	19
iii. <i>Sakkyndighetsbevis</i> .....	20
C. SÆRLIG OM VURDERING AV FAKTUM OG PRIVATRETTLIGE DISPOSISJONER I SELSKAPSFORHOLD .....	25
D. FAKTUMAVKLARING SOM GÅR PÅ MOTIVASJON .....	28
<b>4. SELVE BEVISVURDERINGEN.....</b>	<b>29</b>
A. BEVISKRAVET VED FASTLEGGELSE AV FAKTUM I SIVILE SAKER INKL. SKATTESAKER .....	29
i. <i>Generelt</i> .....	29
ii. <i>Noen eksempler fra praksis</i> .....	35
C. HVORDAN BEVISVURDERINGEN FAKTISK FOREGÅR (DESKRIPTIV BEVISVURDERING) .....	37
<b>5. OPPSUMMERING .....</b>	<b>39</b>

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

## **Sammendrag**

Oppgaven ser på de regler og prinsipper som styrer faktumavklaringen i skattesaker i storbedriftssegmentet. Jeg går først gjennom de reglene som styrer skattetatens saksbehandling, i saker hvor det forutsettes at den skattepliktige bidrar til å avklare sin skatteplikt. Jeg ser dernest på reglene som gjelder for bevisføring og bevisvurdering når en slik sak havner i retten.

På bakgrunn av ny litteratur og ny forskning som har kommet særlig på 2000-tallet, prøver jeg å trekke ut noen hovedprinsipper og grunnleggende hensyn som styrer bevisretten, og hvordan disse eventuelt innvirker på, eller etter mitt syn burde innvirke på bevisvurderingen i enkeltsaker. Jeg prøver også å si noe om hvilke utfordringer både skatteforvaltningen og domstolene står ovenfor, når man skal prøve å finne fram til et "sant" faktum i en stadig mer komplisert og internasjonal økonomisk virkelighet.

Til slutt ser jeg nærmere på nyere forskning på voldtektsaker, som har prøvd å avdekke hvordan bevisvurderingen faktisk foregår i norske domstoler, og stiller spørsmål ved om bevisvurderingen i norske domstoler er så objektiv og saklig som en kunne ønske.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

## 1. Innledning

Tradisjonelt har jurister konsentrert seg om innholdet i de materielle rettsreglene, og ikke vært særlig opptatt av temaene bevisvurdering og bevisrett. Det bunner antagelig i en oppfatning om at bevisvurdering er noe enhver normalt utrustet person kan gjøre, og at det ikke er spesielt mye å si om tema. I nyere tid har bevisstheten om at de materielle rettsreglene og beviskravsreglene hører uløselig sammen, økt.

Dette har ført til en oppblomstring av forskning og artikler om tema bevisvurdering, både hvordan den bør foregå (normativ bevisvurdering), og hvordan den faktisk foregår (deskriptiv bevisvurdering). På 2000-tallet har det kommet en rekke bøker og artikler hvor bevisvurdering har vært tema, og det har vært avlagt doktorgrader med dette som tema, både av jurister og ikke-jurister. Magne Strandberg, Markus Jerkø og Anders Løvlie (Strandberg, 2012; Kolflaath, 2018; Løvlie, 2009) er eksempler på yngre jurister som har interessert seg for tema bevisvurdering og faget beviskravsrett.

Eivind Kolflaath, som er professor med bakgrunn fra Institutt for språkvitenskap ved Universitetet i Bergen, og Anne Bitsch med bakgrunn fra det samfunnsvitenskapelige fakultet ved Universitetet i Oslo, har begge skrevet om emner som i stor grad handler om bevisvurdering i praksis på strafferettens område (Kolflaath, 2004; Bitsch, 2019). I mer tradisjonell juridisk litteratur er også tema omtalt. Da er fokus i stor grad på hvilken sannsynlighetsovervekt som må foreligge generelt, eller for definerte saksforhold eller saksområder, for at et rettsfaktum skal anses bevist og legges til grunn av domstolen. Forfattere som har omtalt dette i nyere tid er bl.a Jens Edvin Skoghøy, Jo Hov og Nils Nygaard (Strandberg, 2012).

I mange land har det vært en kontinuerlig debatt om den normative bevisvurderingsteorien, og hvordan denne bør foregå. Når det gjelder forskningen om den faktiske bevisvurderingen og hvordan denne foregår er den av nyere dato, også internasjonalt, og Norge kommer etter både på det ene og det andre området.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

I sin forelesning i faget rettslig bevisteori ved Universitetet i Oslo anfører Anders Løvlie følgende i sin presentasjon (Løvlie, udatert): "*Rettskildelæren har i for liten grad tydeliggjort betydningen av virkelighetsforståelsen for regelforståelsen.*" Det er tydeligvis i ferd med å endre seg.

Det at faget rettslig bevisteori finnes på timeplanen for dagens jusstudenter, og at det forskes på hvordan bevisvurderingen faktisk foregår, samt utvikles nye tanker og ideer om hvordan den bør foregå, gir håp om at fremtidens dommere og rettsanvendere blir mer bevisste på hvordan man forholder seg til og tolker bevis, og dermed også virkeligheten.

Ikke fordi det nødvendigvis foreligger en fasit om hvordan riktig bevisvurdering skal foregå, men fordi det uansett er en fordel å ha kunnskap for å kunne anvende den best mulig. Det kan f.eks være kunnskap om hvordan dagens beviskravsregler er utviklet og hvilke overordnede prinsipper de hviler på, men også kunnskap om hvilke fallgruver og feilkilder (psykologiske og andre) man kan gå i når man skal vurdere bevis. Og det kan være kunnskap om hvordan begrepene skal defineres og forstås.

Det er en fordel å ha begreper og termer og kunnskap om beviskravsrett og bevisvurdering for å få til gode prosesser for vurdering av bevis i forvaltning og domstoler, men det er også en fordel når man skal forklare i etterkant hvordan man har vurdert de bevisene man har fått presentert. Det å skrive i en dom eller et vedtak at man har lagt til grunn faktum x som bevist, uten å nevne noe om hvorfor, eller å vise til en helhetsvurdering når man vurderer bevissituasjonen, vel å merke i saker der faktum er omstridt, kan fremstå litt lettvindt, og ikke særlig opplysende eller tillitvekkende. Dette kommer jeg tilbake til under punkt 4 om bevisvurderingen.

De ikke-juristene jeg har nevnt ovenfor, som har forsket på hvordan bevisvurderingen faktisk foregår, såkalt deskriptiv bevisvurderingsteori, har alle sett på domstolenes bevisvurdering på visse avgrensede områder innen strafferetten. Eivind Kolflaath har f.eks overvært straffesaker som gjelder

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

traffikkforseelser, og sett på hvordan retten vurderer bevis i den type saker (Kolflaath, 2004). Anne Bitch avsluttet nylig en doktoravhandling hvor en del av forskningen hadde sitt utspring i at hun fulgte rettsforhandlinger i lagmannsretten for voldtektssaker i en viss periode, og snakket med de forsvarsadvokatene som hadde saken i ettertid, dersom disse var villige til det (Bitsch, 2019).

Så vidt meg bekjent foreligger det pr. dags dato ingen forskning på hvordan bevisvurderingen faktisk foregår på sivilrettens område i Norge, verken generelt eller på et avgrenset område. Forhåpentligvis vil det i årene framover bli mer forskning på dette tema, også på sivilrettens område.

Magne Strandberg skriver både om deskriptiv og normativ bevisvurderingsteori i sin bok "Beviskrav i sivile saker" (Strandberg, 2012), som bygger på en doktoravhandling fra 2010. I boken går han gjennom forskjellige teorier om hvordan bevisvurderingen bør foregå fra forskjellige land og rettssystemer, og vurderer de debattene og problemstillingene som har vært reist historisk og internasjonalt, oppimot den nåværende norske situasjonen. Det fremgår av hans fremstilling at den norske beviskravsretten (som i stor grad er uskrevet og basert på skjønn) er basert på grunnleggende teser som i liten grad er ansett som relevante i andre land. Det kommer jeg tilbake til under punkt 4 om bevisvurdering.

To nylige saker i norsk media kan illustrere at bevisvurdering ikke er innlysende. Nrk.no publiserte 4. mars 2019 en nyhet om en trailersjåfør som var filmet mens han kjørte over sju mil på feil side av veien. Politiet i Trøndelag hadde, etter å ha fått overlevert fem videoer fra et par som kjørte etter traileren og filmet den, fordi de var skrekkslagne over kjøringen, etterforsket saken og kommet til at saken bør henlegges pga bevisets stilling.

Politiet mente ifølge artikkelen at videoene ikke ville holde som bevis i retten. Paret var sjokkert over avgjørelsen, og det er ikke umiddelbart innlysende for meg som jurist hvorfor videoer i kombinasjon med vitneforklaringer ikke holder som bevis i retten. Det hadde muligens fortjent en bedre redegjørelse fra politiets side.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

En annen sak, denne fra USA, var omtalt i Klassekampen lørdag 2. mars 2019 (Kulås, 2019), og gjelder et kunstnerpar bosatt i Harlem, hun en norsk kunstner ved navn Lene Berg og han en svart amerikaner. Mannen, omtalt som "D" i artikkelen, ble beskyldt for å trakassere et homofilt nabolag. I rettssaken som fulgte var hovedbeviset ifølge artikkelen et fotografi tatt av "D" når han går forbi huset hvor det paret som føler seg trakassert bor.

Det er ifølge artikkelen ikke vist til noen konkrete bevis utover dette fotografiet. "D" ble nektet å bruke sitt pass som bevis, for å dokumentere at han ikke kunne ha vært i nabolaget når de episodene som naboparet viste til hadde funnet sted. På bakgrunn av naboparets forklaringer og dette bildet fikk "D" en dom på 90 dagers fengsel, tvungen psykiatrisk behandling for asosial oppførsel, fem års "probation" med tap av stemmerett og forbud mot å forlate landet – i tillegg til åtte års forlenget nabobesøksforbud.

Artikkelen omhandler en film som paret har laget sammen om den uvanlige, eller muligens ikke så uvanlige historien, kalt "False Belief". I artikkelen er følgende episode beskrevet fra Lene Bergs ståsted:

Dette er alvorleg, sa forsvarsadvokaten. Korleis kan det vera alvorleg spurte eg, fotoet provar ingen ting og er dessutan tydeleg manipulert? Men den lange debatten om tilhøvet mellom fotografi og røynd har opplagt ikkje nådd rettssalene i USA. Lene Berg meiner at "fotoprovet" understrekar rolla "Ds" utsjånad spelte i saka, at han er høg, svart, bruker solbriller og har ein uvanleg hårfrisyr. (Klassekampen, 2019, 2. mars, s. 53).

Det er selvfølgelig lett å avfeie det som skjer i USA som ekstremt, og muligens beskrive det som "amerikanske tilstander" og som irrelevant for Norge. Men rettsvesenet i USA og bevisvurderingene som gjøres i domstolene der, er tuftet på de samme prinsipper og vurderinger som vi legger til grunn i Norge. Selv om enkelte detaljer kan variere, bl.a har USA flere regler om bevisføring og hvilke



*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

bevis som tillates ført og ikke i en retts sak, er det interessant å se hvordan man hankses med bevisvurderings spørsmål i en av verdens presumptivt mest utviklede rettsstater.

Mye av den forskningen som er gjort på vitnep psykologi, og hvordan bevisvurdering og bevisbedømmelse faktisk foregår i retten, har også sitt utspring i USA. Den største forskjellen mellom USA og Norge ligger antagelig utenfor rettssalen, ved at interesse motsetningene mellom forskjellige grupper og individer er mye større i USA enn i Norge. Det er vel trygt å si at USA pr. i dag antagelig er et mer polarisert samfunn enn det norske.

I denne oppgaven vil jeg prøve å si noe om beviskravet og bevisvurderingen i skattesaker segmentet som kalles for store foretak, basert på den praksis som hovedsakelig følges i dag. Jeg vil først gå gjennom de reglene som styrer forvaltningens arbeid med faktumavklaring. Dernest vil jeg se på beviskravsretten og bevisføringen med utgangspunkt i tvisteloven, skatteforvaltningsretten og juridisk teori.

Ut fra ny kunnskap og forskning innen fagene vitnep psykologi og forskning på hvordan bevisbedømmelse faktisk foregår i retten, samt ny faglitteratur på beviskravsrettens området, vil jeg vurdere om det er problemstillinger som er uløste eller uklare på dette området, eller som bør løses annerledes enn det som gjøres i dag.

## **2. Skatteforvaltningslovens regler om faktumavklaring**

### ***a. Skattyters opplysningsplikt***

I det store flertall av skattesaker som behandles i skatteforvaltningen, legges den skattepliktiges egne opplysninger i skattemeldingen til grunn for ligningen / fastsettingen. Dette gjelder også for store foretak-segmentet. Skattefastsettingen er basert på at den skattepliktige "*opptrer aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt*", jf. skatteforvaltningsloven (skfvl.) § 8-1.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Den viktigste kilden for skattemyndighetenes faktumgrunnlag i skattesaker som gjelder dette segmentet, er de skattepliktiges egne opplysninger. Dette står i en viss motsetning til lønnstaker- og pensjonistsegmentet, hvor skattefastsettingen i stor grad baseres på tredjemannsopplysninger, og ferdig utfylt informasjon i skattemeldingen.

Vilkåret for å kunne endre en skattefastsettelse iht. skfvl. § 12-1 er utelukkende at denne er "uriktig". Dette gjelder fra 1. januar 2017 i en 5-års periode, uavhengig av om den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger, og uavhengig av hva som er årsak til feilen, med visse modifikasjoner.

Skattemyndighetene har bl.a. en begrenset frist til å endre feil fastsettelse pga. egen rettsanvendelse, dersom det faktiske grunnlaget for skattefastsettelsen er riktig, jf. skfvl. § 12-6, 4. ledd.

Det kan være en glidende overgang mellom frivillighet og tvang. Selv om kontrollopplysninger i utgangspunktet gis frivillig iht. skfvl. § 10-1, er det antagelig en viss tvang involvert, fordi den skattepliktige ikke føler at han har særlig valg. Det kan også være at en kontroll som i utgangspunktet begynner som en kontorkontroll, hvor den skattepliktige bidrar frivillig med opplysninger, går over til mer inngripende former for kontroll iht. skfvl. §§ 10-2 til 10-14.

Den mest inngripende formen for kontroll i denne sammenheng er speiling og tilgang til elektronisk lagret materiale. Det er mange hensyn som må veies opp mot hverandre når skatteetaten gjør bruk av dette virkemiddelet, i tillegg til at lovens vilkår må være oppfylt, bl.a. må hensynet til personvern og privatliv, og begrenset innsyn i taushetsbelagte opplysninger ivaretas. Tema er behandlet bl.a. av Maria Astrup Hjort i sin bok *Tilgang til bevis i sivile saker*, med særlig vekt på digitale bevis (Hjort, 2016). Jeg går ikke nærmere inn på det i denne oppgaven.

Materialet for å fastsette riktig skattegrunnlag skal først og fremst skaffes til veie av den skattepliktige. Dersom myndighetene trenger ytterligere informasjon for å bedømme skattevirkningene av en transaksjon, plikter skattepliktig å fremskaffe dette. Hjemmelen for å be om ytterligere opplysninger i saker man finner grunn til

**NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her**

---

å kontrollere nærmere er skfvl. § 10-1, og gir i prinsippet skatteetaten vide fullmakter.

Det fremgår bl. av Høyesteretts dom i Media Bergen-saken, som der uttalte: *"Finner ligningsmyndighetene grunn til å kreve nærmere opplysninger om privatrettslige disposisjoner som kan få skattevirkninger, må partene være forberedt på å gi nærmere dokumentasjon."* (Rt. 2001 s. 187). Høyesterett anfører videre at dette gjelder desto mer i disposisjoner mellom nærstående, og at forsømmelse av opplysningsplikten kan tillegges betydning ved bevisbedømmelsen.

Skattemyndighetene har en generell veiledningsplikt, jf. skfvl. § 5-1. Denne skal som regel tilpasses skatteetatens arbeidssituasjon (bortsett fra når det gjelder utfylling av meldinger og skjemaer). Veiledningen skal også tilpasses de ressurser og det behovet den enkelte skattyter antas å ha. Veiledningsplikten for skattemyndighetene er mindre omfattende enn den tilsvarende veiledningsplikten i forvaltningsloven § 11 (Sarai, 2014).

**b. Skattemyndighetenes undersøkelsesplikt / utredningsplikt**

Tidligere gjaldt forvaltningsloven § 17 for saker etter merverdiavgiftsloven og for særavgifter, og til en viss grad i skattesaker, selv om bestemmelsen ikke fikk direkte anvendelse. Med utredningsplikt menes en plikt til å utrede det faktiske grunnlaget i en sak før vedtak treffes. Av bestemmelsen fremgår det at forvaltningsorganet skal påse at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes. Dette innebærer en plikt for forvaltningsorganet til å innhente opplysninger av eget tiltak. Hvor terskelen ligger vil avhenge av sakens art. Generelt må hensynet til sakens opplysning veies opp mot effektivitetshensyn.

I skattesaker har det ikke vært en lovfestet utredningsplikt, slik som i avgiftssaker og forvaltningssaker ellers. Den tidligere ligningsloven inneholdt ingen bestemmelser som ga ligningsmyndighetene en plikt til å foreta egne undersøkelser før vedtak ble truffet. Det er alminnelig antatt at utredningsplikten

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

til skattemyndighetene er mindre streng enn ellers, ved forvaltningsvedtak som ilegger byrder på borgerne. Skatteforvaltning er masseforvaltning, og det er først og fremst skattepliktige sitt ansvar å fremskaffe de opplysninger som er nødvendige for å fastsette skatteplikten. (Sarai, 2014; Kvamme, 2017).

Rettspraksis har imidlertid slått fast at det gjelder en utredningsplikt også i skattesaker. Departementet har i forbindelse med innføringen av den nye skatteforvaltningsloven fra 1. januar 2017 uttalt at den undersøkelsesplikten skattemyndighetene har etter tidligere rett, slik den har utviklet seg i praksis, fortsatt vil gjelde. (Prop. 38 L (2015 – 2016) s. 57-58).

Det er uklart om forarbeidenes betoning av at den såkalte Loffland-standarden (Rt. 1992 s. 1558) fortsatt gjelder som før, er holdbar når det gjelder skattemyndighetenes undersøkelsesplikt i forbindelse med selve fastsettingen. Det kan også diskuteres om en slik regel er hensiktsmessig, jf. bla. Snorre Farstad sitt syn i en artikkel i Skatterett om dette tema (Farstad, 2015).

Loffland-dommen er uansett en viktig dom for å gå opp grensen mellom skattepliktiges opplysningsplikt og skattemyndighetenes undersøkelsesplikt i forbindelse med kontrollsaker, og i saker hvor skattemyndighetene fastsetter skattegrunnlaget ved skjønn, enten pga. mangelfulle opplysninger eller fordi man finner grunn til å sette den skattepliktiges opplysninger til side.

Hva som er "nok" opplysninger til at til at skattekontorets undersøkelsesplikt inntrer, vil måtte vurderes konkret fra sak til sak. Det vil variere med hvilke opplysninger skattyter faktisk har gitt, og hvilken oppfordring skattyter hadde til å gi flere opplysninger. Dersom skattekontoret faktisk har etterspurt opplysninger som den skattepliktige ikke har fremlagt, vil det som regel være skattyters risiko, jf. Høyesteretts uttalelser i Media Bergen.

Dette modifieres muligens av en ganske ny dom, hvor Høyesterett kom til at det gjaldt et alminnelig forbud mot dobbeltbeskatning i norsk rett, som overstyrte daværende endringsregler i ligningsloven, jf. Rt. 2015 s. 982. I denne saken hadde

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

den skattepliktige ikke gitt skattemyndighetene nok opplysninger til å avklare sin skatteplikt innen de fristreglene som gjaldt, og skattemyndighetene hadde fastsatt ligningen ved skjønn.

Da den skattepliktige i ettertid ifølge Høyesterett kunne dokumentere at en del av inntektene som var beskattet et tidligere år også var beskattet i et senere år – dette var muligens litt uklart ifølge skattemyndighetene – likevel mente Høyesterett at skattemyndighetene måtte ta fastsettingen for vedkommende år opp til endring, uavhengig av de lovfestede endringsreglene. Høyesterett viste til at forbudet mot dobbeltbeskatning av inntekter er et grunnleggende prinsipp i norsk skatterett.

Dommen er et interessant tilfelle av rettsanvendelse, men er antagelig også et ganske interessant eksempel på bevisvurdering. Høyesterett valgte å ha veldig stor tiltro til en skattepliktig som ikke akkurat hadde oppført seg eksemplarisk i avklaringen av sin skatteplikt, og som ifølge skatteetatens folk heller ikke hadde dokumentert på en overbevisende måte at de inntektene han mente var dobbeltbeskattet faktisk var det.

I saker hvor skattyter anses å ha gitt fullstendige opplysninger som skattekontoret vurderer å sette til side, har skattekontoret en større plikt enn ellers til å foreta egne undersøkelser, og fremskaffe det faktiske grunnlaget for vedtaket. Skattemyndighetene kan ikke legge et alternativt faktum til grunn uten å ha foretatt egne undersøkelser som underbygger dette faktumet. Dersom skattekontoret faktisk har spurt og ikke fått svar vil normalt undersøkelsesplikten være oppfylt. (Vigdal, 2010).

I tilfeller hvor den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er ikke undersøkelsesplikten like streng. I Slørdahl-dommen (Rt. 1995 s. 1883) la Høyesterett til grunn at selv om ligningsmyndighetene hadde en selvstendig plikt til å foreta undersøkelser før vedtak ble fattet, gikk skattyters opplysningsplikt foran ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt i forhold til fristregelen i tidligere ligningslov § 9-6 nr. 3 a. (Vigdal, 2010).

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Det er i sum ganske vanskelig å finne ut av hvor grensene for den skattepliktiges opplysningsplikt og skattemyndighetenes undersøkelsesplikt går i konkrete saker. Spørsmålet har fått mindre betydning etter innføring av ny skatteforvaltningslov, men vil som nevnt fortsatt ha betydning i en del relasjoner hvor skattemyndighetene fastsetter skattegrunnlaget ved skjønn.

***c. Nærmere om grensen faktiske opplysninger/rettsanvendelse***

Opplysningsplikten gjelder faktiske forhold, og ivaretas først og fremst ved levering av skattemelding etter skfvl. kapittel 8. Hva som er faktiske forhold og hva som er rettslige påstander kan av og til være uklart. I den såkalte Romerikssaken, omtalt bl.a. i Aftenpostens leder 3. juni 2013 (Aftenposten, 2013), hadde en kvinne hjulpet over 2000 skattepliktige med å fylle ut selvangivelsen.

Disse hadde systematisk krevd fradrag for kostnader som de ikke hadde krav på fradrag for. Det var så vidt meg bekjent ikke gitt ytterligere opplysninger om faktum. Kvinnens forsvarere anførte at det var gitt nok opplysninger i alle de aktuelle selvangivelsene til at skattemyndighetene selv kunne undersøke forholdet.

Eidsivating lagmannsrett avsa dom i ovennevnte sak 22. november 2018 (LE-2017-085280), og kom til at Loffland-dommen ikke hadde overføringsverdi, når det i selvangivelsen forsettlig eller grovt uaktsomt var gitt direkte uriktige faktiske opplysninger av betydning for ligningen, eller hvor opplysninger bevisst var holdt tilbake for å oppnå gunstigere beskatning.

Under punktet i dommen som omhandler uriktige og ufullstendige opplysninger uttaler retten følgende, etter å ha understreket det lojalitets- og samarbeidsforhold som foreligger mellom skattepliktige og skattemyndighetene:

Dersom det gis opplysninger som er egnet til å villedes  
ligningsmyndighetene fordi det i selvangivelsen gis et fortegnet bilde av

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

de underliggende realiteter, vil det etter lagmannsrettens syn kunne foreligge en overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a selv om opplysningen ikke nødvendigvis er faktisk uriktig, jf. blant annet Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) punkt 8.2.3. (pkt. 5.2 i dommen)

Videre uttaler retten under samme punkt og under avsnittet om Loffland-dommen:

Det er ikke gitt at uriktige opplysninger blir riktige selv om det ellers er gitt opplysninger som er tilstrekkelige til at ligningsmyndighetene kan ta opp det aktuelle skattespørsmålet. Det må bero på de konkrete omstendighetene, blant annet om det er gitt uttrykk for tvil i forklarende vedlegg eller lignende til selvangivelsen. (LE-2017-085280)

En annen dom som omhandler grensegangen mellom faktum og rettsanvendelse er Mons Holding, LB-2015-109536. I denne saken hadde selskapet krevd fradrag for et tap på ca. 80 mill. kroner for tap på aksjer, og hadde i vedlegg til selvangivelsen vist til at det selskapet hvis aksjer det var krevd fradrag for hadde "flyttet" fra Jomfruøyene til Kypros.

Retten var enig med staten i at det ikke var gitt fullstendige opplysninger, og at det å bruke ordet "flytting" i denne sammenheng ikke var dekkende for realiteten. Selskapet anførte bl.a. at det ikke hadde gitt uriktige faktiske opplysninger, og at det å kreve fradrag for aksjetapet var et resultat av rettsanvendelse, som ikke var omfattet av opplysningsplikten.

Viktigheten av å uttrykke tvil, f.eks. om et skjønn man har foretatt eller om en kostnad er fradragsberettiget, har muligens mindre betydning i forbindelse med innføring av den nye skatteforvaltningsloven. Systemet med egenfastsetting som den nye loven legger opp til innebærer i prinsippet at den skattepliktige fastsetter alle postene i selvangivelsen, og har selv det endelige ansvaret for hvilke beløp som legges til grunn i de forskjellige postene.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Det er skattemyndighetene som sitter på kompetansen om skattereglene, og som derfor har et visst ansvar for å veilede skattepliktige generelt om hvordan reglene er å forstå, og hvilket faktum som kan være relevant å fremlegge. Det ansvaret er iht. forvaltningsloven større overfor skattytere med mindre ressurser og mindre kunnskap om skattereglene, enn overfor skattytere med egne rådgivere og skatteavdelinger.

Det er den skattepliktige selv som har best kunnskap om den virksomheten som selskapet driver, eller den transaksjonen som har funnet sted. Særlig gjelder dette for store virksomheter og konsern. Det kan være vanskelig å avgjøre konkret hvor den skattepliktiges opplysningsplikt slutter, og skattemyndighetenes undersøkelsesplikt overtar.

Men som vist i Romerikssaken, kan man uansett ikke påberope seg skattemyndighetenes undersøkelsesplikt dersom man bevisst unnlater å opplyse om forhold man vet er relevante, eller dersom man bevisst gir uriktige eller misvisende opplysninger.

#### ***d. Utredningsplikten og beviskravet***

I forvaltningssaker som følger forvaltningsloven har forvaltningen en lovfestet utredningsplikt. Denne fremgår av fvl. § 17, og gjaldt tidligere i avgiftssaker.

Etter innføringen av ny skatteforvaltningslov fra 1. januar 2017, er avgiftssakene innlemmet i skatteforvaltningsloven, og skal følge de samme reglene for saksbehandlingen som skattesaker, jf. skfvl. § 1-1. Innkreving av skatt og avgift skal fortsatt følge forvaltningslovens regler.

I praksis har det antagelig vært lagt til grunn en strengere opplysningsplikt for de avgiftspliktige, enn det som er utviklet gjennom rettspraksis for skattepliktige. Det har sin bakgrunn i at avgiftsmyndighetene i mindre grad enn skattemyndighetene har hatt anledning og ressurser til å kontrollere de inngitte avgiftsoppgavene fortløpende.



*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Slike kontroller har heller ikke vært hensiktsmessig i et system som er transaksjonsbasert, og hvor det er krav til rask saksbehandling for at de næringsdrivende skal kunne drive sin virksomhet på best mulig måte.

Det gjenstår å se om de skattepliktiges opplysningsplikt i skattemeldingen skjerpes (og myndighetenes utredningsplikt ifm. skattefastsettingen dermed blir mindre) som følge av endringen til egenfastsettingssystem, eller om det er opplysningsplikten til de avgiftspliktige som blir mindre streng. Eller om man eventuelt fortsetter med et to-sporet system.

Når det gjelder beviskravet som forvaltningen skal legge til grunn for å anse et saksforhold bevist i skatte- og avgiftssaker, er dette utvilsomt et krav om alminnelig sannsynlighetsovervekt, uavhengig av hvilken utredningsplikt skattemyndighetene har. Det fremgår nå uttrykkelig av forarbeidene til skatteforvaltningsloven, og er slått fast gjentatte ganger i rettspraksis og i teorien. Det er også en naturlig følge av det beviskravet som gjelder for fastsettingen av saksforhold i sivile saker, inkludert skatte- og avgiftssaker, når disse prøves i domstolene.

Hans Petter Graver skriver om sammenhengen mellom forvaltningens utredningsplikt og beviskravet for fastleggelse av saksforhold i forvaltningssaker, i sin artikkel om beviskravet i forvaltningssaker (Graver, 2004). Han mener at det ikke er noen nødvendig sammenheng mellom forvaltningens utredningsplikt og beviskravet som gjelder i forvaltningssaker. En sak kan være lite utredet og tilfredsstillende beviskravet, mens en annen sak kan være adskillig mer utredet og likevel ikke tilfredsstillende beviskravet om alminnelig sannsynlighetsovervekt.

I noen saker mener enkelte at det kan virke som retten har lagt til grunn et skjerpet beviskrav til ugunst for den private part. Dette gjelder særlig transaksjoner mellom nærstående. Benn Folkvord skriver i sin artikkel i Festskrift til Zimmer om dette, og mener at det ikke gjelder et slik skjerpet beviskrav til ugunst for den skattepliktige (Folkvord, 2014). Han mener at den konkrete bevisvurderingen kan

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

slå ut i skattepliktiges disfavør, hvis denne unnlater å sikre dokumentasjon for en transaksjon:

Er det uklart hvordan en transaksjon mellom selskap og selskapets eiere skal klassifiseres, vil grad av formalisering og skriftlighet normalt måtte vektlegges. Det må for eksempel kunne vektlegges om og på hvilken måte den aktuelle transaksjonen er behandlet på generalforsamling og i regnskap, samt eventuelle avtaler og lignende.

Dette er slik jeg tolker det en anvendelse av bevissikringshensynet i den konkrete bevisvurderingen. Dersom skattyter kunne ha sikret at faktum var avklart ved en annen bevismessig adferd, bør han ha risikoen for tvil rundt faktum. Dette vil også bidra til å fremme ønsket bevismessig adferd. Dersom domstolene tillegger dette hensynet større vekt enn i dag, vil den skattepliktige oppfordres til å bidra til at faktum blir avklart i lignende saker, og disse vil dermed bli løst på riktig grunnlag utenfor domstolssystemet.

Bevissikringshensynet henger også sammen med et annet hensyn som ligger til grunn for beviskravsreglene, nemlig hensynet til at den materielle retten skal få gjennomslag, både generelt i samfunnet, og innenfor domstolssystemet.

Hva som nærmere ligger i dette hensynet hvilke konsekvenser det bør få for domstolsbehandlingen, kan imidlertid være vanskelig å vurdere i den konkrete saken.

På et overordnet nivå innebærer hensynet til at den materielle retten skal få gjennomslag, at beviskravsreglene praktiseres på en slik måte at de bidrar til ønsket adferd i samfunnet som helhet, og at aktørene i samfunnet og i økonomien har tillit til hverandre. Dette skjer f.eks. når retten håndhever prinsippet om at avtaler skal holdes, eller bidrar til at rettsregler følges. Dersom beviskravet for en materiell regel legges så høyt, at den materielle retten i realiteten ikke kan realiseres, vil dette formålet ikke nås.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Hensynet til "å få flest mulig riktige avgjørelser" kan vippe i begge retninger, og det samme gjelder hensynet til at "beviskravet skal utformes slik at tvil går utover den part som har minst skade av en uriktig dom." Begge disse hensynene er utpreget skjønnsmessige og har uklare konsekvenser, i motsetning til bevissikringshensynet, som Graver for øvrig ikke nevner i sin artikkel om Bevisbyrde og beviskrav i forvaltningsretten. (Graver, 2004).

Det er mulig at de grunnleggende hensynene som styrer bevisretten ikke har vært så fremtredende i den norske bevisteorien, som i de andre nordiske landene. I Danmark er det f.eks. et uttalt mål for beviskravsreglene, ikke bare å sikre flest mulig riktige domsavgjørelser, men også å påvirke aktørens bevisadferd utenfor domstolene, slik at man oppnår flest mulig materielle riktige rettsforhold også utenfor domstolene. (Strandberg, 2012).

At beviskravet uansett er alminnelig sannsynlighetsovervekt i alle skattesaker, betyr antagelig (og muligens litt paradoksalt) at forvaltningens utredningsplikt skjerpes når den skattepliktige ikke har oppfylt sin opplysningsplikt. Dette kan muligens også utledes av høyesterettsdommen nevnt over, hvor det er lagt til grunn at forbudet mot dobbeltbeskatning er et grunnleggende prinsipp i norsk skatterett.

### **3. Tvistelovens system for avklaring av faktum**

#### ***a. Generelt***

Tvisteloven (tvL.) § 9-2 angir hva en stevning skal inneholde. TvL. § 9-15 angir hvordan hovedforhandlingen foregår. Jeg går ikke nærmere inn på den praktiske delen av saksforberedelsen og hovedforhandlingene. Men jeg skal nevne noen grunnleggende prinsipper som styrer domstolenes saksbehandling.

TvL. § 11-1 bestemmer at avgjørelser etter hovedforhandling og ankeforhandling treffes på grunnlag av behandlingen i rettsmøtet. Det er bare de dokumentbevis som uttrykkelig er gjennomgått og dokumentert som dommeren kan legge vekt på

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

som bevis. At et bevis er dokumentert betyr at det er vist til det i hovedforhandlingen, og at det er gjennomgått muntlig. Ikke nødvendigvis i sin minste detalj, men i hovedtrekk. Dette er et utslag av det såkalte umiddelbarhetsprinsippet (og det mer avledede muntlighetsprinsippet), som er et grunnleggende prinsipp i norske domstoler.

Umiddelbarhetsprinsippet innebærer at retten bare kan legge til grunn som bevist de dokumenter som faktisk er gjennomgått under hovedforhandlingen. Det er ikke nok at dokumentet er innsendt i et prosesskriv i forkant. Det er også i liten grad anledning til å føre bevis som retten ikke har direkte tilgang til. For vitnebevis innebærer det at man er restriktiv med å tillate bevisføring som innebærer at vitner ikke kan erfares direkte av retten (f.eks. fjernavhør, videoavhør, skriftlige forklaringer).

Dette bygger muligens på en litt overdreven tiltro til rettens evne til å avdekke feilkilder ved vitnemål, og er i tradisjonell teori basert på oppfatninger om vitners kroppsspråk og opptreden i retten, som ny kunnskap om vitnepsykologi har avdekket er regelrett feil. Svein Magnussen og Annika Melinder har skrevet en interessant artikkel om dette med den tankevekkende overskriften Umiddelbarhetsprinsippet – en utfordring for rettssikkerheten? (Magnussen & Melinder, 2014)

Også Gert Johan Kjelby mener det kan være grunn til å innskrenke disse prinsippenes gjennomslag i konkret bevisføring og -vurdering:

I søken etter sannhet og flest mulig riktige dommer, som er det overordnede målet for beviskravsretten, kan umiddelbarhetsprinsippet og muntlighetsprinsippet være de to prinsippene det kan være størst grunn til å se nærmere på, og eventuelt begrense eller legge mindre vekt på i en konkret bevisvurdering. (Kjelby, 2015)

Kontradiksjonsprinsippet kan også spille inn i bevisføringen, retten og motparten må ha anledning til å stille spørsmål til vitnet dersom det skulle være nødvendig.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Prinsippet er lovfestet i tvl. § 11-1 nr. 3, som slår fast at retten ikke kan bygge på et faktisk grunnlag som partene ikke har hatt anledning til å uttale seg om.

I skattesaker har dette prinsippet kommet på spissen ved Oljeskattekontorets bruk av såkalte "hemmelige sammenligningsgrunnlag" (som er nøkkeltall og sammenligninger med internprisingen i andre konsern som kontoret har tilgang til og som er sammenlignbare med skattepliktig) i ligningen av oljeselskaper.

Rettspraksis har akseptert at skattemyndighetene bruker slike sammenligningsgrunnlag, men dette er et unntak fra hovedregelen om at partene må fremlegge det faktiske grunnlag de bygger sine rettslige anførsler på for motparten, jf. tvl. § 1-1. Det er forøvrigt også et unntak fra anledningen til partsinnsyn og kontradiksjon som ellers gjelder i forvaltningens saksbehandling.

Kontradiksjonsprinsippet har også vært et tema ifm. fremleggelse og bruk av hjelpedokumenter, f.eks. i store kompliserte økonomiske transaksjoner. En artikkel i Tidsskrift for forretningsjus behandler dette spørsmålet, samt lovkrav og praktiske spørsmål ifm. fremleggelse av hjelpedokument i sivile saker for domstolene og i voldgiftssaker (Kobbe, H. & Bernardt P., 2018).

Et annet prinsipp i sivile saker er disposisjonsprinsippet eller forhandlingsprinsippet. Det er partene som har ansvaret for sakens opplysning, og retten kan bare avgjøre de krav som er reist i saken, og bygge på de påstandsgrunnlagene som partene har påberopt. Partene har hovedansvaret for bevisføringen i sivile saker, men retten er ikke bundet av partenes argumentasjon om bevisføring, og kan også supplere bevisføringen dersom partene ikke motsetter seg dette, jf. tvl. § 11-2.

Når det gjelder rettsanvendelsen er dette rettens ansvar, jf. tvl. § 11-3. Retten skal av eget tiltak anvende gjeldende rettsregler og sørge for et betryggende avgjørelsesgrunnlag for rettsanvendelsen. Retten har også en viss veiledningsplikt i forhold til partene, jf. tvl. § 11-5. Dette innebærer f.eks. at retten kan anvende et

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

rettsgrunnlag som ikke er påberopt av partene, så lenge det faktiske grunnlaget er det samme som partene legger til grunn.

I praksis vil retten stort sett følge partenes anførsler, også på rettsanvendelsesområdet. Men det finnes antagelig eksempler hvor retten av eget tiltak legger en annen rettsforståelse til grunn. I en sak for Høyesterett som jeg var involvert i (Høegh-saken), ble en saksbehandlingsanførsel behandlet av Høyesterett. I kjennelsen kom retten til et resultat som avvek fra begge partenes rettslige påstand, jf. Rt. 2012 s. 159.

***b. Hva er et faktum / bevis i sivile saker/skattesaker?***

Tvl. § 21-1 slår fast at reglene om bevis gjelder det faktiske avgjørelsesgrunnlaget i saken. Uttrykket bevis brukes både om ulike bevismiddel (dokumentbevis, gjenstand, personvitne, sakkyndighetsbevis), om bevismiddelets innhold og om bevisresultatet (eller de slutninger som kan trekkes av bevisets innhold).

Det kan forsåvidt sies å være en generell utfordring i norsk bevisteori, at begrepene er uklare og har forskjellig innhold, avhengig av kontekst og hva den enkelte legger i det.

***i. Realbevis (dokumentbevis). Avgrensing mot digitale bevis.***

Realbevis er definert i tvl. § 26-1, og omfatter bl.a. fast eiendom, løsøre, dokumenter og elektronisk lagret materiale m.m, som inneholder informasjon som har betydning for det faktiske avgjørelsesgrunnlaget. Det mest praktiske i skattesaker er dokumentbevis.

Det som er gjenstand for prøving i skattesaker er et skattevedtak, enten et førsteinstans- eller klageinstansvedtak. Dokumentbevis er da først og fremst selve vedtaket med vedlegg, som det er tatt ut stevning mot, og det saksforhold som vedtaket bygger på. Dernest kan det være annen dokumentasjon som den skattepliktige ønsker å fremlegge, som er en del av saksbehandlingen. Også staten

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

kan komme med utfyllende dokumentasjon i form av regnskap, selvangivelser, media utklipp osv. Det avgjørende er at bevisene må være relevante, og som utgangspunkt ikke må være "nye". Begge disse vilkårene gir et visst rom for tolkning.

Dokumentbevis føres ved at beviset gjennomgås, og det som er viktig påpekes, jf. tvl. § 26-2. Bestemmelsen er utformet mest med tanke på muntlig saksbehandling, men har også en viss relevans ved skriftlig saksbehandling. Forarbeidene (Ot. prp. nr. 51 2004-2005) sier at "Gjennomgåelsen av beviset skal ha for øyet at det skal fokuseres på å vise retten og motparten hvordan beviset opplyser påstandsgrunnlaget". Det er som tidligere nevnt bare de bevis som er gjennomgått i hovedforhandlingen som retten kan legge vekt på for å fastlegge saksforholdet.

#### *ii. Vitnebevis*

Vitnebevis er omtalt i tvl. § 24-1: "*Enhver som kan ha noe å forklare av betydning for det faktiske avgjørelsesgrunnlaget i saken, har plikt til å møte som vitne i rettsmøte etter innkalling (...)*"

Ettersom skatteforvaltningens saksbehandling er skriftlig, er vitnebevis ikke en del av forvaltningssaken. Vitnebevis tilbys ofte av den private part, for å forklare seg om transaksjoner eller andre forhold ved virksomheten som kan ha betydning for skattesaken. Ansatte i skatteetaten er pliktige til å møte som vitne dersom det har betydning for "det faktiske avgjørelsesgrunnlaget" i saken.

Skatteetatens ansatte skal slippe å forklare seg eller bli kryssforhørt om vedtaket som er oppe til prøving, og den juridiske begrunnelse for dette. Det er det statens prosessfullmektig jobb å håndtere. Saksbehandler kan derimot ha plikt til å forklare seg om saksbehandlingen, eller om gjennomføringen av et bokettersyn f.eks., eventuelt om skatteetatens praksis på et gitt område.

Ofte vil det komme forespørsler eller krav om at saksbehandler skal vitne i saken fra den private part, uten at disse er særlig godt begrunnet. Da har retten mulighet

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

til å avskjære kravet, dersom det ikke gjelder sakens "faktiske avgjørelsesgrunnlag".

Retten skal også avskjære vitnebevis om forhold som er underlagt bevisforbud. For skatteetatens ansatte kan det f.eks. være spørsmål om hvordan andre navngitte skattepliktige er behandlet for samme forhold. Opplysninger som er underlagt lovbestemt taushetsplikt kan det ikke gis vitnemål om, jf. tvl. § 22-3. For advokater kan tvl. § 22-5 begrense retten til å uttale seg om en konkret sak i retten, med mindre den som har krav på hemmelighet har gitt samtykke til at beviset føres, jf. tvl. § 22-5 tredje ledd.

Tvl. § 24-8 angir at vitnet skal forklare seg "sannferdig og fullstendig" og vitnet må forsikre dette "på ære og samvittighet", og under trussel om straffeansvar ved uriktig forklaring. Tvl. § 24-5 regulerer gjennomføringen av vitneavhøret. Vitnet avhøres først av den part som har innkalt vitnet, og deretter får den andre part, og eventuelt retten, anledning til å stille spørsmål. Vitneforklaringen skal være muntlig, men vitnet kan ha notater med seg som støtte for hukommelsen.

### *iii. Sakkyndighetsbevis*

Et sakkyndighetsbevis er en "*fagkyndig vurdering av faktiske forhold i saken*", jf. tvl. § 25-1. Sakkyndighetsbevis og sakkyndige vitner skal vurdere fortidige årsaksforhold, og redegjøre for fagkunnskaper og slutninger som kan trekkes på grunnlag av bevisene i saken. Sakkyndige kan også bidra med rene analyser, og fremtidige vurderinger og prognoser. (Lie, 2015).

Det kan ikke føres sakkyndig bevis om rettsanvendelsen eller om vitners troverdighet. En kjennelse avsagt av Høyesteretts ankeutvalg 3. mai 2019 tok stilling til tvl. § 11-3 og bestemmelsen om at juridiske utredninger bare kan fremlegges som bevis dersom begge partene er enig. I kjennelsen la ankeutvalget, i motsetning til lagmannsretten, til grunn at partene ikke var enige om at de to juridiske utredningene det var snakk om kunne fremlegges som bevis, og dermed var vilkårene for fremleggelse i tvl. § 11-3 ikke oppfylt. (HR-2019-00841-U).



*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Sakkyndige uttalelser skal bare være veiledende. I praksis vil de ofte bli avgjørende dersom de blir stående uimotsagt, ettersom det kan være utfordrende for en fagdommer å ta stilling til det faglige innholdet. Tidligere lagdommer Nils Erik Lie (Lie, 2015) er bekymret for at man i norske domstoler skal få en utvikling mot det han kaller "battle of experts", som han mener man ser i USA.

Jeg tror forsåvidt det er et større problem dersom et sakkyndig vitne blir stående som den ene ekspertten i saken, særlig dersom vedkommende er partsoppnevnt. dommere har antagelig en tendens til å følge ekspertens oppfatning. Det er i mine øyne et større rettssikkerhetsproblem at bare en part har tilgang til ekspertise på et området. Virkeligheten er sjelden så enkel at den kan fremstilles på en objektiv og autoritativ måte en gang for alle, og jeg mener at det er all grunn for norske domstoler til å overprøve og vurdere alle bevis i saken, også de retts- og partsoppnevnte sakkyndige.

I skattesaker er det mest aktuelt med partoppnevnte sakkyndige vitner iht. tvl. § 25-6, i motsetning til i straffesaker hvor det er retten som oppnevner sakkyndige. Som sakkyndige velges personer som har den nødvendige kyndighet og erfaring. Det gjelder de samme habilitetskrav til en sakkyndig som til en dommer, jf. tvl. § 25-3, tredje ledd. Dersom en person har vært involvert i saken før den kommer til retten kan vedkommende antagelig ikke oppnevnes som sakkyndig vitne, men må da eventuelt innkalles som vanlig vitne.

Grensen mellom et vanlig vitne og et sakkyndig vitne kan være viktig, og i mange sammenhenger avgjørende. Et sakkyndig vitne har krav på godtgjørelse, og vitnemålet vil muligens tillegges større vekt av retten enn en vitneforklaring fra et "vanlig" vitne, selv om det i og for seg ikke er grunnlag for det.

I en sak som jeg var involvert i som saksbehandler for noen år siden, innkalte den private part et sakkyndig vitne i ankeinstansen, som ikke hadde vært innkalt i tingretten. Vedkommende var pensjonert bankmann, og ble innkalt for å støtte selskapets begrunnelse for en transaksjon som hadde funnet sted veldig mange år

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

før denne vitneforklaringen ble aktuell, og hvor denne bankmannen hadde vært selskapets kontaktperson på den tiden da transaksjonen fant sted.

Lagmannsretten la avgjørende vekt på dette vitnemålet, til tross for at det var delvis i strid med de forklaringer som selskapet tidligere hadde gitt i tingretten, og til tross for at hovedinnholdet i selskapets tidligere forklaring også var inntatt i tingrettens dom. Lagmannsretten fant ikke noen grunn til å legge vekt på disse avvikene.

I ettertid kan det være grunn til å spørre om kunnskapen vedkommende sakkyndige vitne bidro med, var av en slik art at den var en *"fagkyndig vurdering av faktiske forhold i saken"*, jf. tvl. § 25-1. Det kan også være grunn til å spørre fordi vedkommende fikk en ganske stor godtgjørelse for å stille opp som sakkyndig vitne, ettersom han hadde vært i bankens arkiver og sittet og bladd gjennom bankens dokumenter fra den tiden (som vi som motpart for øvrig bare fikk indirekte tilgang til gjennom hans vitnemål).

Lærdommen i den saken var at staten bør være årvåken, både i forhold til å avskjære vitnebevis når vitneavhøret pågår og det kommer fram ny eller modifisert informasjon. Dette gjelder desto mer dersom denne er basert på dokumenter man ikke har fått tilgang til. Man bør ikke utelukkende stole på at retten vurderer bevisene kritisk.

Det er også grunn til å vurdere muligheten for å avskjære et vitnebevis i forkant, dersom dette kommer inn i 12 time, og det er uklart hva innholdet er, og hva motparten vil godtgjøre.

Endelig bør staten være årvåken når det gjelder hvilket type bevis et vitnemål er (sakkyndighetsbevis eller vanlig vitnebevis). Det er grunn til å tro at feilkildene er mange når et vitnebevis presenteres så mange år etter en omstridt transaksjon, og uten førstehåndskjennskap til denne. I det minste bør disse feilkildene påpekes om ikke annet.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Det norske systemet for behandling av sivile saker legger ikke opp til at vitners forklaringer skal nedskrives eller ettergås i særlig grad. Et vitne i en sivil sak har dermed en viss frihet til å tilpasse forklaringen i ankeinstansen, uten å bli holdt ansvarlig. Dette er særlig aktuelt i saker hvor en transaksjons motivasjon og begrunnelse er tema, f.eks. omgåelsessaker, og saker iht. skatteloven § 14-90.

Nils Erik Lie (Lie, 2015) skriver om den norske dommernaiviteten i sin artikkel:

Domstolene har nok opp gjennom årene hatt relativt lett for å akseptere vitneutsagn etter deres innhold, uten at det har vært stilt spørsmål ved troverdigheten av den enkeltes forklaring. Dette har nok langt på vei hengt sammen med manglende kunnskaper om vitnepsykologi – nærmere bestemt om psykologiske faktorer som kan bidra til å avdekke feilkilder i vitneforklaringer. (Lie, 2015).

Når det gjelder sakkyndighetsbevis, kan det være et problem for rettssikkerheten at bare en part har tilgang til en sakkyndig, pga. inhabilitetsregler eller mangel på store nok kompetansemiljøer. Likebehandling av partenes rett til bevisføring kan bl.a. utledes av EMK art. 6 og kravet til "equality of arms".

Under en effektiv kontradiktorisk behandling skal partene gis anledning til å argumentere for sitt syn og føre bevis for sitt syn på saken, og gis innsyn i og anledning til å imøtegå den andre parts argumenter og bevis, jf. tvl. 1-1. (Kjelby, 2015). Det er problematisk dersom bare den ene parten har tilgang til den spisskompetanse som kreves, for å forklare hvilke slutninger som kan trekkes av et bevis.

Det kan virke som mange store selskap har interesse av å begrense statens tilgang til "equality of arms" ved å begrense tilgangen til spisskompetanse som er nødvendig for å ivareta statens partsstilling. Det er f.eks. ganske utbredt at et selskap i en sak mot skatteetaten, velger å bruke alle de store revisjonsselskapene. Dette medfører at de tilgjengelige private miljøene som eksempelvis driver med

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

verdsettelse alle er inhabile i saken, dersom staten skulle trenge bistand fordi man ikke har den type kompetanse internt.

Inhabilitetsreglene som gjelder for advokatbransjen og for revisorfirmaene innebærer at dersom en skattepliktig har et kundeforhold der, blir alle ansatte på det advokatkontoret eller i det firma inhabile til å bistå i sak mot vedkommende. Det er mulig reglene er et resultat av internasjonale standarder, men i et lite land som Norge fører de strenge inhabilitetsreglene i advokat- og revisorbransjen til at man i mange tilfeller i realiteten blir nektet å kreve sin materielle rett, dersom motparten er en mektig motspiller og har kundeforhold hos alle kompetente miljøer.

Når skatteetaten i en sak nylig ville bruke sin egen ekspert som sakkyndig vitne, som man har vært så heldig å få ansatt innomhus de siste årene, påberopte den private part at vedkommende var inhabil.

I orskurd av Oslo tingrett datert 6. mars 2017 tok dommeren stilling til flere påstandsgrunnlag: Det var for det første påstanden om at skatteetatens vitne ikke kunne forklare seg som privat engasjert sakkyndig, fordi han hadde tilknytning til en av partene, i og med at han var ansatt i skatteetaten. Videre var motpartens påstand at vitnemålet ville være en *"ny, alternativ begrunnelse som ikke har vært vurdert av nemnda"*, samt at vitnemålet var irrelevant iht. tvl. § 21-7 og uproporsjonalt iht. tvl. § 21-8.

Dommeren tilbakeviste alle motpartens anførsler, og ga staten medhold på alle punkt. Han viste til at prinsippet om fri bevisføring innebærer at dersom retten skal nekte en part å føre en person som vitne eller som privat engasjert sakkyndig, må det ha hjemmel i lov. Dersom det skulle vise seg at vitnet kommer med en ny og alternativ begrunnelse under forklaringen, vil det bli opp til retten å vurdere betydningen av det, men *"det er eit materielt spørsmål og ikkje eit prosessuelt spørsmål."* (16-141589 TVI-OTIR/04)

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Ettersom faktumavklaring innbefatter både det faktiske grunnlaget, og de slutninger som kan trekkes av dette, har både det norske rettssystemet og den part det gjelder et problem, dersom den spisskompetansen som trengs for å trekke korrekte slutninger av et faktum ikke er tilgjengelig.

De fleste vil vel tenke at i saker hvor staten er involvert er det staten som har størst ressurser tilgjengelig. I praksis kan habilitetsregler i advokatbransjen, og det at spisskompetanse på enkelte områder er mangelvare i et lite land som Norge, føre til at staten ikke får de ressursene man trenger får å fastsette et korrekt skattegrunnlag i store skattesaker. Det så man bl.a. i Transocean-saken (Sævold, 2017).

*c. Særlig om vurdering av faktum og privatrettslige disposisjoner i selskapsforhold*

Å fastslå hva partenes disposisjoner innebærer privatrettslig er ikke spesielt for skatteretten. Utgangspunktet er at man for skatteformål skal legge til grunn den privatrettslige disposisjonen. Det er et enkelt faktum å avklare i de tilfeller hvor partene er enige om hva transaksjonen eller disposisjonen innebærer, og skattemyndighetene ikke ser noen grunn til å fravike dette.

Det er mer komplisert om partene er uenige om disposisjonens innhold, eller skattemyndighetene ønsker å legge en annen beskrivelse av disposisjonen til grunn for skatteformål.

I skattesaker i storbedriftssegmentet vil faktum ofte bestå av mange forskjellige selskaper i kompliserte strukturer med forgreininger til alle mulige land. Opplysninger om hvor avgjørelser tas, innholdet i disse og hvor de forskjellige funksjonene utøves er som regel vanskelig tilgjengelig, dersom selskapene ikke har en egeninteresse i å fremlegge dette. Det faktum som fremlegges vil også kunne være farget av selskapenes egeninteresse, og ikke spesielt lett for skattemyndighetene å ettergå.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Morselskapene i utenlandske konsern i Norge er ofte fritatt fra å føre konsernregnskap, selskapene har gjerne outsourcet regnskapsfunksjoner og rapportering til datterselskaper i andre land, de ansatte har ikke nødvendigvis kunnskap om de reglene de skal rapportere i henhold til, og ofte snakker de verken norsk eller særlig godt engelsk. Det kan være manglende kunnskap, manglende dokumentasjon og rotete forhold. Eller det kan være at man bevisst bruker selskapsstrukturer med selskaper i land og jurisdiksjoner hvor det er vanskelig å få innsyn i regnskap og opplysninger om eierforhold.

I familieeide selskaper eller selskaper med få aksjonærer eller eiere, kan viktige transaksjoner skje på aksjonærnivå uten at administrasjonen i selskapet er involvert, og det kan være manglende dokumentasjon av hva som egentlig har skjedd og hvorfor. Den dokumentasjon som finnes kan også i stor grad være tilpasset skatteformål, for å minimalisere skatteplikten.

Når det gjelder de utenlandske konsernene og utenlandske selskaper for øvrig, er det mulig å be om utveksling av opplysninger, og det inngås flere slike avtaler enn noen gang på mellomstatlig nivå. Det er imidlertid en rekke jurisdiksjoner hvor poenget nettopp er hemmelighold om eierforhold og økonomiske forhold, og hvor den informasjonen som skattemyndighetene mottar ikke nødvendigvis er av god kvalitet. Eller det tar så lang tid å motta informasjonen, og er knyttet så mange begrensninger til bruken, at man velger å ikke bruke den muligheten.

Disse utfordringene i kontrollen av selskaper i storbedriftssegmentet gjenspeiler seg ikke nødvendigvis i den bevisvurderingen som retten foretar, når disse sakene havner i retten. Det kan derfor være god grunn for skattemyndighetene til å være spesifikke i de spørsmålene man stiller til selskapene, og den dokumentasjon man ber om på ethvert trinn i saksbehandlingen.

På den måten kan man eventuelt gjøre retten uttrykkelig oppmerksom på de tilfeller hvor selskapet ikke har villet svare på direkte spørsmål, eller fremlegge dokumentasjon som selskapet er bedt om. Dersom selskapet ikke har samarbeidet

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

i faktumavklaringen kan dette tillegges vekt i bevisvurderingen, jf. Høyesteretts uttalelser i Media Bergen (Rt. 2001 s. 187).

Iht. tvl. § 19-6, 4. ledd skal dommer begrunnes. Begrunnelsen skal omfatte en framstilling av saken (dvs. faktum og saksbehandling), partenes påstander med påstandsgrunnlag og rettens vurdering. Ifølge bestemmelsens 5. ledd skal saksframstillingen og redegjørelsen for påstandsgrunnlagene konsentrert beskrive det rettsforhold som er tvistegjenstand, sakens bakgrunn og partenes rettslige og faktiske anførsler så langt det er nødvendig for å forklare avgjørelsen. Deretter skal retten gjøre rede for den bevisvurdering og rettsanvendelse avgjørelsen er bygd på. Overordnede domstoler kan i sin begrunnelse helt eller delvis holde seg til de underordnede domstolars begrunnelse i saken.

Ut fra lovteksten er det både anledning (og god grunn) til å gå inn på de konkrete bevisene, og veie disse opp mot hverandre, samt redegjøre for hvordan man konkret har vurdert disse når man gjør rede for bevisvurderingen.

Særlig vil det kunne være aktuelt i saker hvor fastlegging og tolkning av faktum er avgjørende, og hvor faktum er omstridt, men jeg ser sjelden at det gjøres slike konkrete vektinger av bevis i dommer. Som regel fastslår man hvilket faktum dommen har lagt til grunn, og anser seg fornøyd med det. I noen saker kan man muligens si at man har lagt avgjørende vekt på ett bevis, men uten å nevne noe om hvorfor.

Tidligere lagdommer Bjørn O. Berg er inne på hvor ulne, vage og lite konkrete bevisvurderingene i norske dommer ofte er, i sin artikkel Når beviskravet løper løpsk. (Berg, 2017). Berg skriver om beviskravet i straffesaker, men jeg antar at de samme synspunktene har relevans også i sivile saker. Tradisjonelt har det vel vært større fokus og krav til bevisvurderingen i straffesaker enn i sivile saker, så man skulle tro at de dommerne som har slike saker er eksperter på nettopp bevisrett og bevisvurdering.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Nils Erik Lie er inne på det samme i sin artikkel Utviklingslinjer i det praktiske bevisbildet (Lie, 2015) hvor han skriver om bevisteori og bevisvurdering i praksis: *"En ikke uvanlig uttryksmåte er at det må finne sted en helhetsvurdering. Denne uttryksmåten har vært kritisert, til dels med rette."*

Dette er selvfølgelig bare meninger, men det er uansett et poeng at bevisvurdering har vært et underutviklet fag og rettsområdet i Norge, og at det sannsynligvis har innvirket på kvaliteten av de bevisvurderingene som gjøres i norske domstoler.

***d. Faktumavklaring som går på motivasjon***

I avklaring av saksforhold i skattesaker er det stort sett ikke nødvendig å ta stilling til en persons subjektive motivasjon. Det legges til grunn en objektiv norm for vurdering av motivasjon, bl.a. i saker etter skl. § 14-90.

For saker hvor det kunne vært aktuelt å anvende ulovfestet gjennomskjæring har antagelig Telenordommen (Rt. 2006 s. 1232), og den usikkerhet den skapte rundt hva som var vurderingstema ifm. ulovfestet gjennomskjæring, bidratt til at veldig få slike saker er tatt opp av skattemyndighetene i perioden 2007 – til d.d.

Ifm. den foreslåtte lovfestingen av en ulovfestet gjennomskjæringsregel er det lagt til grunn en objektiv norm for vurderingen av hva som har vært hovedformålet med transaksjonen. Jeg vil derfor ikke gå nærmere inn på de spesielle beviskravsreglene og utfordringene som gjelder hvor en lovhjemmel stiller krav til skattemyndighetene om å bevise en persons subjektive hensikt og forsett.

Beviskravet ved fastsettelse av saksforhold i skattesaker er alminnelig sannsynlighetsovervekt. Dette er slått fast i flere dommer, og er nå også uttalt i forarbeidene til den nye skatteforvaltningsloven, jf. Prop. 38L (2015-2016) s. 170. Det er heller ikke grunn til å tro at belastende saksforhold skjerper beviskravet eller skattemyndighetenes bevisbyrde.

Kvamme skriver om dette i sin artikkel om beviskrav ved belastende saksforhold (Kvamme, 2017), og han anfører en rekke gode grunner for at det ikke skal være



*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

et forhøyet beviskrav ved fastsettelse av faktum på skatterettens område. I lagmannsrettssak som ble påanket til Høyesterett men ikke slapp inn, ble det også slått fast at det ikke gjelder et skjerpet beviskrav ved anførsel om proforma, LB-2015-65570.

## 4. Selve bevisvurderingen

### a. *Beviskravet ved fastleggelse av faktum i sivile saker inkl. skattesaker*

#### i. *Generelt*

Tvl. § 21-2 første ledd fastsetter at "*Retten fastsetter ved en fri bevisvurdering det saksforhold avgjørelsen skal bygges på.*" Dommeren må forholde seg til de bevis og de påstandsgrunnlag som er fremsatt av partene under hovedforhandlingen, jf. tvl. § 11-2.

Begrepet "fri bevisvurdering" oppsto i en historisk kontekst, og står i motsetning til legal bevisteori. I den legale tradisjonen var dommeren bundet av lovens vilkår, også når det gjaldt bevisvurderingen. Dersom det f.eks. var bestemt i lov at to vitner måtte bekrefte en hendelse for at dommeren skulle legge den til grunn, så var det ikke nok med bare et vitne. Den frie bevisvurderingen oppsto når man i økende grad løsrev seg fra disse reglene, og innebar at det ikke lenger fantes en minstestandard for når dommeren kunne legge et gitt faktum til grunn som bevist.

Fri bevisvurdering innebærer ikke at dommeren står fullstendig fritt i sin bevisvurdering: han står fritt til å vekte bevisene og trekke de slutninger av bevisene som rasjonell og logisk tenkning tilsier, basert på vitenskapelig kunnskap. Dette er et grunnleggende prinsipp for domstolene i en rettsstat og et demokrati.

Noen beskriver hva dette innebærer på en subjektiv måte, som at dommeren må være overbevist, mens andre er mer opptatt av at dommerens fremgangsmåte ved vurdering av bevisene i den enkelte sak må være forsvarlig. Men de fleste er enige om at utgangspunktet for en fri bevisvurdering er logisk og rasjonell tenkning,

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

basert på idealene om sannhet og kunnskap. Den nærmere operasjonaliseringen av dette prinsippet er det imidlertid ikke så stor enighet om som man skulle tro.

Et begrep som er mye brukt i norske bevisteori er "bevisbyrde". Hva som nærmere ligger i dette, og om man overhodet har bruk for et slikt begrep i saker hvor beviskravet er alminnelig sannsynlighetsovervekt, er det uenighet om.

Det er i mange sammenhenger hevdet at skattemyndighetene har tvilsrisikoen / bevisbyrden for at en inntekt er skattepliktig, mens den skattepliktige har tvilsrisikoen for de faktiske omstendigheter som gjør en kostnad fradragsberettiget. Høyesterett har også uttalt seg om dette i Rt. 1995 s. 124 (Schlumberger).

Den subjektive bevisbyrden vil skifte mellom partene ettersom en sak utvikler seg, men i den endelige bevisvurderingen vil man antagelig måtte se på helheten i bevisbildet, uavhengig av hvem som hadde bevisbyrden på et gitt tidspunkt. Det er flere jurister som i den senere tid har sådd tvil om begrepene tvilsrisiko og bevisbyrde er til særlig hjelp i den endelige bevisvurderingen, og om de i det hele tatt bør brukes, både fordi begrepene innhold er uklart, og fordi de ikke nødvendigvis er til særlig hjelp i selve bevisvurderingen. (Folkvord, 2014).

I Sørum-dommen (Rt. 2008 s. 1409), hvor Høyesterett i plenum kom til at det gjaldt et krav om "klar sannsynlighetsovervekt" i saker om tilleggs-skatt, uttalte retten om begrepet bevisbyrde: *"Jeg bemerker at kravet til bevisets styrke i noen tilfelle omtales som «bevisbyrde». Men dette uttrykk benyttes også for å angi bevisføringsplikt og tvilsrisiko. Det er derfor i en del sammenhenger uklart hvilken side av bevisreglene som en uttalelse tar sikte på."* (avsnitt 38).

Høyesterett har i liten grad gitt retningslinjer for bevisbedømmelsen i sivile saker. Det er også en viss uenighet i norsk bevisteori om de retningslinjene som Høyesterett eventuelt kommer med er bindende for underrettens bevisvurdering, eller om slike generelle retningslinjer er i strid med kravet om fri bevisvurdering. Muligens har denne diskusjonen mest teoretisk interesse.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Mer interessant er å undersøke hva selve beviskravet består i, om det er en matematisk formel, eller om det er en mer induktiv tilnærming. Tradisjonell teori har i stor grad forklart sannsynlighetskravet som en matematisk formel, hvor 51 % sannsynlighet for et faktum innebærer at overvektskravet, og dermed beviskravet i sivile saker er oppfylt.

Hvordan man fastsetter denne prosenten i praksis har ikke vært noe stort fokus. Denne typen matematiske tenkning står i en viss motsetning til den logikken de fleste av oss anvender i dagliglivet, og det er usikkert om dommerne klarer å tallfeste sannsynligheten for et faktum så nøyaktig som juridisk litteratur legger opp til.

Problemene med denne metoden (også kalt bayesiansk metode) er desto større for rettsregler med kumulative vilkår. Dette problemet omtales bl.a. av Kolflaath i artikkelen Sannsynlighetsovervekt og kumulering av tvil. (Kolflaath, 2008). En løsning på dette, som bl.a. Skoghøy går inn for, er å dele opp rettsregelen i flere bevisstema, som vurderes hver for seg. Hov går inn for at de kumulative vilkårene vurderes samlet som ett bevisstema, og at tvilen skal multipliseres (Kolflaath, 2008).

I Skoghøys modell vil overvektsprinsippet for en rettsregel med kumulative vilkår være oppfylt dersom den er oppfylt for hvert enkelt vilkår vurdert hver for seg. I Hovs modell vil overvektsprinsippet være oppfylt dersom tvilen ved alle vilkårene multipliseres opp, og fremdeles oppfyller overvektsprinsippet. Det beviskravet er i prinsippet veldig vanskelig å oppfylle.

Det er illustrerende for hele tematikken rundt bevisbedømmelse og bevisvurdering, at man i norsk bevisteori ikke har klarlagt en så fundamental ting som hvordan tvil ved kumulative vilkår skal vurderes i forhold til overvektsprinsippet.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

For tiden er det mange forskjellige bøker om bevisrett som tilbyr forskjellige måter å tilnærme seg tema bevisvurdering. Strandberg tar i sin bok Beviskrav i sivile saker (Strandberg, 2012) i stor grad det beste fra alle verdener, og mener at en metode kan brukes i en sammenheng, mens en annen egner seg bedre i andre.

Den metoden som er toneangivende i norsk juridisk teori, er den matematiske sannsynlighetsmodellen. I den modellen står to alternative og gjensidig utelukkende saksforhold mot hverandre. Retten skal velge mellom disse to, og har i utgangspunktet ikke anledning til å ta hensyn til et mulig tredje eller fjerde alternativ når den evaluerer sannsynligheten. Hvis sannsynlighet er  $x$  for den ene parts faktiske påstand, så er sannsynligheten med nødvendighet  $1-x$  for den andre part sin påstand.

I fortellingsmodellen skal retten vurdere en parts helhetlige fortelling utfra alle mulige synsvinkler. Det er mulig å trekke inn andre årsaksforhold og hendelser enn de som partene har påberopt. En slik metode passer derfor bedre i strafferetten, hvor beviskravet er sikkert, eller "utenfor rimelig tvil".

Forklaringsmodellen ligger midt imellom disse to metodene, og kan brukes i alle type saker hvor man har et sett med bevis som kan forklares enten på den ene eller andre måten. Dersom en part ikke har en god forklaring på et bevis vil det tale mot hans påstand. På den måten kan alle bevisene gjennomgås ganske systematisk og veies for og imot den ene og den andre part. I en slik modell er det også mulig å trekke inn alternative forklaringer som partene ikke har påberopt.

Kravet om sannsynlighetsovervekt kan på bakgrunn av disse forskjellige modellene for bevisvurdering tolkes på følgende måter:

- sannsynlighetsovervekt når  $x$  er mer sannsynlig enn  $1-x$
- sannsynlighetsovervekt når  $x$  er mer sannsynlig enn  $y$ ,  $z$  og  $v$  samlet
- sannsynlighetsovervekt når  $x$  er mer sannsynlig enn  $y$

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Twisteloven gir ingen retningslinjer for hvilket sannsynlighetskrav som er det riktige. Hvordan dommeren tolker sannsynlighetskravet i den enkelte sak hører inn under hans eller hennes frie bevisvurdering.

En grunntese i norsk beviskravsrett, som legges til grunn av de fleste som skriver om dette, bl.a. Kvamme i artikkelen Beviskrav ved belastende saksforhold (Kvamme, 2017), er at beviskravet "alminnelig sannsynlighetsovervekt" i sivile saker fører til flest "riktige avgjørelser", uten at det spesifiseres nærmere hva dette betyr.

Strandberg viser i sin bok (Strandberg, 2012) at det er problematisk å bruke denne type statistiske lover (som gjelder ved f.eks. forekomsten av et visst tall når man kaster terning eller ute i virkelighetens verden) på saker i domstolene, hvor dommerne som oftest ikke har tilgang til all informasjon, og hvor sakene ikke nødvendigvis er særlig representative for et gitt utvalg.

Om en dom blir riktig eller feil beror derfor ikke på den type lovmessigheter som man ellers kan finne uti naturen, når man f.eks. ser på forekomsten av albinorein i en reinstamme, eller på hvor mange ganger man må kaste en terning for å få tallet 6.

Han problematiserer hva en "riktig dom" er, om alle domspremissene må være "sanne" (dvs. må stemme med virkeligheten), eller om det er nok at dommens virkning er riktig. Det er dessuten uklart om "riktige avgjørelser" betyr at det som legges til grunn i dommen må være sant i betydning stemme med virkeligheten slik den faktisk er (moralsk sannhetskrav), eller om kravet er at dommen må være sann i betydning koherent, konsistent eller epistemisk sann (dvs. sann utfra de fremlagte bevisene i saken).

Strandberg går gjennom forskjellige teorier om hvordan bevisvurderingen rent faktisk foregår, uten at han selv har utført forskning fra felten. Boken hans viser at hvordan man skal vurdere bevis i sivile saker ikke er så innlysende som man kan tro, og at det fortsatt er mange uavklarte problemstillinger på dette området. Teser

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

som legges til grunn som selvsagte og innlysende i norsk beviskravsteori, er ikke så aksepterte internasjonalt som man kunne tro. F.eks. tesen om at prinsippet om alminnelig sannsynlighetsovervekt gir flest riktige dommer. Eller at sannsynlighetskravet er et krav om matematisk overvekt for et standpunkt versus et annet.

Iht. dagens praksis kan det slås fast at det gjelder et alminnelig overvektsprinsipp i skattesaker. Det innebærer at en parts faktiske grunnlag skal legges til grunn hvis det er mer sannsynlig enn motpartens faktiske grunnlag. I skattesaker innebærer i utgangspunktet partenes disposisjonsfrihet, og rettens begrensede anledning til å kreve fremlagt eller undersøke bevis i sivile saker, at det er de to partenes faktiske grunnlag som skal veies opp imot hverandre. Dersom den ene parts påstandsgrunnlag er mer sannsynlig enn motpartens, skal det legges til grunn av retten som bevist.

Når retten skal ta stilling til hva som er bevist er utgangspunktet alle relevante bevis, dvs. bevis som støtter en rettspåstand. Fastleggelse av rettsfaktum i en sak er som regel et komplisert samspill mellom faktum og juss, man fastlegger først hvilke vilkår en rettsregel stiller, deretter vurderer man de bevis som foreligger og hva som kan utledes av disse, og til sist om det faktumet man har avdekket anses å falle inn under lovens rettsvilkår (subsumsjon).

I skatteretten er saksforholdet ofte et sett av transaksjoner og strukturer, og ikke direkte observerbare hendelser, som det f.eks. ofte er i strafferetten. Derfor vil enhver bevisvurdering også involvere rettsanvendelse, og det er vanskelig å skille disse to fra hverandre. Det er også vanskelig å si noe veldig presist om bevisvurderingen i enkeltsaker, basert på det retten skriver om dette, da det ofte ikke er særlig presist eller utfyllende. Det er muligens heller ikke alltid dekkende for de vurderinger som er gjort.

Noen saker utmerker seg likevel ved resultatet retten har kommet til, og man kan konstatere at enkelte bevis er vektlagt i mye større grad enn andre typer bevis.

.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

*ii. Noen eksempler fra praksis*

Eksporconsult (LB-2017-098887)

Det finnes en del eksempler på skattesaker hvor retten har lagt avgjørende vekt på vitnebevis fra involverte parter, til fortrensel for "tidsnær dokumentasjon".

Denne saken er et godt eksempel på det. Den er muligens også et eksempel på at retten bruker hensynet til at "*bevisskravet skal utformes slik at tvil går utover den part som har minst skade av en uriktig dom*" til ugunst for staten, særlig i saker med store økonomiske konsekvenser for den private part.

Dommen ble avsagt av Borgarting lagmannsrett 8. januar 2019, med dissens. Problemstillingen i saken var hvem som eide aksjene i selskapet Africa Offshore Service (AOS) i perioden fra 27. oktober 2006, da selskapet ble stiftet som et hylleselskap hos Wiersholm, til 30. januar 2007, da aksjene i selskapet ble overdratt til selskapet Eksporconsult.

Skattemyndighetene mente at bevisene i saken tilsa at MR (den skattepliktige) hadde vært eier av aksjeposten personlig fra stiftelsen, helt til han overdro aksjene til sitt holdingselskap Eksporconsult 30. januar 2007. Skattemyndighetene mente at dette saksforholdet var bevist med klar sannsynlighetsovervekt og utover rimelig tvil, og ila tilleggsskatt med 45% på den unndratte gevinsten på 117 millioner kroner.

Lagmannsretten la til grunn at "*Det sentrale tvistetemaet er om MR (den skattepliktige) overhodet har vært eier av aksjeposten, og i så fall, når aksjeposten ble overdratt til EC (Eksporconsult).*"

Dette tvistetema var litt annerledes enn det som var lagt til grunn i forvaltningsbehandlingen av saken. Da var tvistetema, med utgangspunkt i tidsnær dokumentasjon og forklaringer fra den skattepliktige, på hvilket tidspunkt MR overdro de aksjene han opprinnelig eide til sitt holdingselskap. Det ser ut som dette nye tvistetema i stor grad er basert på MR's forklaringer i retten.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Om MR overhodet hadde vært eier av aksjeposten måtte ifølge lagmannsretten avgjøres ut fra en alminnelig bevisvurdering. Flertallet i saken kom til at overvektsprinsippet ikke var oppfylt for det saksforhold som skattemyndighetene hadde lagt til grunn, og fant det bevist at MR aldri hadde vært eier av aksjeposten. De viste til førstvoterende i Bye-dommen og en uttalelse om at det må gjøres en "helhetsvurdering av realiteten."

Deretter gis en detaljert gjennomgang av MR's forklaring i lagmannsretten og den dokumentasjon som foreligger i saken, hvor rettens flertall systematisk finner gode forklaringer på dokumentasjonen som taler til skattepliktiges ugunst, og systematisk tilbakeviser statens tolkning av dette bevismateriale.

Et bevismoment som flertallet finner bevist og legger vekt på er at den skattepliktiges investeringer tidligere har skjedd gjennom investeringsselskapet, og at det derfor har

(...)formodningen mot seg at MRs investering i AOS, som et unntak, skulle gjøres av MR personlig og ikke via EC. Dette er etter flertallets syn et tungtveiende moment mot at MR har vært eier av aksjene i AOS. I samme retning taler det forhold at det, etter at fritaksmodellen trådte i kraft, er uvanlig og skattemessig ugunstig for privatpersoner å eie aksjer. Flertallet legger til grunn at de fleste større investorer eier aksjer ikke direkte men gjennom investeringsselskaper. Også dette er et moment som gjør at det har formodningen mot seg at MR har ment å være direkte/personlig eier av aksjene i AOS.

Det kan spørres om denne bevisvurderingen i det hele tatt oppfyller kravene til forsvarlig bevisvurdering, eller om den er et resultat av ren ønsketenkning hos flertallet. Bevisvurderingen bærer preg av ønsket om å komme til et bestemt resultat, som flertallet tydeligvis finner mer rimelig enn det resultatet staten har kommet til.



***NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her***

---

Andre som er tiltalt for straffbare forhold eller etterlignet for mange millioner vil antagelig også sette pris på å bli vurdert ut fra hva en tenkt, rasjonell og forutseende person ville gjort, uavhengig av de konkrete bevisene i saken.

### Transocean-saken

Transocean-saken er et eksempel på at tingretten la et annet faktum til grunn enn lagmannsretten. Avviket handler i stor grad om i hvilken grad retten legger de formelle selskapsforholdene til grunn for beskatningen, eller om man ser på de reelle bakenforliggende ansvars- og myndighetsforholdene når man fastlegger skatteplikten. Historiker Kristine Sævdal hadde en god og lesverdig oppsummering av det hun ikke forsto noe særlig av i Transocean-saken i en artikkel i Dagens Næringsliv 28. juni 2017. (Sævdal, 2017).

Å være uenig i rettsanvendelsen i Transocean-saken er en ting, og det er det mange som er. Men jeg mener det er problematisk når presumptivt oppegående legfolk ikke skjønner det faktiske grunnlaget som retten legger til grunn for sine avgjørelser, eller finner dette urimelig. Det gjelder både på strafferettens og sivilrettens område. Det er et problem for domstolenes og rettens legitimitet. Jf. saken fra USA omtalt i Klassekampen.

### ***c. Hvordan bevisvurderingen faktisk foregår (deskriptiv bevisvurdering)***

Det er gjort lite forskning i Norge på hvordan bevisvurderingen i norske domstoler faktisk foregår, og det lille som er gjort gjelder straffesaker. Domstolenes ofte vage og ulne begrunnelser for bevisvurderingen bidrar heller ikke til å gi særlig innsyn i hvordan retten faktisk vurderer bevis.

Det lille materiale som foreligger tilsier at norske domstoler ikke er immune mot den type "bias" eller slagside i vurderingene som man ser ganske klart i USA, jf. saken jeg skrev om innledningsvis. Anne Bitsch har i sin nylig avsluttede doktoravhandling - disputas fant sted på UiO fredag 3. mars 2019 - en artikkel som omhandler studien av rettspraksis i 176 voldtektssaker som ble pådømt i

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

årene 2011 og 2012 (Bitsch, 2019, The legal grading of sexual citizenship: sentencing practices in Norwegian rape cases).

Hun skriver følgende om sine funn:

Excluding acquittals and controlling for the application of relevant legal provisions, we find that sentences are reduced by 30% if the rape occurs in a private space as opposed to a public space, if the rape occurs at a party or is committed by a perpetrator who is a member of a racial majority, we find that sentences are reduced by 20%. A prior relationship between the victim and the perpetrator reduces sentencing by 19%. Results regarding victims of marital rape are inconclusive. (Bitsch, 2019, s. 142)

Hun fastslår altså i sin studie at forhold som i henhold til lovens bestemmelser ikke er ansett som formildende omstendigheter som skal påvirke straffeutmålingen når retten finner at det foreligger en voldtekt, ser ut til å gjøre nettopp det: *"The study concludes that sentencing is stratified according to the public/private divide, prior relationship, social context and race."* (Bitsch, 2019, s. 142).

I en annen artikkel kalt "The Geography of rape: Shaming Narratives in Norwegian Rape Cases" (doktoravhandlingen består av 4 forskjellige artikler med litt forskjellig tematikk) foretar hun en interessant analyse av dommene i to saker hvor fakta eller saksforholdet utenfra sett fremsto som ganske likt, og viser at måten dommene fremstiller disse presumptivt like faktaene på er ganske forskjellig.

For å bruke hennes egne ord i sammendraget:

This paper asks how perpetrators and victims are constructed in legal rape cases, and how these constructions are informed by notions of gender, sexuality, race and nation. It presents an in-depth frame analysis of two legal cases that were processed by appellate courts in 2012. In so doing, I

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

show how the allocation of shame and sympathy for victims and perpetrators is connected to citizenship through gender and race discrimination. (Bitsch, 2019, s. 158)

## 5. Oppsummering

Mangelen på fasit og korrektiv for dommernes bevisvurdering kan ha den paradoksale effekt at de får større tiltro til sine evner på dette området enn det er grunnlag for. Bevisbedømmelse er et område hvor man i liten grad kan lære av egen erfaring. Man vil eventuelt bare bli befestet i sine fordommer og feilslutninger dersom man har slike i utgangspunktet.

Senere tids forskning bl.a innen vitnepsykologi, viser hvor mange feilkilder som knytter seg til vitnebevis. Den viser også hvor lett beslutningstagere blir ofre for psykologiske feilkilder. Man har en tendens til å få tunnelsyn eller gå i bekræftelsesfeller (confirmation bias). Dette er forskning som selvfølgelig er veldig relevant for politiarbeid og etterforskning, men også for andre aktører i rettslivet og offentlig forvaltning som utøver makt og myndighet over borgerne.

Et annet tema som særlig internasjonal forskning har undersøkt, og hvor resultatene avviker fra det som har vært gjengs oppfatning, er muligheten for å bedømme et vitnes troverdighet gjennom kroppsspråket. Denne kunnskapen har etterhvert blitt tatt opp også i juristmiljøer, og det vil forhåpentligvis føre til bedre bevisvurderinger i norsk forvaltning og i norske domstoler i fremtiden.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

### **Referanseliste**

- Aftenposten, leder (2013, 3. juni). Organiserte svindel av fellesskapet. Hentet fra <https://www.aftenposten.no/meninger/leder/i/b5zmg/Organiserte-svindler-av-fellesskapet>
- Bitsch, A. (2019). Voldtektens geografi. En studie av den rettslige forvaltningen av seksuelt medborgerskap i Norge. Oslo: Universitetet i Oslo. ISSN 1564-3991.
- Berg, B.O. (2017). Når beviskravet løper løpsk. Lov og rett. Nr. 1, vol. 56. 2017. s. 3-14.
- Bernhardt, P.L. og Kobbe H. S. (2018). Hjelpedokumenter i tilknytning til omfattende dokumentbevis. Tidsskrift for forretningsjus. Nr. 2. 2018.
- Eckhoff, T. (1943). Tvilsrisikoen. Oslo.
- Farstad, S. (2015). Ny skatteforvaltningslov – konsekvenser ved overgang til egenfastsetningsmodell. Skatterett Nr. 4. 2015.. s. 339-373
- Folkvord, B. (2014). Bevis ved transaksjoner mellom selskap og selskapseier i
- Banoun, B.& Gjems-Onstad O. & Skaar A. A. (Red.) 2014. s. 203-213 Oslo: Universitetsforlaget.
- Hjort M. A. (2016). Tilgang til bevis i sivile saker. Særlig om digitale bevis. Oslo: Universitetsforlaget.
- Hov, J. (2010). Rettergang I-II, 3. utg. Oslo.
- Kolflaath, E. (2004). Bevisbedømmelse – sannsynlighet eller fortellinger? Jussens venner. Nr. 05-06, volum 39, 2004, s. 279–304.
- Kolflaath, E. (2008). Sannsynlighetsovervekt og kumulering av tvil. Lov og rett. Nr. 3 volum 47, 2008, s.149-165.
- Kolflaath, E. (2018). Bokmelding. Bevisvurderingens rettslige rammer. Bevistema, bevisbyrde, beviskrav av Markus Jerkø. Tidsskrift for strafferett, Årgang 18 Nr. 3, 2018, s. 238-245
- Kulås, G. (2019, 2. mars). Kafka i Harlem. Klassekampen s. 52-53.
- Løvlie, A. (2009). Beviskrav i fartssaker. Lov og Rett nr.03. 2009. s. 166-180.
- Løvlie, A. Forelesning i rettslig bevisteori ved Universitetet i Oslo. Hentet fra internett.
- Magnussen, S. & Melinder, A. (2014). Umiddelbarhetsprinsippet i bevisvurdering – en utfordring til rettssikkerheten? Lov og rett, Nr. 10. 2014, s. 607–621.

*NB! Ved digital innlevering kan du ikke legge inn tekst her*

---

Nils Erik Lie (2015). Utviklingslinjer i det praktiske bevisbildet i Aarli, R. & Hedlund M-A. & Jebens, S. E. (Red.) Bevis i straffesaker. 2015. s. 49-75 Oslo: Gyldendal.

Nygaard, N. (2004). Rettsgrunnlag og standpunkt, 2. utg., Bergen.

Sarai, E. (2014). Rettssikkerhet i lignings- og avgiftsbehandlingen i Banoun, B. & Gjems-Onstad O. & Skaar A. A. Festskrift til Fredrik Zimmer s. 454-470. Oslo: Universitetsforlaget.

Skoghøy, J.E. (2010). Tvisteløsning: Domstoler, søksmål, saksbehandling og bevis. Oslo.

Strandberg, M. (2012). Beviskrav i sivile saker. Bergen: Fagbokforlaget.

Sævdold, K. (2017, 28. juni). Innlegg. Dagens Næringsliv.

Vigdal, A. M. (2011). Skattekontorets utredningsplikt i Gjems-Onstad, O. & Matre, H.P (Red.) Skatteprosess s. 34-48. Oslo: Gyldendal.