



Norwegian
Business School

Denne filen er hentet fra Handelshøyskolen BIs åpne institusjonelle arkiv BI Open <https://biopen.bi.no>.

Den inneholder akseptert og fagfellevurdert versjon av artikkelen sitert under. Den kan inneholde små forskjeller fra den originale pdf-versjonen publisert i tidsskriftet.

Espeli, H. (2022). Fra lokal til nasjonal offentlighet. *Skatterett*, 41(2), 180–220.

<https://doi.org/10.18261/skatterett.41.2.3>

Tidsskriftets forlag, Universitetsforlaget, tillater at siste forfatterversjon legges i åpent publiseringsarkiv ved den institusjon forfatteren tilhører.

Fra lokal til nasjonal offentlighet: Offentlige skattelister gjennom mer enn 200 år.

Harald Espeli

Historiker og forsker I ved Handelsskolen BI

Sammendrag

Offentlige skattelister – det vil si oversikter over antatt skattbar inntekt og formue og ilagt skatt – har en lang historie i Norge. Denne artikkelen utforsker de offentlige skattelisters røtter og de sentrale historiske begrunnelsene for dette offentlighetsprinsippet. Offentlige skattelister og klagerett på egen og andres ligning var historisk sett siamesiske tvillinger og skulle bidra til kvalitetssikring av ligningen og lave administrasjonskostnader. Det reflekterte at ligningsforvaltningen var kommunal og i all hovedsak ble utført av valgte lekmenn frem til andre verdenskrig. Offentlighet og klagerett ble gradvis frikoblet fra hverandre og klageretten på andres ligning forsvant. Etter andre verdenskrig fantes det ikke lenger noen klar direkte kobling mellom offentlige skattelister og klageretten.

Nøkkelord: offentlighet, skatt, ligning, skattelister, klagerett, kommune

Offentliggjøringen av skattelister hver høst er gjenstand for stor medieinteresse og tidvis politisk debatt. Denne artikkelen undersøker de offentlige skattelisters røtter og de sentrale historiske begrunnelsene for dette offentlighetsprinsippet frem til den fornyede politiske debatten om offentlige skattelister fra omkring årtusenskiftet.¹

Utgangspunktet for den debatten, som ikke analyseres her, var økt vektlegging av personvern hensyn, at internett hadde skapt helt nye offentligheter og bruksmuligheter med uheldige konsekvenser og at de historiske begrunnelser for offentlige skattelister ikke lenger var til stede.² Resultatet av den politiske debatten ble et konsolidert, men justert offentlighetsprinsipp - regulert av skatteforvaltningsloven § 9-7 - som skulle begrense den uregulerte innsynsretten som den teknologiske utviklingen knyttet til internett hadde åpnet

¹ Et viktig utgangspunkt for den politiske debatten synes å ha vært Jens Petter Bergs lederartikkel i *Kritisk Juss* nr.3 1998, s.203-204 som mente offentlige skattelister kunne være i strid med flere bestemmelser i EMK, jf. Dokument nr.8: 77 1999-2000.

² Blant de mest sentrale dokumentene i debatten er Ot.prp.nr.34 2003-2004, Indst.O.nr.60 2003-2004, Prop. 38 L 2015-2016.

for. Mediene skulle fortsatt a full tilgang til de offentlige skattelister. Den relativt omfattende debatten om offentlige skattelister fra 1998-99 la til grunn at deres historie minst gikk tilbake til 1863. Hverken regjeringen, andre beslutningstakere eller opinionspåvirkere gjorde imidlertid noe seriøst forsøk på å dokumentere eller forklare skattelisters historiske røtter. Det er ambisjonen til denne artikkelen.

Forklaringene på og begrunnelsene for offentlige skattelister har endret seg over tid samtidig som det er all grunn til å understreke den politisk institusjonelle og rettslige kjernen som offentlighetsprinsippet og innsynsretten representerte. Her kan man virkelig snakke om en institusjonell og rettslig stivhengig som ikke har vært grunnleggende endret eller truet gjennom mer enn 200 år.³ I skattleggingen av (juridiske) personers inntekt og formue ble et kommunalt offentlighetsprinsipp knesatt lenge før prinsippet om offentlighet i forvaltningen var påtenkt, langt mindre lovfestet som det først ble i 1970.

Samtidig fantes det en tett kobling mellom offentlige skattelister og klagerett på ligningen. Særlig frem til skattelovene av 1911, som innførte selvangivelse, var også enkel administrering og kvalitetssikring av skatteliggingen sentrale begrunnelser. I og med at alle skattyteres ligning var offentlige med fastsatt klagefrist og betalingsfrist, slapp skattemyndighetene å tilskrive hver enkelt skattyter om ligningen. Den administrative ressursbruken til ligningsbehandlingen kunne dermed lenge reduseres til et minimum.

Kvalitetssikringen lå i at skatteyttere ikke bare kunne klage på sin egen ligning, men også på andre skattyteres ligning begrunnet med påstander om usaklig eller urimelig forskjellsbehandling. Offentlighetsprinsippet skulle gjennom klagebehandlingen sikre en form for likebehandling av skattytere i et skattesystem som i utpreget grad var basert på skjønnsmessige vurderinger og neppe helt sjelden vilkårlighet. Offentlighetsprinsippet skulle bidra til kvalitetssikringen ved å skjerpe aktsomheten til de lokale ligningsnemndene slik at de anstrengte seg på å opptre saklig og lokalt likebehandlende i et skjønnspreget skattesystem. Ligningsnemndene bestod, særlig frem til skattelovene av 1911, fortrinnsvis av kommunenes større skattytere samtidig som det lenge ikke fantes habilitetsregler. De fleste

³ Begrepet stivhengighet - path dependency – ble utviklet for å forstå bestemte teknologiske løsninger, som skrivemaskintastaturet, men har senere fått et langt bredere bruksområdet, jf. S.J. Liebowitz og Stephen E. Margolis, «Path dependence, lock-in, and history», *Journal of Law, Economics, and Organizations*, No. 1, 1995 s. 205-226. ; Paul Pierson, «Increasing Returns, Path Dependence, and the Study of Politics», *The American Political Science Review*, No. 2, 2000 s. 251-267. ; Nicholas Kyriazis og Theodore. Metaxas, «Path dependence, change and the emergence of the first joint-stock companies», *Business History*, No. 3, 2011 s. 363-374. Det er imidlertid lite brukt i rettsvitenskap til tross for det kan være godt egnet til å understreke betydningen av langvarige rettsprinsipper.

medlemmene av ligningsnemndene hadde en personlig ære og et samfunnsmessig renomme å ivareta som kunne bli skadelidende dersom det ble offentlig kjent at de hadde bidratt til (vilkårlig) forskjellsbehandling.

Retten til å klage på andre skattyteres ligning utfra skatteliste ble fastslått av Høyesterett i 1818 med virkning frem til lovfesting i 1882. Denne type klagerett hadde etter alt å dømme blitt utviklet i byenes kommunale skattlegging og ligningsforvaltning på 1700-tallet. Retten til å klage på andre skattyteres for lave eller for høye skatteligging i den lokale ligningsbehandlingen bortfalt først med ligningsloven av 1980. Hovedfunksjonen til skatteliste var lenge å sikre offentligheten innsyn i hvordan de kommunale ligningsmyndighetene praktiserte skattereglene og hvordan skattereglene i praksis slo ut lokalt og slik sett styrke ligningens folkelige og politiske legitimitet. Skatteliste ga offentligheten innsyn i lokale og etter hvert også i nasjonale forskjeller i antatt skattbar inntekt og formue på person- og selskapsnivå og påvirket både lokal og nasjonal skattedebatt. De kommunale ligningsmyndighetene hadde frem til 2. verdenskrig fortsatt et betydelig, om enn synkende, skjønnsmessig handlingsrom også med hensyn til skattesatser og fradragssatser knyttet til underhold. Antatt skattbar inntekt og formue reflekterte, som i våre dager, i varierende grad de reelle inntekts- og formuesforhold.

Skatte- og ligningsforvaltningen er en lite studert del av forvaltningsrettens fremvekst som de senere år har vært konsentrert om forvaltningsrettens klareste forløper, politiretten, som på 1700-tallet ble betegnelsen på «rettsreglene for den offentlige styringen av samfunnet».⁴ Politiretten omfattet ikke omfattet ligningsforvaltningen.⁵ Utligning og innkreving av inntekts- og formuesskatt var med få unntak et rent kommunalt ansvar frem til 1892 og ligningskontorene ble først statlige i 1965. Ligningsforvaltningen hadde historisk sett klare føderative trekk som er uvanlige i enhetsstater som den norske, selv om slike elementer også fantes i Sverige og Danmark.⁶

⁴ Christoffer C. Eriksen, «Forvaltningsrett som disiplin », i Geir Heivoll og Sverre Flaatten (red.), *Rettslige overgangsformer. Politi- og kriminalrett i nordisk rettsutvikling*, Oslo 2017 s. 150-184 s.151. Se ellers en rekke andre bidrag i denne antologien

⁵ Jf. Didrik Schnitler, *Fremstilling af den norske Politilovgivning.*, Christiania, 1870. Se dog Walter Scott Dahl, *Landdistrikternes kommunalforvaltning En haandbog for kommunale Ombudsmænd*, Christiania, 1878, s.227 og Walter Scott Dahl, *Landdistrikternes kommunalforvaltning*, Kristiania, 1894, s.178.

⁶ Jf. Peter H.J. Essers, red., *History and Taxation. The Dialectical Relationship between Taxation and the Political Balance of Power. 2021 EATLP Congress Antwerp 3 - 4 June 2021* vol. 20, EATLP International Tax Series Amsterdam: IBFD, 2022, s.94-5 og Harald Espeli, «Norway. From municipal independence to complete state control of direct taxation: Norwegian taxation history since 1814», i Peter Essers (red.), *History and Taxation* Amsterdam, EATLP International Tax Series 2022b s. 491-511, s.491-493, 506-508.

Offentlige skattelister hadde også lenge en mer radikal og mindre kjent og dokumenterbar variant som først ble avviklet på 1970-tallet. Den innebar at i en rekke kommuner ble skatterestanselister gjort offentlige en tid etter forfall. De offentlige skatterestanselistene tok åpenbart sikte på å effektivisere skatteinnkrevningen uten å måtte gå den administrativt ressurskrevende veien om utpanting.

Artikkelen er strukturert som en historisk kronologi som starter før eneveldets tid (1660-1814). Den er basert på trykt kildemateriale, særlig stortingsforhandlingene, samt Retstidende, og relevant litteratur som på ulike måter kaster lys over temaet. Hverken historikere eller jurister synes å ha skrevet nevneverdig eksplisitt om offentlige skattelister.⁷

Offentlige skattelister ble institusjonalisert under eneveldet (1660-1814)

Offentlige lister over skatteutligningen i bykommunene var etablert praksis i 1814. Når bruken av offentlige skattelister ble etablert (i eneveldet) er uklart og varierte mye mellom byene. Organiseringen av bykommunenes forvaltning, som varierte betydelig, og finansieringen av den er ikke godt utforsket frem til 1837 da det demokratisk forankrede lokale selvstyre ble etablert.

T.H. Aschehoug hevdet i sin avhandling om den rettslige regulering av kommunene frem til 1837 at utgangspunktet for en bybeskatning av inntekt (næringsskatt) og formue for å finansiere bykommunenes forvaltning var Christian 4. recess fra 1643. Recessen bygde for en del på eldre beskatningsbestemmelser for de enkelte byer.⁸ Recessen forutsatte at byborgerne blant sine egne skulle velge takserborgere som årlig skulle taksere de skattbare verdiene i byene for utligning av skatten, men det ble ikke sagt noe om hvordan skattyterne skulle informeres om utligningen.⁹

⁷ Jeg har sjekket aktuelle stikkord i Kjersti Selberg, red., *Norsk skatterett 1945-1988. En bibliografi* Oslo: Universitetsforlaget, 1989 med negativt resultat. Den relativt omfattende politiske debatten om temaet omkring og etter årtusenskiftet fikk bare ett nedslag i *Skatterett*, Einar Harboe, «Taushetsplikt og offentliggjøring av skattelister», *Skatterett*, No. 3, 2008 s. 298-300. DOI: 10.18261/ISSN1504-310X-2008-03-07. Odd Jarl Pedersen, *Funksjonsfordeling og normkontroll: kompetansetvistteorien og andre teorier om domstolenes kompetanse.*, Institutt for privatrett Oslo, 1976. foretar en grundig analyse av klageretten på skatteutligninger fra 1816 til midten av 1820-årene s.40 ff som jeg først ble oppmerksom på i sluttfasen av arbeidet med artikkelen. Pedersen synes ukjent med de offentlige skattelister og diskuterer derfor ikke deres betydning for klagenes utforming og karakter, f.eks. s.106-107.

⁸ T. H. Aschehoug, *De norske Communes Retsforfatning før 1837*, Christiania, 1897, s.15, 169 ff.

⁹ Den rettshistoriske kommisjon, red., *Christian den fjerdes recess 1643* Oslo: Den rettshistoriske kommisjon, 1981, s.226-229.

Christian V Norske lov av 1687 3-6-1 ff lovfestet at næringsskatten, en form for inntektsskatt, skulle være en del av byskatten sammen med eiendomsskatt. Det forble imidlertid uavklart hvor stor del av byskatten som skulle utlignes på inntekt og formue. Ulik praksis utviklet seg selv om halvparten av byskatten i flere av de største byene ble utlignet på inntekt og formue.

Byene ble i hovedsak styrt av en liten byelite av velstående næringsdrivende benevnt som «de eligerte menn», som ofte var en selvrekrutterende gruppe. Formannskapet av eligerte menn ble imidlertid i økende grad formelt sett valgt av byborgerskapet fra andre halvdel av 1700-tallet. Formannskapet måtte samarbeide med statens lokale embetsmenn, ikke minst fogden som var ansvarlig for statens skatteinnkreving.¹⁰ De eligerte menn utnevnte takserborgere for å fastsette skatteliggingen på byens borgere og andre skattepliktige, mens de eligerte menn fungerte som klageinstans på det som etter hvert ble kalt ligningskommisjoner.¹¹

I Christiania ble det i 1775 ved rescript bestemt hvor stor andel av den total inntekts- og formuesskatt de fem klasser næringsdrivende skulle betale hver. Trelasthandlerne skulle eksempelvis betale 5/24 og håndverkerne 4/24 deler. Taxerborgerne stod imidlertid fritt med hensyn til hvordan skatten ble fordelt mellom borgerne i hver klasse.¹² Frem til 1833 ble næringsskatten bare utlignet på næringsdrivende borgere i Christiania. Fra 1833 måtte også embetsmennene også betale inntektsskatt og utligningen ble flyttet fra takserborgerne til de kommunale ligningskommisjonene som hadde utlignet den statlige inntektsskatten i byene.¹³

Skattyterne i byene hadde individuell klagerett til magistraten etter Christian V Norske Lov 3-6-4 til 3-6-6 fra 1687 over både for høy og for lav ligning. Dette forutsatte offentlige skattelister selv om de ikke var lovfestet. Dersom hverken taxerborgerne eller magistraten tok klagen til følge kunne skattyteren klage både til fogden og til en av de fire statlige stiftamtmennene i Norge.¹⁴ Byhistoriene gir lite informasjon om ligningssystemet i byene frem til innføringen av det kommunale selvstyret i 1837. Det var uansett stor variasjon

¹⁰ Hans Eyvind Næss og E.Hovland m.fl., *Folkestyre i by og bygd. Norske kommuner gjennom 150 år* Oslo: Universitetsforlaget, 1987, s.11.

¹¹ Arne Haugen, *På ære og samvittighet. Skatteetatens historie etter 1892*, Bergen, 2005, s.26

¹² Aschehoug, *De norske Communers Retsforfatning før 1837*, s.174; Knut Sprauten, *Oslo Bys historie Bind 2 Byen ved festningen fra 1536 til 1814*, Oslo, 1992, s.355-356.

¹³ Jan Eivind Myhre, *Hovedstaden Christiania: Fra 1814 til 1900*, Oslo Bys historie bind 3, Oslo, 1990, s.134-136.

¹⁴ Aschehoug, *De norske Communers Retsforfatning før 1837*, s.175 ff.; Oskar Kristiansen, *Norges finanser 1814-1830*, Oslo, 1931, s.72; Pedersen, *Funksjonsfordeling og normkontroll*, s.40-41.

mellom byene med hensyn til utligningen på inntekt.¹⁵ Det er liten tvil om oppslåtte skattelister på et sentralt sted i byen var godt innarbeidet praksis i 1814.¹⁶

På landsbygda fantes det andre skatteordninger. Leilendingsskatten, som var den eneste faste skatten i middelalderen ble utlignet på matrikkelskylda, den fastlagte verdien på gården. Leidangsskatten ble en liten skatt på 1600-tallet, men overlevde enevoldstiden.¹⁷ Landskatten var på 1500-tallet en ekstraskatt, og noe hvert husstandsoverhode måtte utrede. Den ble fra 1644 en betydelig fast skatt lagt på matrikkelskylda under navnet kontribusjonen. På 1600-tallet ble landskatten hovedskatten. Skatteutligningen ble bekjentgjort av fogd, sorenskriver eller lensmann, normalt bare muntlig, på det årlige skattetinget på bygdetinget som også behandlet sivile tvister og andre saker av offentlig interesse.¹⁸ På det første bygdetinget etter at skatten var forfalt, kunne skatterestansene behandles i en form for klagebehandling og så kunne det klages videre til amtmannen. I tillegg fantes det en klageadgang til kongen i form av supplikker (klagebrev).

Recessen fra 1643 slo fast at utlignet skatt ikke bare skulle bekjentgjøres offentlig på egnede steder. I hvert fogderi skulle lensmannen, som ofte var ansvarlig for skatteinnkrevingen, ha en skattemåte for sitt distrikt som alle, som ba om det, hadde rett til å lese eller få opplest. Lensmannen skulle imidlertid ikke utlevere «nogen copie» av listen.¹⁹

¹⁵ Jf. den grundigste studien av ligningssystemet i Christiania omkring 1800, Lajos Juhasz, «Christianias administrasjon omkring 1814 - finansadministrasjonen. Budsjett og regnskap, skatteligning og innkreving», *St. Hallvard*, 1977b s. 223-236. , s.227 ff. Se ellers bl.a Ole Kallelid, *Stavanger bys historie - bind 2 - sild og seil 1815 til 1890*, Bergen, 2012, s.88-89; Håkon Haugland, *I sjøfartens tid. Arendal 1723–1900. Bind 2. Arendal by- og regionhistorie*, Oslo, 2020, s.102106, 184-186, 238-240; Anders Bjarne Fossen, *Bergen bys historie Bind II Borgerskapets by 1536-1800*, Oslo, 1979, s.733-735; Egil Ertresvaag, *Et bysamfunn i utvikling 1800-1920. Bergen bys historie bind III*, Bergen, 1995, s.146-150, 210-212; Martin Dehli, *Fredrikstad bys historie 2 Fra festningsby til trelastsentrum 1767-1860*, Fredrikstad, 1964, s.224-228, Arne Odd Johnsen, *Kristiansunds historie Bind V Den stor veksttid 1814-ca.1900 I. halvbind*, Kristiansund, 1963, s.64 ff.; Knut Mykland, *Bind 3 Trondheims historie 997-1997 Fra Sjøgaden til Strandgaden. 1807-1880*, Oslo, 1997, s.107-108.

¹⁶ Det kan nevnes som en parallell at i større byer på 1700-tallet ble lister over mottatt post slått opp offentlig slik at mottakerne kunne hente posten på postkontoret, Sverre Steen, *Kristiania postvesen 1647-1921. Et stykke av postens historie i Norge*, Kristiania, 1923, s.43. Finn Erhard Johannessen takkes for tipset.

¹⁷ <https://lokalhistoriewiki.no/wiki/Leksikon:Leilendingsskatt>

¹⁸ F.eks. Steinar Imsen, *Norsk bondekommunalisme fra Magnus Lagabøte til Kristian Kvart Del 2 Lydriktiden*, Skriftserie fra Historisk Institutt, Trondheim, 1994, s.156.

¹⁹ Den retthistoriske kommisjon, *Christian den fjerdes recess 1643* , s.333. Per Olaf Lundteigen (SP) hevdet i ST 2008-2010 s.2131 at offentlig skattelister gikk tilbake til en bestemmelse i Christian IVs norske lov av 1604 der det skal ha stått at det på tinget skulle gis «riktig og udførligt Mandtal hvem der haver skattet, og hvor meget en hver haver udgivet». Jeg klarte ikke å finne en slik bestemmelse i nevnte lov og konsulterte historieprofessor Knut Dørum om jeg hadde oversett noe. Dørum, som har arbeidet mye med denne perioden, kom til samme konklusjon. Dørum takkes også for andre tips og kommentarer til perioden før 1814.

Historikernes interesse for skatteinnkreving og skatteutligning på landet har vært konsentrert om ekstraskattene som ikke sjelden resulterte i omfattende protestaksjoner, kollektive klager og enkelte ganger i opptøyer som ble møtt med militærmakt. På 1600- og 1700-tallet var ekstraskatter som regel koppskatter om ble utlignet per individ eller enhet. Kvegskatten i 1657 hadde en sats per husdyr. I noen tilfeller la myndighetene ekstraskatt på gjenstander, slik som skoskatten i 1711. Da kom det dessuten ekstraskatt på karjoler, parykker, ildsteder og tjenestefolk. I noen få tilfeller beskattet staten formue, slik som i dagskatten i 1712–13 og formueskatten i 1789. Dagskatten skulle fordeles på skatteyterne etter antatt økonomisk evne. Formueskatten i 1789 falt på både formue og inntekt. Inntekter fra jordbruk og fiske var fritatt, slik at gårdbrukerne bare betalte skatt av formuen. Konsentrasjonen om ekstraskattene, med alle dets spesielle aspekter, innebærer at vi vet mindre om den ordinære skattleggingen og utligningen av dem som ble bekjentgjort muntlig og i noen grad skriftlig på de lokale tingene. Det sentrale er at ulike typer offentlige skattelister var lovfestet og hadde en svært lang historie i 1814.²⁰ Sammen med byenes lange praksis med oppslåtte skattelister la dette grunnlaget for den nye statens offentlige skattelister etter 1814. Samtidig ble den etablerte klageretten forsøkt avvirket på grunn av den statsfinansielle krisen.

Statsfinansiell krise og pengepolitisk unntakstilstand fra 1814

For å skape orden i de kaotiske statsfinansene²¹ og gi grunnlag for en ny stabil pengeenhet, spesidaleren, etter noen år med hyperinflasjon, måtte den nye selvstendige staten skrive ut høye skatter. Disse bestod dels av ordinær statsskatt på inntekt og formue, samt blant annet arveavgift, til finansieringen av statens virksomhet, dernest tvungne innskudd i Norges Bank fra 1816 (sølvskatten) og for det tredje en særskatt til innløsning og likvidering av rigsbanksedlene som skulle erstattes av spesidaleren utstedt av Norges Bank. Sølvskatten var en ren formuesskatt som kunne utgjøre mer enn syv prosent av antatt formue, mens skatten til

²⁰ Se Gudmund Sandvik, *Det gamle veldet Norsk finansar 1760-79*, Oslo, 1975; Eyvind Urkedal York, "Kongens tru tenarar? Møtet mellom statsapparatet i Bergenhus stiftamt i samband med dagskatten, 1812-1715" Masteroppgave i historie, Universitetet i Bergen, 2020, <https://doi.org/10.18261/issn.1894-3195-2021-04-06> særlig 56 ff.; Egil Harald Grude, "Skatt, bønder og embetsmenn. Ekstraskatten i Stavanger Amt 1762-1765" Hovedoppgave i historie, Universitetet i Oslo, 1972; Trond Bjerkås, "Matrikkel og motstand. Matrikkelarbeidet på 1720-tallet og eneveldets politiske kultur" Masteroppgave i historie Universitetet i Agder, 2011; Knut Dørum og Hilde Sandvik, red., *Opptøyer i Norge 1750-1850* Oslo: Scandinavian Academic Press, 2012 s.39-182; Finn-Einar Eliassen, «Ekstraskatten 1762-72 i Aker og Follo Fogderi», *Follominne*, 1973 s. 22-38. ; Ole Georg Gausdal, "Bygdetingets betydning på begynnelsen av 1700-tallet : en undersøkelse av aktiviteten på tinget i Vats tinglag 1700-1714" Masteroppgave i historie Universitetet i Oslo, 2006.

²¹ F.eks. Harald Espeli og Yngve Nilsen, *Riksrevisjonens historie 1816-2016*, Bergen, 2016, s.47 ff.

innløsning av rigsbanksedlene var en inntekts- og formuesskatt.²² Den geografiske fordelingen av sølvs-katten har vært undersøkt, men uten at analysen tok høyde for logikken i Stortingets detaljerte behandling av denne fordelingen, innkrevingsproblemene eller den løpende geografiske innbetalingen av skatten.²³

For å fordele den vedtatte totale skattebyrden i de ulike regioner på de enkelte skattyterne ble det etablert ligningskommisjoner i alle kommuner eller tinglag. Ligningskommisjonen, som bestod av tre medlemmer fra hvert kirkesogn og valgt direkte blant de stemmeberettigede, skulle fastsette den enkelte skattyters skatteevne utfra en skjønnsmessig vurdering. Valgmøtene skulle bekjentgjøres ved trommeslag i byene og fra prekestolene og ved budstikke på landet. Ligningskommisjonene skulle administreres av magistraten i byene og sognepresten på landet, men de skulle ikke ha stemmerett i kommisjonsmøtene. For å sikre at ligningskommisjonsmedlemmene ikke trenerte arbeidet ved ikke å møte kunne administratoren ilegge prohibitivt høye bøter ved møtefravær til fordel for den lokale fattigkassen. Skattelistene skulle offentliggjøres så raskt som mulig, på landet ved oppslag der skattetingene foregikk, for å få en rask innkreving. Tidligere hadde vært praksis at skatterestanser på landet kunne behandles på første tingsamling etter skattens forfall med ytterligere klageadgang til amtmannen. Ingen av de tre skattelovene Stortinget vedtok i 1816 inneholdt noen klagerett.²⁴

Finansdepartementet erkjente at skatteutligningen lokalt lett kunne bli vilkårlig. I byene kunne anslagene for inntekt og formue kanskje bygge på de tidligere ligningskommisjonenes anslag. Finansdepartementet beklaget overfor Kongen at skattelovene Stortinget hadde vedtatt manglet klagerett, men mente de likevel måtte gis sanksjon.²⁵ Beklagelsen reflekterte at slik klagerett var innarbeidet praksis i eneveldet. Den fraværende klageretten skyldtes at Stortinget ville unngå at skatteinnkrevingen ble trenert av klageaksjoner som lett kunne sette den nye statens finansielle fundament og dermed overlevelse i fare. Bare en av skattelovene

²² N. Rygg, *Norges banks historie. Første del*, Kristiania, 1918, s.114-138, 160 ff.

²³ Edda Torsdatter Solbakken, *The wealth of a young nation: On voting rights, financing plights, and long-run wealth inequality in Norway* Oslo, 2018..

²⁴ Fremstillingen bygger her på den vedtatte statskatteloven og innløsningsloven i 1816 som med hensyn til prosedyrer utfylte hverandre, ST 1816 mai s.23-34, OT 1816 juni s.339-386, særlig 356-357. Mindre byer videreførte bruken av trommeslag, det vil si at en mann gikk rundt i byen og slo på en tromme for å bekjentgjøre mer eller mindre viktige ting, trolig også offentliggjøringen av skattelistene, inn på 1900-tallet, Olav Arild Abrahamsen, *Flekkefjord på 1800-tallet. Fra sild til sålelær*, Flekkefjord, 1987, s.256.

²⁵ Rygg, *Norges banks historie. Første del*, s.101 som referer Finansdepartementet merknader i sin anbefaling til Kongen om sanksjon av lovene i 1816.

hadde klare bestemmelser om at utligningen skulle legges ut offentlig. Stortinget anså sannsynligvis det som så selvsagt at lovfesting som unødvendig i de to andre.²⁶

Det er neppe tvil om at den manglende lovregulerte klageadgangen økte skattyternes misnøye med og kritikk av en ofte vilkårlig lokal fordeling av skattebyrden. Det gjaldt ikke minst dem klart største, sølvskatten, som skulle ilegges av formuen som det ikke fantes noe regelverk for ansettelsen av, herunder fradrag for gjeld. Sett på bakgrunn av den innarbeidede klageadgangen i eneveldet er det liten tvil om at for den enkelte skattyter var skatteutskrivningen, spesielt i byene, «mere betryggende ordnet» før 1814 enn i det påfølgende tiåret.²⁷

Oscar Kristiansen har hevdet at fordi det ikke fantes klagerett, ble skatteutligningene fra 1816 ikke lagt ut offentlig. Det er imidlertid usannsynlig fordi da måtte hver enkelt skattyter tilskrives om sin ilagte skatt noe som ville innebære resultatet i vesentlig høyere administrasjonskostnader. Dessuten har Kristiansen funnet flere eksempler på dette i byene, i ett tilfelle også med klageadgang noe som ikke hadde lovhjemmel.²⁸

Sølvskatten og ankeadgang til domstolene

Det er skrevet mye om sølvskatten som skulle være grunnlaget for den nye stabile pengeenheten, spesidaleren, og den omfattende folkelige motstand og protestene mot sølvskatten på Østlandet. Det er imidlertid forsket lite på hvordan de skattepliktige ble kjent med hva sølvskatten ville innebære for dem i form av individuelle skattekrav og at klageadgang ikke fantes.²⁹ Sølvskatten ble vedtatt av Stortinget våren 1816. Innkrevingen startet i mars 1817 etter at de individuelle skattekravene var bekjentgjort av de lokale ligningskommisjonene. Innkrevingen gikk relativt greit på Vestlandet, mens problemene var

²⁶ Bygger her en omfattende gjennomgang av de relevante kildene i Stortingsforhandlingene. Stortingsrepresentantene var opptatt av helt andre spørsmål, ikke minst den geografiske fordelingen av de tre nevnte skattene.

²⁷ Kristiansen, *Norges finanser 1814-1830*, s.72.

²⁸ Kristiansen, *Norges finanser 1814-1830*, s.71-72, Adresseavisen 1819 nr.88 <https://www.nb.no/items/8666e2237f716714f0d1f2eea567b0aa?page=0>

²⁹ Det gjelder også de grundigste studiene Sonja Serina Finstad Johansson, ""til Christiania for at søge Forlindring i de store Tyngsler" : bondetogene på Østlandet og bøndernes motstand mot skattepolitikken i 1818" Masteroppgave i historie, Universitet i Oslo, 2009, [https://www.norges-bank.no/globalassets/upload/publikasjoner/staff-memo/2012/staffmemo0312.pdf?v=30012012101728&ft,s.12 ff; Sonja Serina Finstad Johansson, «Bondetogene på Østlandet i 1818», i Knut Dørum og Hilde Sandvik \(red.\), *Opptøyer i Norge 1750-1850*, Oslo 2013 s. 183-249 der dette temaet ikke synes drøftet. Se ellers bla. Sverre Steen, *På fallittens rand*, Det frie Norge ; 2, Oslo, 1953, s.178 ff og 248 ff.](https://www.norges-bank.no/globalassets/upload/publikasjoner/staff-memo/2012/staffmemo0312.pdf?v=30012012101728&ft,s.12%20ff;Sonja%20Serina%20Finstad%20Johansson,%20«Bondetogene%20p%C3%A5%20Østlandet%20i%201818»,%20i%20Knut%20Dørum%20og%20Hilde%20Sandvik%20(red.),%20Opptøyer%20i%20Norge%201750-1850,%20Oslo%202013%20s.%20183-249%20der%20dette%20temaet%20ikke%20synes%20drøftet.%20Se%20ellers%20bla.%20Sverre%20Steen,%20På%20fallittens%20rand,%20Det%20frie%20Norge%20;2,%20Oslo,%201953,%20s.178%20ff%20og%20248%20ff.)

store i Trøndelag, på Sørlandet og på Østlandet, der det ble organisert (skatte-)protesttog i 1818. Protestenes form skyldtes ikke minst at skattelovene ikke hadde noen bestemmelser om klageadgang slik skattyterne var vant til fra eneveldet. Dette synes som nevnt oversett i litteraturen. Protestene fikk dermed karakter av politisk aksjonisme blant bønder flere steder på Østlandet.

Klage- eller ankeadgang til domstolene fantes likevel, eller mer presist: Den ble skapt av Høyesterett i 1818 på grunn av den godt organiserte borgerprotesten mot ligningskommisjonens vilkårlige utligning av sølvskatten i Kristiansand.

Ligningskommisjonens medlemmer, noen av byens rikeste menn, ble valgt i et valg med lav valgdeltakelse der den statlige magistraten skal ha hengt opp en liste med stemmeberettigede som ikke kunne velges og heller ikke sørget for at selv valget foregikk etter objektive prosedyrer. Ligningskommisjonens medlemmer skjermet seg selv, men ila mange andre skattytere en svært høy sølvskatt. Da sølvskatteligningen ble utlagt 16. oktober 1816 skapte det skarpe reaksjoner blant mange av de 364 skattepliktige. 67 av dem undertegnet en klage til kongen og Finansdepartementet om at ligningen var urimelig og urettferdig og at det måtte oppnevne en særskilt (gransknings-)kommisjon med basis i magistratinstruksen fra 1798 (§ 26) for å vurdere ligningen på ny. Departementet, og senere regjeringen, avviste klagen på formelt grunnlag – og på grunn av konsekvensene av å realitetsbehandle den. Sølvskatteloven hadde som nevnt ingen klagebestemmelse. Da utpantingene startet, anket lederen for protestene, kjøpmann, jurist og senere stortingsrepresentant Wincents Sebbelow, sin utpanting inn for Høyesterett. 28. oktober 1818 kjente en delt Høyesterett utpantingen for «uefterrettelig» fordi ligningskommisjonens arbeid var gjennomført «uten tilstrekkelig kompetanse». Utpantingene måtte stanses og ny utligning gjennomføres.³⁰

Domstolenes overprøving eller tilsidesettelse av en skatteligning hadde vært utenkelig i eneveldet.³¹ Rent juridisk var det ikke ligningens resultater Høyesterettsdommen tok stilling

³⁰ Sverre Steen, *Kristiansands historie. I fredens århundre 1814-1914*, Oslo, 1979, s.23-27(sitat). Også statsskatteligningen for 1816 og 1817 ble kjent ugyldig av overretten. Denne ligningen ble foretatt av en annen ligningskommisjon ledet av nevnte Sebbelow. Om ham, se https://nbl.snl.no/Wincents_Sebbelow. Se også Odd Jarl Pedersen og Evald Jon Strøm, «Maktfordeling og normkontroll – særlig om domstolskontrollen av forvaltningen 1814-1819», *Jussens Venner*, No. 10, 1970 s. , s.358.

³¹ Opplyst i epost til forfatteren fra pernille.ulla.knudsen@jur.ku.dk 17.11.2020. I Danmark ble eneveldet først avvirket i 1849. Den juridiske logikken bak domstolenes manglende prøvingsrett av slike avgjørelser beskrives nærmere i Pedersen, *Funksjonsfordeling og normkontroll: kompetansetvistteorien og andre teorier om domstolenes kompetanse.*, s.23 ff i hans analyse av eneveldet og magistratinstruksen der kongen var rettssikkerhetens vokter og domstolene måtte ha en særskilt hjemmel for å behandle en slik tvist.

til. I juridiske analyser av dommen, som inngikk blant tre dommer der Høyesterett i 1818 overprøvd forvaltningsavgjørelser, er interessen konsentrert om dommens premisser. Høyesteretts mindretall mente, i likhet med regjeringsadvokaten, på basis i eneveldets forordninger, at domstolene ikke kunne overprøve saksbehandlingen som lå til grunn for utligningen. Flertallet mente derimot, på til dels svært ulike grunnlag, at Høyesterett kunne overprøve forvaltningsavgjørelser. I dette tilfelle mente flertallets førstevoterende, Frederik Motzfeldt, det ikke var snakk «at drage magistraten til ansvar, men blott at spørge hvad virkning denne deres handling har paa borgerne». Konsekvensen for borgerne anså han åpenbart som så urimelig at domstolene hadde grunn nok til å overprøve ligningen på grunn av magistratens beslutninger knyttet til valget av ligningskommisjonen. Det er grunn til å tro at denne resultatvurderingen ble delt av de fleste om ikke alle av flertallets dommere.³² Høyesterettsdommen fra 1818 synes å ha vært kjent i den juridiske litteraturen iallfall siden 1964, men dommen synes altså først å ha blitt analysert nærmere i årene etter den tredje utgaven av Castbergs statsforfatning.³³

Sebbelow, som var stortingsrepresentant i 1818, mente finansminister Wedel måtte stilles for riksrett for ikke å ha nedsatt en kommisjon til å behandle klagen. Protokollkomiteen mente våren 1818 interessant nok at domstolene ikke kunne overprøve magistratens forvaltningsvedtak. Komiteen var imidlertid enig i at Wedel skulle ha nedsatt en kommisjon. Den avviste likevel en riksrettssak fordi Sebbelow egentlig klagde på ligningskommisjonens skjønn og kunne mistenkes for å trenere sølvskatteinnkrevningen. Wedel og regjeringen måtte respektere at det ikke fantes noen klageadgang i sølvskatteloven Stortinget vedtok i 1816.³⁴

Den første form for lovbasert klagerett vedtas

Ingen av de tre skattelovene vedtatt i 1816 hadde, som nevnt, noen klagerett på ligningen. De tre lovene forutsatte imidlertid at ingen skattytere skulle betale skatt i mer enn en kommune og skattleggingen skulle skje der personen var bosatt/hadde verneing. Lovene hadde

³² Pedersen og Strøm, «Maktfordeling og normkontroll», s.360-363, sitat 361 fra Høyesteretts voteringsprotokoll. Se også Gunnar Nissen, Finn Hiorthøy og Karsten Gaarder, *Den dømmende makt. Domstolene og rettsutviklingen 1814-1964*, Oslo, 1967, s.164-165. Motzfeldts argumentasjon i denne saken faller inn i bredere mønster blant annet som dommer i riksrettssaker og som statsrevisor, der han stilte strenge krav til regjeringens økonomiforvaltning, Espeli og Nilsen, *Riksrevisjonens historie 1816-2016*, s.76 ff.

³³ Frede Castberg, *Norges statsforfatning 3.utgave II*, Oslo, 1964a, s.170-171 og forrige note.

³⁴ Pedersen og Strøm, «Maktfordeling og normkontroll», s.363-364.

imidlertid ingen mekanisme som forhindret at en skattyter med virksomhet i to eller flere kommuner ble dobbeltbeskattet. Dette skapte stor misnøye og kritikk blant skattytere som ble skattlagt i mer enn en kommune.

Enkelte velstående skattytere klagde til Justisdepartementet og ba om fri sakførsel for å prøve saken for retten. Justisdepartementet var i dyp tvil om hvordan slike saker skulle behandles. Det argumenterte tidvis på en måte som kunne gi inntrykk av at det mente skatteutligningen ikke innebar utøvelse av offentlig myndighet fordi ligningskommisjonene ble utført av valgte medlemmer som ikke var embetsmenn – et spesielt resonnement. Justisdepartementet konkluderte etter hvert likevel med å foreslå en ny lov som skulle avklare tvistene om ligningsmessig kompetanse - hvilke av ligningene var lovlige utfra skattyterens verneting.³⁵

I april 1818 foreslo regjeringen at det skulle opprettes stiftsbaserte kommisjoner som skulle avgjøre hvor slike skattytere skulle lignedes med hensyn til sølvskatten. Når dette var avklart, reiste det spørsmål om hvordan kommuner, tinglag eller kirkesogn som «mistet» skattytere og ilignet skatt skulle kompensere mankoen. Stortinget hadde jo fastsatt hvor mye en kommune eller et fogderi (som bestod av flere kommuner) skulle innbetale i sølvskatt. Skulle mankoen utlignes etter samme fordelingsprinsipp blant skattyterne som i 1816/17, som regjeringen foreslo, eller kunne den lokale ligningskommisjonen foreta en ny vurdering som eksempelvis tok hensyn til klager på den offentlige utligningen i 1817?

Stortinget ønsket regjeringens lovforslag velkommen, blant annet fordi Trondhjem Stiftsoverrett hadde konkludert med at domstolene ikke hadde kompetanse til å behandle skattesaker – selv om protokollkomiteen i riksrettsspørsmålet mot Wedel sluttet seg til en slik vurdering.³⁶ Stiftskommisjonene skulle fungere som domstoler, men deres beslutninger kunne ankes til Høyesterett. Stortinget gjorde viktige endringer i lovforslaget. For det første skulle stiftskommisjonene også behandle dobbeltbeskatning knyttet til skatten til innløsning og likvidering av rigsbanksedlene som ble ilagt formue og inntekt slik som den ordinære statsskatten. For det andre vedtok Stortinget at de lokale ligningskommisjonene i denne nye utligningen ikke nødvendigvis skulle være bundet av de tidligere ligningene, det vil si de stod

³⁵ Pedersen, *Funksjonsfordeling og normkontroll*, s.44-46.

³⁶ OT mai 1818 s.691.

fritt til å fastsette utligningen etter sitt beste skjønn. De kunne med andre ord også ta hensyn til klagene på tidligere utligninger.³⁷

Arbeidet til de stiftsbaserte kommisjonene synes ikke omtalt i den mest relevante litteraturen,³⁸ som ikke har vært opptatt av prosedyrene knyttet til innkrevingen av sølvskatten og skatten til innløsning av rigsbanksedlene. Det skyldes blant annet at stiftskommisjonsloven i hovedsak ble opphevet i 1821, etter regjeringens initiativ. Det innebar at saker om dobbeltbeskatning som kommisjonene ennå ikke hadde startet behandlingen av skulle håndteres av de fire stiftsloverettene. Stortinget var enig og viste til at stiftskommisjonene hadde behandlet 223 saker, hvorav i Kristiansand stift 120 saker, frem til våren 1820. Antall saker var likevel raskt synkende. Det skyldtes at utligningen av sølvskatten fra 1816 i en rekke tilfeller var blitt «beriktiget» og at kommisjonsdommene hadde skapt større skatterettslig klarhet med fremtidig virkning.³⁹ I Kristiansand stiftsrett skal 12 slike saker ha blitt behandlet i 1825.⁴⁰

Offentlige skattelister og klagerett lovfestes i 1821

I 1821 lovfestet Stortinget for første gang klageretten på en utlagt skatteligging. Det gjaldt den upopulære skatten på formue og næring - det vil si inntekt - for å finansiere av den fortsatte innløsningen av rigsbanksedlene. Årsaken til at utligningen av skatten på inntekt og formue var spesielt omstridt var at den på landet ble utlignet på landskatten som reelt sett var

³⁷ OT 1818 juni s.675-721, juli s.502-510. Loven ble opphevet i 1821, OT 1821 mars s.291-299, LT 1821 mars s. 403. Den komplette loven finnes i Peder Vogt og Jørgen Herman Vogt, red., *Love, Anordninger, Kundgjørelser, aabne Breve, Resolutioner m.m., der vedkomme Kongeriget Norges Lovgivning og offentlige Bestyrelse, i tidsfølgende Orden og udtogsvis samlede og udgivne af Peter og Jørgen Herman Vogt. 2 : 2det Bind, Indeholdende Aarene 1817, 1818 og 1819, med hosføiede Registre* Kristiania: Grøndahl, 1820, s.179-186. I Pedersen, *Funksjonsfordeling og normkontroll: kompetansetvistteorien og andre teorier om domstolenes kompetanse.*, s.46-49 legges det stor vekt på loven ikke, som foreslått av en stortingskomite, skulle omfatte kjøpstadsskatten i den ordinære statsskatten, men Pedersen synes ikke oppmerksom på at loven omfattet kjøpstadsskatten i skatten om innløsning av rigsbanksedler. Pedersen mente lovens § 24 også åpnet for at også andre aspekter ved skatteutligningssaker kunne prøves av domstolene på basis av private søksmål og finner støtte for sin tolkning i flere rettsaker frem til 1823, s.92 ff. Det vil her føre for vidt å gå detaljert inn på disse sakene. Den mest interessante i vår sammenheng er dommen omtalt s.106-107 der en ligning som fremstår som forskjellsbehandling ble akseptert av stiftsloveretten fordi ligningskommisjonens skjønnsmessige vurdering blir vurdert som saklig.

³⁸ Det gjelder også de grundigste, Rygg, *Norges banks historie* og Kristiansen, *Norges finanser 1814-1830*.

³⁹ OT 1821 s.292.

⁴⁰ Conrad N. Schwach, *Erindringer af mit liv indtil ankomsten til trondhjem nedskrevne i Aaret 1848*, 2008, s.411-12 som ikke gir noen opplysninger om utfallet av sakene, der borgere i Kristiansand hadde landsted utenfor byen, utover at han var førstevoterende i alle sakene og at noen dommer ble anket til Høyesterett som stadfestet dem.

en eiendomsskatt på jordbruket.⁴¹ Disse ligningsreglene gjaldt også for den ordinære statsskatten på inntekt og formue for årene 1821-1824. I 1824 ble ligningsreglene vedtatt påny med bare mindre endringer fra 1821-loven.⁴² Ligningsloven av 1824 ble stående med direkte virkning for statsskatten på inntekt og formue frem til den ble avvirket i 1836. Prosedyrene eller saksbehandlingsreglene i ligningsloven av 1824 (1821) ble også lagt til grunn for den delen av den kommunale byskatten som ble utlignet på inntekt og formue frem til de ble delvis erstattet av en ny byskattelov i 1833 som ikke hadde noen bestemmelser som er relevante i vår sammenheng.

Jeg konsentrere meg derfor om beslutningsprosessene bak de grunnleggende endringene i 1821. Lagtinget, som ikke ville videreføre lovgivningen fra 1818, drev frem lovendringene. Lagtinget overbeviste Odelstinget om at grunnleggende endringer var påkrevd for å ivareta skattebetalernes klagerett og beskyttelse mot vilkårlig lokal ligning.

Også regjeringen var i 1821 bekymret for at utligningen på inntekt og formue i byene «ofte leder til høi Grad av Vilkaarlighed og bringer de for Samfundet skadeligste Lidenskaber til Utbrud». Den foreslo derfor at denne delen av statsskatten i stedet skulle utlignes som eiendomsskatt. Lagtingskomiteen avviste dette fordi det ville representere en annen form for vilkårlighet som også ville være i strid med de grunnleggende «Retsprinsipper, ifølge hvilke ingen bør dømme i egen Sag, ingen dømmes uden at gives Adgang til Forsvar, ligesom den dømte Part ikke bør nægtes Ret til at underkaste den ham overgagne Kjendelse høiere Prøvelse». Skatteligning uten klagerett ble med andre ord sammenlignet med en vilkårlig rettsprosess. Det ville undergrave «Moraliteten» og skape «Misnøie» blant skattebetalerne.⁴³

Beskatning av inntekt og formue var langt bedre egnet til å imøtekomme prinsippet om beskatning etter evne enn eiendomsbeskatning som ikke ville ta høyde for eiernes varierende inntekt og formue. Skattyternes rettssikkerhet skulle sikres ved klagerett i to omganger. Odelstinget sluttet seg i all hovedsak til Lagtingets lovforslag.⁴⁴

⁴¹ Kristiansen, *Norges finanser 1814-1830*, s.60-62 som siterte fra Nationalbladet 1821 som skrev at utligningen av innløsningsskatten på landet vakte «had, misundelse, hevnjerrighed, vilkaarlighed».

⁴² OT 1825 juli s.1421-1444. En del de mest sentrale paragrafene i vår sammenheng skiftet nummer i 1821- og 1824-lovene.

⁴³ LT 1821 juni s.658-659.

⁴⁴ Jf. OT 1821 mai 620-643, juni 394-395, juli 317-359, august 367-368, LT 1821 juni s.655-727, juli 804-814, august 638-639.

Skatteligningsloven av 1821⁴⁵ lovfestet prinsippet om offentlige skattelister og retten til å klage på ligningen to ganger. Dette var den første lovfesting av offentlige skattelister og prosedyrene for klagebehandling etter 1814. Klageretten var intimt knyttet til de offentlige skattelisterne. De lokale ligningskommisjonene hadde stor handlefrihet med hensyn til hvordan fordelingen av skattebyrden skulle skje, men de skulle protokollere hvilke kriterier den hadde lagt til grunn. Det er uklart om disse ble offentliggjort sammen med skattelisterne, men alle skattytere hadde innsynsrett utfra prinsippet om partsinnsyn. Ligningskommisjonene ble pålagt å anslå den enkeltes antatte skattbare inntekt og formue og om skatteprosentene skulle være like, eller variere med inntektens og formuens størrelse utfra evneprinsippet. Som i skattelovene av 1816 var magistraten og presten sekretær for ligningskommisjonen i henholdsvis byene og på landet uten stemmerett.

Skattelisterne, som ikke nødvendigvis omfattet grunnlaget for den utlignede skatten til skattyteren, skulle være tilgjengelig for skattyterne på et «bekvemt Sted» i byer og ladesteder i 14 dager etter at de var bekjentgjort. På landsbygda tok prosedyrene blant annet hensyn til at ikke alle skattepliktige (bønder og leilendinger) nødvendigvis var lesekyndige noe som ble tatt for gitt i byene. Først skulle det fra kirkebakken bekjentgjøres at ligningen var ferdig. Dernest skulle «Øvrigheden» sørge for at skattyterne fikk «offentlig oplæst» ligningen i løpet av åtte dager. Deretter skulle skattelisterne være tilgjengelig i 14 dager hos lensmannen eller på annet hensiktsmessig sted (§ 14).

Skatteyttere, som var misfornøyde med egen ligning, kunne klage skriftlig innenfor nevnte 14-dagers periode med et spesifisert krav om skattenedsettelse. Ligningskommisjonen skulle straks behandle klagen og fatte et begrunnet vedtak. Resultatet av klagebehandlingen, eventuelle reviderte skattelister, skulle så offentliggjøres på samme måte som den opprinnelige ligningen (§ 15 og 18). Overligningskommisjonen, som skulle velges i samme valg som ligningskommisjonen, skulle behandle nye klager som måtte sendes i løpet av 8 dager etter at de reviderte skattelisterne var lagt ut. Behandlingstiden var maksimalt seks uker. Mens klagebehandlingen foregikk, kunne det ikke foretas utpanting hos skattyteren (§ 20, 21 og 24). Resultatet av overligningskommisjonens saksbehandling var ikke offentlig.

Enkeltvedtakene til lignings- og overligningskommisjonen var underlagt partsinnsyn. Klageren hadde rett til utskrift av kjennelsene som normalt skulle omfatte mer enn

⁴⁵ Petter Martin Ottesen, red., *Love, Anordninger, Kundgjørelser, aabne Breve, Resolutioner m.m., der vedkomme Kongeriget Norges Lovgivning og offentlige Bestyrelse, i tidsfølgende Orden 3die Bind 1820, 1821 og 1822* Christiania: 1823, s.345-356.

konklusjonen, men det skulle betales gebyr for avskrifter av vedtakene (§ 26). Etter hvert ble denne bestemmelsen tolket slik at skattyteren selv kunne ta avskrift av den relevante delen av møteprotokollen på ligningsmyndighetenes kontor uten å betale gebyr.⁴⁶ For å unngå grunnløse klager, kunne ligningskommisjonen ilegge bøter på to til 20 spesidaler i slike tilfeller (§ 23). Loven inneholdt ingen hindringer mot å bringe klagevedtaket inn for domstolene, noe som var etablert praksis.

Loven hadde ingen direkte habilitetsbestemmelser. Møteplikten for medlemmer av over- og ligningskommisjonen, der fravær ble sanksjonert med relativt høye bøter, kunne likevel fravikes «dersom enten han selv er Klager», eller var i slekt med klageren i rett opp og nedstigende linje eller «i den nærmeste Sidelinies første grad» (§ 31).

Klageretten som ble gjeninnført fra 1821 var formelt sett bare en klagerett på egen ligning og ikke en klagerett på at andre skattyteres ligning var satt for lavt, det vil si klagerett utfra prinsippet om likebehandling. Det hadde skattyterne i byene hatt rett til frem til 1814 påpekte T.H. Aschehoug i 1897. På grunn av de offentlige skattematene er det imidlertid svært tvilsomt om klageretten i praksis var begrenset slik. Klager med krav om skattereduksjon kunne jo begrunnes med at sammenlignbare skattytere hadde fått lavere skatt. Skattyterne kunne dessuten, som nevnt, fra 1818 gå til domstolene og få kjent hele den lokale ligningen ugyldig. Aschehoug var mer korrekt i å påpeke at klageretten fra 1821 bare gjaldt *fordelingen* av statsskatten i den enkelte kommune. I motsetning til mange andre land kunne norske skattyterne ikke klage til regjeringen (Kongen) på «urettferdige Skatteansættelser» i bredere forstand når statsskatten ble utlignet.⁴⁷

Den statlige inntekts- og formueskatten ble avvirket i 1836. Den direkte relevansen av loven om utligning av statsskatten av 1824 falt dermed bort. Lovens prosedyrebestemmelser forble imidlertid det rettslige utgangspunkt for byenes kommunale ligningsforvaltning. Først med byskatteloven av 1863 ble det vesentlige endringer. Byskatteloven av 1851 hadde ingen eksplisitte bestemmelser om offentliggjøring av skattematene eller klagerett. Det fremgikk for

⁴⁶ Dokument no.40 1875, s.41 med henvisning til to rundskriv fra Finansdepartementet av 13.7.1859 og 18.1.1866.

⁴⁷ Aschehoug, *De norske Communes Retsforfatning før 1837*, s.203 (sitat)-204.

øvrig at overligningskommisjonen fortsatt skulle være direkte valgt og ikke oppnevnt av kommunestyret.⁴⁸

Lovfestingen av offentlige skattelister og (totrinns) klagerett hang intimt sammen og har også relevans for debatten om offentlighet og ytringsfrihet før og etter 1814. Offentlighet kan forstås som «å omfatte både ytringsfrihet og innsynsrett», der forskningen primært har vært opptatt av ytrings-/trykkefriheten.⁴⁹ Den omfattende innsynsretten som skattelister representerte gjorde klageretten langt mer reell og virkningsfull enn ved fravær av slike lister ved at skattytere også kunne klage på forskjellsbehandling utfra den underliggende normen om likebehandling. Denne omfattende innsyns- og klageretten som gradvis ble en lovfestet realitet etter 1814 hadde ingen parallell i statsforvaltningen.⁵⁰ Det er slående at innsyns- og klageretten dreide seg om den kommunale ligningsforvaltningen, som med få unntak ble håndtert av skattebetalende lekmenn uten godtgjørelse gjennom 1800-tallet, ikke statlige embetsmenn. Skatteligningslovene av 1821 og 1824 er også svært tidlige eksempler på lovfesting av klare saksbehandlingsregler, som domstolene kunne prøve, i en periode der det «ikke fantes mange saksbehandlingsregler» for statsforvaltningen. Disse kommunale saksbehandlingsreglene synes å ha blitt oversett av Anton Martin Schweigaard i hans forelesninger om administrativ rett i 1841.⁵¹

Fattiglovene av 1845

Fattiglovene av 1845 hadde ulike bestemmelser for byer og landkommuner om offentlighet og klager på fattigskatten. Byfattigloven slo fast (§ 56 og 57) at ligningsreglene i statsskatteloven av 1824 skulle legges til grunn. Det innebar at skatteutligningen skulle foretas av samme organ som byskatten og at klageorganet var det samme for de to

⁴⁸ Otto Mejlænder, red., *Almindelig Norsk Lovsamling for Tidsrummet 1660-1860*. Christiania: Chr.Tønsbergs Forlag, 1859, s.634, Otto Mejlænder, red., *Almindelig Norsk Lovsamling for Tidsrummet 1660-1870 i Udtog og med Henvisninger* Christiania: Mallings Forlagsboghandel, 1872, s.632-634.

⁴⁹ Jakob Maliks, «Regjeringen og offentligheten. Fra Collegial-Tidende til Rigstidende 1798-1821», i Ruth Hemstad og Dag Michalsen (red.), *Frie ord i Norden? Offentlighet, ytringsfrihet og medborgerskap 1814-1914*, Oslo 2019 s. 143-163, s.144. Se også andre bidrag i antologien, Lars Björne, *Frihetens gränser. Yttrandefriheten i Norden 1815-1914*, Oslo Studies in Legal History, Oslo, 2018 og Anders Johansen, *Komme til orde. Politisk kommunikasjon 1814-1913*, Oslo, 2019

⁵⁰ Det nærmeste man kom omfattende, systematisk og kritisk innsyn i statsforvaltningen var (Stats-) Riksrevisjonen og deres rapporter som ble trykt for offentligheten fra 1833, Espeli og Nilsen, *Riksrevisjonens historie 1816-2016*, særlig 83.

⁵¹ Marit Halvorsen, «Schweigaard, Aschehoug og prøvingsretten som forsvant: Bidrag til utviklingen av av læren om skjønnsmessige forvaltningsvedtak», *Tidsskrift for rettsvitenskap*, 2011 s. 56-86. , s.58 ff, sitat s.68.

skatteartene. Fattigloven på landet fastsatte at fattigstyrets vedtak om utligning av fattigskatt skulle bekjentgjøres av lensmannen på kirkebakkene i det enkelte kirkesogn i den første gudstjenesten etter vedtaket. Deretter skulle avskrift av ligningsvedtaket være offentlig tilgjengelig «paa et bekvemt Sted i 4 Uger» (§ 40).⁵² I forarbeidene ble det foreslått at ligningslistene skulle være offentlig tilgjengelig hos lensmannen, men § 40 åpnet for at listene skulle være tilgjengelig i hvert kirkesogn. Det kunne for eksempel være hos presten eller klokkeren. Dette synes å være den første lovfestingen av offentlige skattelister for kommunale skatter i landkommunene. Offentlige skattelister for utskrivning av statsskatt fra 1816 til 1836, herunder sølvskatten, fantes også i landkommunene, med røtter tilbake til eneveldets skatteinnkreving.

Disse skattelister hadde imidlertid en annen karakter enn i byene fordi beskatningen i landkommunene i hovedsak var basert på eiendommens fastsatte matrikkelskyld som var en eiendomsskatt som ideelt sett skulle være basert på eiendommens normalavkastning. Listene over ilagt matrikkelskatt på landet det enkelte år var derfor ikke uttrykk for skjønsmessig ligning, men en slags automatisert ligning. Ligningen tok ikke hensyn til verdimessige eller avkastningsmessige forandringer mellom hver nasjonale endring av den fastsatte matrikkelskylden på eiendommene. Det ble gjennomført to ganger på 1800-tallet. Den grundigste var ferdig i 1838 og revisjonen av denne i 1886.⁵³

Både kommisjonen som hadde utredet saken, regjeringen og kirkekomiteen hadde foreslått eksplisitte lovregler om klagebehandling av utlignet fattigskatt i landkommunene.

Fattigkommisjonen, ikke kommunestyret/formannskapet, hadde plikt til å oppnevne en «Overligningskommission, bestående av 3 Mænd, udenfor Fattigcommissionen» som skulle behandle klager på ligningen. Klagefristen skulle være fire uker. Klagen skulle sendes fattigstyret som skulle kommentere klagen før den ble oversendt til overligningskommisjonen.⁵⁴ Under odelstingsbehandlingen klarte imidlertid jussprofessor og stortingsrepresentant Anton Martin Schweigaard, som ikke var medlem av kirkekomiteen, å overbevise flertallet om at lovforarbeidene ikke hadde behandlet utligningen av fattigskatten med «den Grundighed» som sakens viktighet og kompleksitet krevde. Han ønsket å avvente

⁵² Jf. Julius August S. Schmidt, red., *Love, Anordninger, Tractater, Resolutioner, Kundgjørelser, Departementsskrivelser, Cirkulærer m.m. for Kongeriget Norge i tidsrommet fra 1814-1848 2det bind 1832-1848* Christiania: Chr. Tønsbergs forlag, 1850, s. 796 og 801.

⁵³ <https://lokalhistoriewiki.no/wiki/Leksikon:Matrikkel>, Historisk leksikon. Matrikkelskatten omfattet i prinsippet ikke bygninger på eiendommen, jf. Dokument No. 40 1875, s.20, men det er vanskelig å tenke seg at det samsvarte med praksis.

⁵⁴ OT (prp.) nr.84 1845, særlig s.46, OT 1845, s.121.

forslagene fra en nedsatt skattekommisjon. Schweigaards innflytelse og argumentasjon innebar at det ikke ble etablert noen lovbasert instans/kommisjon til å behandle klager på fattigskatten på landet.⁵⁵

At en jussprofessor, som generelt var opptatt av likebehandling og forutsigbarhet, sørget for at skattyternes klagerett ikke ble ivaretatt, samsvarer ikke med det bildet forskere normalt gir av landets (viktigste) professorpolitiker på denne tid. De fremste forskerne av Schweigaards rolle som politiker synes ikke å ha kjent til eller omtalt saken.⁵⁶ Schweigaards manglende interesse for klageadgangen kan kanskje forklares med at han i sine forelesninger om administrativ rett i 1841 gikk langt i retning av å åpne for at domstolene kunne overprøve vilkårlige forvaltningsavgjørelser?⁵⁷ Schweigaard ønsket å avvende den nye byskatteloven som Stortinget forøvrig vedtok i 1848. Den ble imidlertid nektet sanksjon av regjeringen, men nektelsen var ikke begrunnet i de spørsmål som behandles her.⁵⁸

I byene skulle prosedyrereglene i statskatteligningsloven fra 1824 følges ved den kommunale skatteligningen. Det gjaldt også skatteligningen i Flekkefjord for 1848 som gir et godt inntrykk av hvordan ligningen kunne foregå i en mindre by med 363 skattepliktige før byskatteloven av 1863.⁵⁹ Flekkefjord utlignet en klart større andel av sine skatter på inntekt og formue enn i mange andre byer der eiendomsskatt kunne være størst.⁶⁰

Skatteligningen i Flekkefjord i 1848⁶¹

Flekkefjords ligningskommisjon bestod i 1847 av fem direktevalgte skattytere som arbeidet på basis av egenfastsatte regler der kommisjonsmedlemmene også fastsatte sin egen ligning. Disse reglene innebar et fradrag i den skattbare inntekten på 20 spedaler for hvert ukonfirmert

⁵⁵ SE 1845, særlig s.794(sitat)-795 og fattiglovens syvende kapittel, Schmidt, *Love, Anordninger, Tractater, Resolutioner, Kundgjørelser, Departementsskrivelser, Cirkulærer m.m. for Kongeriget Norge i tidsrommet fra 1814-1848 2det bind 1832-1848*, s.802-803.

⁵⁶ F.eks. Øystein Sørensen, *Anton Martin Schweigaards politiske tenkning*, Oslo, 1988; Ola Mestad, red., *Anton Martin Schweigaard. Professorpolitikeren* Oslo: Akademisk Publiserings, 2009; Rune Slagstad, *De nasjonale strateger*, Oslo, 1998.

⁵⁷ Halvorsen, «Schweigaard, Aschehoug og prøvingsretten som forsvant: Bidrag til utviklingen av av læren om skjønnsmessige forvaltningsvedtak», , s.63 ff.

⁵⁸ Departementstidende 1848, s.813-818.

⁵⁹ Retstidende 1853, s.634.

⁶⁰ Mykland, *Bind 3 Trondheims historie 997-1997 Fra Søgaden til Strandgaden. 1807-1880*, s.347-349

⁶¹ Det følgende bygger på Retstidende 1853 s.629-643, som rent rettslig var en sak om ærekrenkelse og injurier og Abrahamsen, *Flekkefjord på 1800-tallet. Fra sild til sålelær*, s.256 ff. som har den i særklasse beste analyse av ligningspraksis på 1800-tallet som jeg har funnet i en rekke undersøkte byhistorier.

barn eller andre familiemedlemmer som måtte forsørges. Dernest ble skatten utlignet med en progressiv prosent i ulike inntektsklasser varierende fra 1,1 prosent til 6,6 prosent på de høyeste skattbare inntektene. De progressive skattesatsene var noe nytt i Flekkefjord selv om byens ligningskommisjon i 1845 hadde argumentert for at skatteevne var et riktig beskatningsprinsipp. Dette prinsippet hadde vært vanlig praksis i større byer som Kristiansand. Progresjonssatsene var på linje med Christiania, men langt høyere enn i Bergen og i et forslag til ny byskattelov i 1844 som aldri ble en realitet.⁶²

Flekkefjords klart største skattyter, den innovative entreprenøren Anders Beer,⁶³ klagde på ligningen. Klagen, som åpenbart bygde på blant annet de offentlige skattelistene, konsentrerte seg om tre forhold. For det første at de progressive skattesatsene ikke bare representerte urimelig forskjellsbehandling, men var «en afskyelig Vilkaarlighed».⁶⁴ Dernest at antatt skattbar inntekt for mange skattytere, eksempelvis skipsparteiere, var altfor lav, deriblant flere av ligningskommisjonens medlemmer. For det tredje at forsørgerfradraget for barn var begrenset til ukonfirmerte og var standardisert. Det tok ikke hensyn til skattytere som Beer, som finansierte utdanning for sine barn langt utover konfirmasjonsalder.

Ligningskommisjonen avviste Beers klage som grunnløs og ila ham en bot på 20 spesidaler med basis i 1824-lovens § 24. Beer klagde til overligningskommisjonen som i all hovedsak ga Beer medhold og reduserte hans skatt til under det halve. Det innebar blant annet forsørgerfradraget skulle ta utgangspunkt i faktiske kostnader, herunder det å finansiere Beers sønns universitetsstudier, det vil si ytterligere et skjønnspreget ligningsmessig element. Beers påstand om at ligningskommisjonens medlemmer skulle ilegges en mulkt på 20 spesidaler hver, noe som bygde på en påstand om usaklig forskjellsbehandling, ble imidlertid avvist av overligningskommisjonen. 1824-loven åpnet ikke for å slik bøtelegging.

Beer var fortsatt misfornøyd og anmeldte ligningskommisjonens medlemmer til amtmannen som den gang fungerte som påtalemyndighet i straffesaker. Anmeldelsen ble henlagt. Beer skrev så to leserinnlegg i Lister og Mandals Amtstidende der han blant annet karakteriserte ligningskommisjonens arbeid som «den høieste Grad av borgerlig Demoralisation, idet den, foragtede den klare Lov, [...], med frit Forsæt at berøve en Person sin lovlige Eiendom».

⁶² Steen, *Kristiansands historie.*, s.134-135, H.J.C. Aall, red., *Betænkning og Udkast til Lov om Kjøbstedernes og Ladestedernes Skattevæsen forfattet av den ved av 23 September 1843 til dette Arbeide naadigst Commission* Bergen: 1844, s.76-86, 128-131.

⁶³ Om Beer se [https://nbl.snl.no/Anders Beer](https://nbl.snl.no/Anders_Beer) med henvisninger.

⁶⁴ Retstidende 1853 s.638.

Kommisjonsmedlemmene hadde dermed vært en langt større trussel mot den private eiendomsrett enn Ole Høiland og Gjest Baardsen som var «Engle i Sammenligning».⁶⁵ Ligningskommisjonsmedlemmene, som presiserte at de bare satt ett år i vervet, fant beskyldningene ærekrenkende og krevde dem mortifisert, og Beer straffet. Underretten ga saksøkerne medhold og idømte Beer en bot på 100 spesidaler samt saksomkostninger. Overretten fastholdt i hovedsak dommen. Beer anket saken inn for Høyesterett som reduserte boten til 50 spesidaler pluss saksomkostninger. Den reduserte boten kan tyde på at Høyesterett hadde sans for Beers argumenter om vilkårlig ligning, som imidlertid var blitt rettet opp av overligningskommisjonen, men ikke for hans injurierende karakteristikk.

Beers korstog mot progressive skattesatser ble delt av mange av byens største skattytere og av en rekke av Anders Beers håndverkere. I et leserinnlegg understrekte 27 av dem at progressiv beskatning ville «afskrække Capitalister fra at indlate sig i større for Landet og de arbeidende Classer gavnlige Foretagender borgere» slik som Anders Beers «betydelige og viktige Fabrikanlæg».⁶⁶ De 27 og deres likesinnede mobiliserte til de neste direkte valgene av ligningskommisjonsmedlemmer. Fra 1851 var alle former for progressive skattesatser erstattet av proporsjonale satser, og med et forsørgerfradrag i antatt skattbar inntekt. Selv om Anders Beer tapte i rettsapparatet, vant han i kommunalpolitikken. Saken illustrer hvor stor handlefrihet den direktevalgte ligningskommisjonen hadde innenfor lovverket.⁶⁷ Og slik forble det til byskatteloven av 1863.

Byskatteloven av 1863

I 1863 ble det vedtatt en ny byskattelov som også omfattet utligningen av fattigskatten i byene. Byskatteloven av 1863 hadde ingen bestemmelser om offentlige skattelister.⁶⁸ Kommisjonsinnstillingen som lå til grunn for lovforslaget dokumenterte imidlertid at det fantes offentlige skattelister i alle byer (alle kjøpsteder og de fleste ladesteder) som loven ville omfatte.⁶⁹ Offentlige skattelister var med andre ord en så fast innarbeidet praksis i byene at den ikke trengte lovhjemmel slik legalitetsprinsippet skulle tilsi.

⁶⁵ Retstidende 1853 s.637.

⁶⁶ Abrahamsen, *Flekkefjord på 1800-tallet. Fra sild til sålelær* s.261 med henvisning til avisen.

⁶⁷ Abrahamsen, *Flekkefjord på 1800-tallet. Fra sild til sålelær*, s.261-264.

⁶⁸ Otto Mejlænder, red., *Almindelig Norsk Lovsamling. 2den gjennomseede og forøgede Udgave. 2det Bind 1861-1885* Christiania: Mallings Boghandel, 1887, s.44 ff og 95 ff.

⁶⁹ O.no.6 1863, s.27-118.

Byskatteloven hadde en rekke elementer som pekte fremover skatterettslig, skattepolitisk og med hensyn til saksbehandling og ligningsadministrasjon. Loven hadde et (relativt) moderne inntekts- og formuesbegrep (§ 11). Den største og mest langvarige nyskapningen var at loven etablerte fire skatteklasser avhengig av skattyters forsørgelsesbyrde. Den første klassen omfattet skattytere uten forsørgelsesbyrde, mens fjerde skatteklasse omfattet de som forsørget syv personer eller flere. Forsørgerfradragene for de ulike skatteklasser og skattbar inntekt i de ulike inntektsklasser var fastsatt i loven (§ 4-6), men disse kunne fravikes både opp- og nedover av kommunestyret utfra bestemte kriterier.⁷⁰

I og med at effekten av forsørgerfradragene ble lavere jo høyere den antatte inntekten var, økte skatten med økende antatt inntekt i alle skatteklasser. Dette var den tids progressive beskatning. Uenighet mellom skattyter og ligningsmyndigheter om den reelle forsørgelsesbyrden og den antatte inntekten før fradrag kunne ha betydelige skattemessige konsekvenser. De offentlige skattelistene gjorde det mulig for skattyterne å vurdere om ligningsmyndighetenes vurdering av skatteklasse og antatt inntekt var rimelige eller kunne forsvares utfra likebehandlingsprinsippet.

Kommunestyret valgte ligningskommisjonens medlemmer blant de stemmeberettigede (manttallsførte), men også blant de (mannlige) skattytere som oppfylte Grunnlovens krav (§ 50, 51, 52 og 53) til stemmerett, men som ikke hadde avlagt ed til grunnloven som da var en forutsetning for å oppnå stemmerett. Antall stemmeberettigede (manttallsførte) var av ulike grunner langt lavere enn Grunnlovens øvrige krav for å oppnå stemmerett. De var knyttet til alder (25 år), det å være embetsmann, ha byborgerskap (det vil si utøvelse av handel, håndverk og annen næringsvirksomhet som i 1814 krevde en form for konsesjon), og eie eller leie av jordeiendom. For andre eiendommer innebar Grunnlovens krav til å få stemmerett at verdien utgjorde 300 rigsbankdaler i sølv. I 1881 utgjorde det omkring 600 kroner dersom man ikke var byborger, noe som uansett utløste en minimumskatteplikt. Utfra SSBs priskalkulator tilsvarte det i 1865 525 kroner eller omkring 131 spesidaler. Grunnloven opererte ikke med noe inntektskrav for stemmerett før i 1881 da stemmeretten ble utvidet til

⁷⁰ Mejlænder, *Almindelig Norsk Lovsamling. 2den gjennomseede og forøgede Udgave. 2det Bind 1861-1885*, s.95-99; Harald Espeli, «Beskatningen av aksjeselskap før Norge fikk en aksjelov i 1910», *Skatterett*, No. 1, 2021a s. 41-69. DOI: 10.18261/issn.1504-310X-2021-01-03 ER, s.46 ff.

menn som hadde en antatt skattbar inntekt på 800 kroner i byene og 500 kroner på landet.⁷¹ I 1863 tilsvarte det knapt 175 spesidaler.

Byskatteloven av 1863 innebar skatteplikt for menn med betydelig lavere antatt inntekt enn 120 spesidaler. Bare menn med forsørgelsesplikt i 4. skatteklasse slapp skatt opp til 120 spesidaler. Menn uten forsørgelsesbyrde måtte betale skatt av antatt inntekt utover 50 spesidaler. Byskatteloven av 1863 innebar at mange menn – og alle kvinner som var skattepliktige, deriblant relativt velstående enker - og et økende antall frem til stemmerettsutvidelsene for menn i 1884, ble ilagt inntekts- og formuesskatt uten å ha stemmerett. Dette var et brudd med et sentralt demokratisk skatteprinsipp om at skatt ikke kan ilegges uten at skattyterne har vært (indirekte) representert da skattevedtaket ble fattet.⁷² Det var aldri noe tema i debatten om 1863-loven – eller 1882-lovene.

1863-loven var snarere opptatt av forutsigbarheten og rettsikkerheten til høyinntektsgruppen som betalte mest skatt. Kommunestyret kunne blant annet bestemme hvor mange av ligningskommisjonens medlemmer som «skulle henhøre til hver Samfundsklasse» (§ 10). Det dreide seg blant annet om embetsmenn, ulike former for næringsdrivende borgere, og håndverkere, samt sjøfolk og daglønnere om de var skattepliktige.⁷³ Viktigere var det at etter at ligningskommisjonen hadde fullført den årlige skatteligningen skulle magistraten (bykommunens statlige embetsmann) utarbeide en liste over byens største skattytere - minst tolv - som til sammen representerte halvparten av skatteprovenyet. Listen skulle sendes formannskapet, som blant disse skulle velge minst 1/3 av medlemmene til *neste års* overligningskommisjon. Ligningsmåten i 1863-loven innebar at næringsdrivendes gjennomsnittsinntekt normalt ble lagt til grunn. Dette innebar at det var betydelig ligningsmessig stabilitet blant høyinntektsgruppene.

Det fantes ingen habilitetsregler som forhindret at (over-)ligningskommisjonens medlemmer deltok i behandlingen av sin egen ligning. Dersom et medlem av ligningskommisjonen hadde protokollert sin uenighet med flertallet om ligningen av en skattyter eller ment at antatt inntekt og formue var satt for lavt noen skattytere, hadde overligningskommisjonen plikt til å

⁷¹ Ola Mestad og Dag Michalsen, red., *Grunnloven. Historisk kommentarutgave 1814-2020* Oslo: Universitetsforlaget, 2021, s. 497 ff. Det er uklart om annen finansiell formue på nevnte beløp alene kunne gi stemmerett, men det var neppe tilfelle.

⁷² “No taxation without representation”, jf. Essers, *History and Taxation. The Dialectical Relationship between Taxation and the Political Balance of Power. 2021 EATLP Congress Antwerp 3 - 4 June 2021*, s.4, 12 ff, 41 ff og 496-497.

⁷³ Indst.O.no.71 1863, s.406.

ta stilling til dette som enhver annen klage (§ 13 og 14). Ingen andre deler av klagebehandlingen, som frist for klage eller krav om begrunnelse for avslag, var lovregulert. Trolig var klagefristen den samme som i fattigloven på landet: De fire ukene skattelistene var offentlige eller to uker i byene som i skatteligningsloven av 1824.

Skattekommisjonen av 1861 som utredet byskatteloven bestod blant annet av senere finansminister Henrik Helliesen, senere jussprofessor T.H. Aschehoug og bondelederen på Stortinget, Ole Gabriel Ueland. Den mente det måtte fastsettes klare lovbestemmelser som begrenset ligningskommisjonenes tilnærmet ubegrensede handlefrihet. Skattekommisjonen mente rettstilstanden åpnet for maktmisbruk fra flertallet av de som stemte ved valg av (over-)ligningskommisjon. Handlefriheten hadde også sammenheng med at det var så stor utskifting av medlemmene av ligningskommisjonene at det ikke ble nødvendig kontinuitet. Et annet problem knyttet seg til klagebehandlingen. Den innebar at overligningskommisjonen kunne gi enkeltklager medhold noe som ville kunne medføre at det «underkjendte de Principer, hvorpaa Skatteligningen var bygget, medens de for de øvrige Skattydere bleve staaende ved Magt»⁷⁴

Skattekommisjonen foreslo derfor at ligningskommisjonen måtte oppføre antatt inntekt og formue, som skatten skulle beregnes utfra, for hver skattyter. Dermed ville man stanse praksisen i enkelte mindre byer – Mandal var den største av disse – der «Skatten udlignes aldeles vilkaarligt efter Ligningscommisionens Skjøn om, hvad hver Enkelt passende kan paalægges at udrede; paa enkelt Sted opføres visstnok den antagne Indtægt for hver Skattyder, men Skatten beregnes vilkaarligt og ikke efter Indtægten». I andre byer, også i enkelte av de større, var det det bare skattytere med en antatt inntekt på 200 til 300 spesidaler der inntekten ble lagt til grunn for skatten. Skattytere med lavere antatt inntekt ble på vilkårlig måte ilagt den skatt som «Ligningscommisionen finder passende». Slik vilkårlighet måtte forbys. De «mindre Bemidlede» måtte ha samme rett til å unngå «vilkaarlig Behandling av sine Medborgere, som man tilstaar de mere Bemidlede». Enhver skulle betale skatt i forhold til sin (antatte) inntekt der det ikke bare skulle tas hensyn til skattyterens forsørgelsesbyrde, men også slik at lave inntekter skulle ilegges en «forholdsviis mindre Skat end den større» inntekt.⁷⁵

⁷⁴ (OT) O.No.6 1863, s.3.

⁷⁵ (OT) O.No.6 1863, s.5.

Denne type progressiv beskatning mente kommisjonen var vanlig praksis i de fleste byer. Skattekommisjonens forslag om fire ulike skatteklasser bygde på ligningsystemet i Christiania som siden 1855 hadde hatt et mindre innebygd progressivt element. Samtidig var kommisjonen opptatt av ligningsmåten ikke representerte en urimelig eller «ubillig Bebyrdelse av de større Skattydere».⁷⁶

Organiseringen av ligningsmyndigheten var svært bekymringsfull etter skattelovkommisjonens vurdering. Lovgivningen innebar at kommunestyret vedtok antall medlemmer av (over-) ligningskommisjonene. I enkelte byer vedtok kommunestyret også hvor mange av kommisjonsmedlemmene som skulle komme fra «hver samfundsklasse», men dette hadde ingen lovhjemmel. Ligningskommisjonsmedlemmene skulle velges direkte av de stemmeberettigede i et særskilt valg. Problemet var at «kun ganske faa Stemmeberettigede ere mødt frem med Undtagelse af dem, der som Medlemmer av Valgbestyrelsen have været nødsagede til at være tilstede. Hvorledes disse Valg falde du, er derfor som oftest en reen Tilfældighed, og det er vel ikke tvilsomt ,at det næsten i ethvert Tilfælde vil være en let Sag for nogle ganske faa Personer, fuldstændigen at afgjøre dets Udfald, Noget som selvfølgelig let kan lede til de haandgribeligste Misbrug».⁷⁷

Denne praksisen innebar en videreføring av de «paa mange Maader mislige Borgersamlinger» før innføringen av det kommunale selvstyret med demokratisk valgte kommunestyrer i 1837. Skattekommisjonen vil overføre valget til kommunestyrene som hadde fungert godt. Man ønsket også å utvide valgperioden for medlemmene av ligningskommisjonene fra ett til to år for å skape større kontinuitet i deres arbeid selv om man erkjente at disse vervene var «meget ubehageligt og i de større Byer meget byrdefullt». Det hadde resultert i at medlemmene sjelden aksepterte gjenvalg. I klagebehandlingen var skattelovkommisjonen mest opptatt av rettsikkerheten til de større skattyterne som man mente var mest utsatt for urimelige skattevedtak. Man foreslo derfor at 1/3 av overligningskommisjonens medlemmer skulle velges blant «Stedets største Skattydere».⁷⁸

Skattelovkommisjonens flertall, inklusive de tre nevnte medlemmene, gikk inn for å innføre selvangivelsesplikt for skattepliktige for å sikre et best mulig grunnlag for fastsettelse av skattbar inntekt og formue. Regjeringen og Stortinget avviste dette fordi det ikke ville være tilstrekkelig forståelse for dette blant de skattepliktige. Det gjaldt ikke minst «handelsmænd»

⁷⁶ (OT) O.No.6 1863, s.6 og 9.

⁷⁷ (OT) O.No.6 1863, s.13.

⁷⁸ (OT) O.No.6 1863, s.13 og 14.

som hadde stor «Uvilje mod» at deres reelle økonomiske situasjon skulle bli kjent for «Uvedkommende». Skattelovkommisjonen vek tilbake for å pålegge ligningskommisjonsmedlemmene generell taushetsplikt fordi det i praksis ikke ville bli overholdt. I tillegg ville det da bli enda vanskeligere å rekruttere medlemmer til disse vervene. Dersom selvangivelse ble innført som grunnlag for ligningen, kunne det tenkes at ligningskommisjonen fastsatte inntekt og formue lavere enn skattyter i sin selvangivelse hadde oppgitt. For en skattyter ville det representere en «i den Grad krænkende indirekte Beskyldning» knyttet til «hans Credit og Character». Skattelistenes betydning for skattyternes kredittverdighet, var et kjent fenomen i samtiden. Skattelovkommisjonen mente derfor at slike nedsettelser måtte brukes med varsomhet. Det kunne likevel være «hensigtsmæssig, at der haves et Middel til at hæmme altfor paatagelige Speculationer paa at skaffe sig Credit ved at figurere i Skattelisterne med en for stor Formue og Indtægt». ⁷⁹ Skattelisterne kunne med andre ord fungere på lignende måte som opplysningskilde for kreditorer som i våre dager, der skatteligningen de siste tre år gir viktige opplysninger. Regjering og storting avviste forslaget om selvangivelse. For øvrig ble skattelovkommisjonens forslag i hovedsak vedtatt i 1863, herunder at (over-) ligningskommisjonens medlemmer skulle velges av kommunestyret.

Ny fattiglov på landet i 1863

Utligningen av fattigskatten på landet ble regulert av en ny fattiglov i 1863. Den hadde eksplisitte bestemmelser om offentliggjøring av ligningskommisjonens fattigskatteligning skulle skje på et «bekvent sted i 4 uker». Det var formannskapetets ansvar å sørge for offentliggjøringen (§ 59). Kommunestyret kunne enten selv fungere som ligningskommisjon eller velge en slik mens overligningskommisjonen, bestående av tre til syv medlemmer, skulle velges av kommunestyret (§ 45 og 46). Klager på ansettelsen av antatt inntekt og formue måtte skje i samme fireukers periode som skattelisten var offentlige. Klager skulle først behandles av ligningskommisjonen. Dersom den ikke imøtekom klagen, ble klagen sendt til overligningskommisjonen som avgjorde saken (§63) hvis saken ikke ble brakt inn for domstolene. Både klageretten og prosedyrene for klagebehandlingen ble lovfestet slik den hadde vært i byene siden 1821/1824.

⁷⁹ (OT) O.No.6 1863, sitat s.15, 17 og 19.

Kirkedepartementet presiserte i 1865 at klagebehandlingen skulle følge prosedyrene i ligningskatteloven av 1824 og byskatteloven av 1863 («i Analogi») selv om dette ikke fremgikk av lovteksten. Dersom klagebehandlingen resulterte i så mange skattenedsettelse som fattigstyret ikke fikk de nødvendige eller budsjetterte midler, åpnet departementet for en ny utligning av fattigskatten - til tross for at fattigloven ikke hadde noen direkte bestemmelse som hjemlet dette.⁸⁰ Ligningskommisjonene som administrerte fattigskatten hadde også ansvaret for utligning av skoleskatten som var øremerket til å finansiere de kommunale skoleutgiftene med basis i skoleloven av 1860.⁸¹

To høyesterettssaker om de kommunale ligningskommisjonene arbeid viser at de offentlige skattelistene stod sentralt i klager om urimelige eller vilkårlig forskjellsbehandling av ulike typer skattytere. De to sakene viste også at selv om lovverkets lite presise føringer ga ligningskommisjonene stor skjønnsmessig handlefrihet med hensyn til hvordan antatt skattbar inntekt og formue skulle fastsettes, var mer eller mindre systematisk forskjellsbehandling av ulike typer skattytere ulovlig og i grove tilfeller også straffbart. I 1875 ble seks medlemmer av den bondedominerte ligningskommisjonen i Tjølling bøtelagt for utilbørlig forskjellsbehandling av ulike typer skatteyttere – til fordel for bøndene - med basis i kriminalloven av 1842. Bøtene ble ilagt for forbrytelse i embetsførsel, kapittel XXIV § 28, knyttet til grov «Forsømmelse, Skjødesløshed eller Uforstand» og § 32 som presiserte at straffebestemmelsen også gjaldt «Ombudsmænd» slik som medlemmer av ligningskommisjonene.⁸²

Dette er det eneste kjente tilfelle av at ligningskommisjonsmedlemmer ble straffet for utøvelsen av sitt arbeid med skatteforvaltningen.⁸³ Det fremgikk ikke av dommen om hele skatteligningen for Tjølling også kjent ugyldig, men det er vanskelig å tenke seg at det ikke

⁸⁰ Mejlænder, *Almindelig Norsk Lovsamling. 2den gjennomseede og forøgede Udgave. 2det Bind 1861-1885*, lovtekst s. 95-99 og Kirkedepartementets skriv s.131

⁸¹ Næss og Hovland, *Folkestyre i by og bygd.*, s.69 ff. I 1869 uttalte for øvrig Kirkedepartementet på forespørsel fra en fattigkommisjon at stemmerettsreglene, jf. tidligere fremstilling på basis av note 72, ikke var til hinder for at «Husmænd, Strandsiddere, Inderster» eller andre som ikke hadde stemmerett, var valgbare til ligningskommisjonen for fattig- og skoleskatt - selv om Kirkedepartementet mente slike personer ikke var valgbare til fattigkommisjonen, Mejlænder, *Almindelig Norsk Lovsamling. 2den gjennomseede og forøgede Udgave. 2det Bind 1861-1885*, s.373. Uttalelsen synes å bygge på en rent bokstavelig tolkning av de relevante (Grunn-)lovbestemmelsene. Da Indredepartementet uttalte seg om samme spørsmål i 1884, konkluderte man under tvil med det samme, P.I. Paulsen, J.E. Thomle og C. S. Thomle, red., *Almindelig norsk lovsamling Tredje bind 1877-1887* Kristiania: H. Aschehoug & Co, 1906, s.636-637.

⁸² Retstidende 1875, s.152-158, Mejlænder, *Almindelig Norsk Lovsamling for Tidsrummet 1660-1870 i Udtog og med Henvisninger*, s.488-490.

⁸³ Det var som tidligere straffbart å utebli fra ligningskommisjonens uten gyldig forfall, Retstidende 1868 s.164 ff.

hadde skjedd i forkant gjennom intervensjon fra amtmannen som også var påtalemyndighet på landet.

Den andre saken dreide seg om to større skattytere i Tingvoll kommune som mente sine ligninger var ugyldige på grunn av klar forskjellsbehandling av skattyterne der bøndene ble gunstigere skattlagt enn andre. Høyesterett sluttet seg til overretten og de to skattyterne. En av dommerne presiserte at ligningskommisjonen i Tingvoll hadde brutt «den første af alle Regler for Skatteligninger, nemlig Ligelighed i Skattens fordeling». Skattleggingen måtte bygge på det underliggende premisset om likebehandling.⁸⁴ Til tross for prinsippbruddet ble den øvrige ligningen for Tingvoll ikke kjent ugyldig. Det spørsmålet lå ikke på domstolenes bord.

Klager på andre skattyteres for lave skatteligging med basis i skattelistene var sannsynligvis ikke uvanlige i landkommunene, selv om de relevante lovene ikke åpnet for slike klager. Jurister advarte derfor overligningskommisjonene mot å behandle slike klager. Det ble også advart mot å ta klager om for høy skatt til følge så sant ligningen ikke var «uriktig» fordi det ville kunne undergrave hele grunnlaget for skatteutligningen.⁸⁵

Skattelovene av 1882 – klagerett på andres ligning

I 1882 ble det vedtatt ny skattelov for byene og den første skatteloven for landet. De to lovene var i hovedsak like, også med hensyn til offentlige skattelister og klagebehandling, og de bygde på viktige punkter også her på byskatteloven av 1863. Offentlige skattelister var ikke noe debatttema under den ellers langvarige og konfliktfylte lovbehandlingen. Det gjaldt heller ikke i nevneverdig grad prosedyrene for klagebehandlingen selv om det ble vedtatt viktige endringer fra 1863-loven.⁸⁶ Skattelistene skulle fortsatt være lett tilgjengelige på egnede steder etter bekjentgjøring «på sædvanlig Maade» (lskl. § 47 og bskl § 37). På landet skjedde bekjentgjøringen for en stor del fra kirkebakken. Det ble ikke lovfestet hvor lenge skattelistene skulle være offentlige, men varigheten var trolig identisk med klagefristen fra

⁸⁴ Retstidende 1873, s.580 ff, sitat s.584 som ble uttalt av sorenskriver Christian Stoud Platou som møtte som ekstraordinær dommer.

⁸⁵ Dahl, *Landdistrikternes kommunalforvaltning En haandbog for kommunale Ombudsmænd*, s.241 ff sitat 242.

⁸⁶ Jf. Indst.O.I 1879, OT 1879, s.175-201, 215-497, LT 1879, s.33-144, Indst.O.III 1882. Om de omstridte spørsmål, se Espeli, «Beskatningen av aksjeselskap før Norge fikk en aksjelov i 1910», s.51-52 med henvisninger.

bekjentgjøringen. Den var to uker i byene og fire uker i landkommunene (henholdsvis § 48 og 38).⁸⁷

Den viktigste endringen av klageadgangen som var knyttet direkte til skattelistede var at skattytere fikk *rett* til å kunne klage på andre skattyteres ligning dersom de mente at andre skattytere hadde fått en for lav antatt inntekt eller formue eller blitt plassert i en skatteklasse som ga for lav skatt. Dersom slike klager skulle vurderes, måtte en eller flere av klagerne utgjøre en samlet utlignet skatt på 200 kroner eller fem prosent av den totale utlignede skatten. Femprosent-grensen ville ha trolig ha størst betydning i små (land-)kommuner der et fåtall større skattytere kunne gå sammen om en slik klage som måtte behandles. Store skattytere ville i de fleste byer og mange større landkommuner alene eller sammen med en til, kunne ha klagerett på andres ligning utfra 200-kroners grensen. Alle klager skulle konkludere med presise krav («Paastande») som kommisjonen(e) måtte ta stilling til. Kravene skulle være begrunnet med «Forklaringer om de efter Klagerens Formening sande Forhold». Dersom ligningskommisjonen vurderte å gi klager på andres ligning medhold, måtte de aktuelle skattytere gis mulighet til å uttale seg (Iskl § 48).

Klageretten på andres ligning var i realiteten en klagerett på ligningskommisjonens arbeid, der 1882-lovene fortsatt åpnet for svært stor grad av skjønn, og dens ivaretagelse av likebehandlingsprinsippet. En slags forløper til denne eksterne klageretten var en bestemmelse i byskatteloven av 1863. Den innebar at dersom et medlem av ligningskommisjonen hadde protokollert sin uenighet med flertallet om ligningen der han mente at antatt inntekt og formue var satt for lavt noen skattytere, hadde overligningskommisjonen plikt til å ta stilling til denne som enhver annen klage (Iskl § 52). Hverken skattelovkommisjonen, regjeringen eller Stortinget ga noen klar begrunnelse for denne nye bestemmelsen vedtatt i 1882, men den tok åpenbart sikte på å kontrollere det store rommet for skjønn ligningskommisjonene hadde.⁸⁸ Indredepartementet understrekte i 1884 at alle slike klager som oppfylte lovens formalkrav, måtte ligningskommisjonen behandle seriøst.⁸⁹

⁸⁷ Peder Rinde, *De kommunale skattelove for bygd og by. Med forklaringer, Udkast til ligningsregler og Uddrag af Højesterettsdomme m.v. Peder Rinde, Stortingsmand*, Kristiania, 1906, s.94.

⁸⁸ Dokument No.40 1875, s.41.

⁸⁹ Rinde, *De kommunale skattelove for bygd og by.*, s.94-95; Paulsen, Thomle og Thomle, *Almindelig norsk lovsamling Tredje bind 1877-1887*, s.630-631.

Først i 1891 ble det innført habilitetsregler i (over-)ligningskommisjonene. De innebar at kommisjonsmedlemmene ikke lenger kunne behandle ligningen til seg selv eller «nær beslægtede eller besvogrede som Søskendebørn» (lskl § 56/48). Finansdepartementet mente at slike interessekonflikter var ulovlig uten et eksplisitt forbud, men departementet hadde blitt kjent med en rekke tilfeller der medlemmer av ligningskommisjonene ikke fratradte i slike tilfeller. Lovforbudet var derfor påkrevet.⁹⁰

På landet var det ingen lovreguleringer med hensyn til sammensetningen av overligningskommisjonen, men minst en tredjedel av dette klageorganet i byene måtte som nevnt være blant byens største skattytere (bsktl § 41) etter samme prinsipper som i byskatteloven av 1863. Skattelovkommisjonen ga ingen begrunnelse for hvorfor de største skattyterne i landkommunene ikke skulle ha tilsvarende representasjon under klagebehandlingen.⁹¹ Kanskje mente kommisjonen at den økonomiske bygdeeliten hadde tilstrekkelige representasjon i disse organene. Det var trolig tilfelle på resten av 1800-tallet selv om også «erfarne og indsikifulde husmænd» var blitt valgt en del steder.⁹²

Særskilt klageorgan for utenbygds skattytere

Den siste viktige endringen i klagebehandlingen gjaldt klager fra utenbygds skattytere, herunder aksjeselskap eller annen juridisk person som hadde sitt hovedkontor andre steder, men som drev næring eller hadde formue i en annen kommune. For å unngå at slike skattytere ble forskjellsbehandlet fra innenbygdsboende noe skattelovkommisjonen av 1871 mente var et problem, ble det opprettet et nytt klageorgan, overskatteskommisjoner. De skulle oppnevnes ved behov av amtmannen og bestå av ett medlem fra vedkommende kommunes overligningskommisjon og to medlemmer fra nabokommuner eller byer (lskl §53).

Lovendringen skulle bidra til å redusere de mange klager og rettsvister knyttet til prinsippet om stedefen beskatning. Det innebar at inntekter skulle beskattes i den kommunen de var opptjent i uavhengig av om skatteyter bodde eller hadde tilhørighet der. Samtidig var dobbeltbeskatning av samme inntekt i flere kommuner ulovlig. På 1800-tallet dreide dette seg ikke minst om næringsvirksomhet som hovedsakelig skjedde i en landkommune og en mindre del i en by. Skattelovkommisjonen slo i 1871 fast at ligningskommisjoner var «tilbøielige til»

⁹⁰ Oth.Prp.No.10 1890, s.89.

⁹¹ Dokument No.40 1875, s.33.

⁹² Dahl, *Landdistrikternes kommunalforvaltning*, s.146.

å fastsette for høy inntekt og formue for utenbygdsboende. Man viste her til at Høyesterett i 1870 hadde kjent Levanger bys ligning av Ytterøens verks interessentskab ugyldig fordi byen hadde brutt det ulovfestede forbudet mot dobbelbeskatning.⁹³ I 1891 ble denne bestemmelsen endret og presisert til også å omfatte utlendinger, og utenlandske (aksje-)selskap.⁹⁴

Klage på andres ligning: Høyesterett kjenner på ny en hel kommuneligning ugyldig

T.H. Aschehoug hadde i begge utgaver (1885 og 1893) av sin statsforfatningsrett avvist at domstolene kunne overprøve en ligningskommisjons skjønnsmessige «Udligninger» uansett hvor «ubillige» eller urimelig «de end maatte være». Det kunne bare skje dersom domstolene fant skjønnsvurderingene «lovstridige». Hvilke krav som måtte oppfylles for at ligningsvedtak var lovstridige gikk Aschehoug ikke nærmere inn på.⁹⁵ Hans formuleringer kan fortolkes som om Aschehoug mente ligningsmyndighetene ikke skulle følge et grunnleggende likebehandlingsprinsipp slik Høyesterett hadde slått fast i 1873.

Det kan forøvrig hevdes at Aschehoug uttalte seg mot bedre vitende. Han må ha kjent til en omstridt skattedom i Høyesterett i 1886, der flertallet valgte en bokstavtro lovfortolkning og overprøvde ligningsmyndighetenes helhetlige skjønnsvurdering. Det er liten tvil om terskelen for å overprøve ligningsmyndighetene skjønnsmessige vurderinger utfra skattelovene av 1863 og 1882 var høy, men Høyesterett grep i økende grad inn mot vilkårlig skjønn selv om vedtakene ikke var formelt lovstridige.⁹⁶ Det gjaldt som vi skal se også klagesaker som bygde på de offentlige skattelistede.

I 1896 falt den klareste høyesterettsdommen knyttet til kvalitetssikringseffekten som klager basert på andre skattyteres offentlige ligning åpnet for. Os kommunes ligning for 1891/92 ble kjent ugyldig etter at kirkesanger Engen hadde nektet å akseptere sin ligning. Engen kunne på basis av skattelistede påvise at landskatteloven var brutt på flere punkter ved at bøndenes antatte inntekter var satt altfor lavt, mens arbeidere og andre lønsmottakere ble skattet fullt

⁹³ Dokument No.40 1875, s.41; Retstidende 1870 s.411-414.

⁹⁴ Oth.Prp.no 10 1889, s.88, Ind.O IX 1890, s.23,

⁹⁵ T. H. Aschehoug, *Norges nuværende Statsforfatning Tredje bind*, 2. gjennomseede og forøgede Udg. utgave, Christiania, 1893, s.361. Det er slående at ingen av Aschehougs henvisninger til Retstidende omhandlet skattesaker slik man kunne vente. Se ellers Halvorsen, «Schweigaard, Aschehoug og prøvingsretten som forsvant, s.70 ff som går gjennom høyesterettsdommene Aschehoug henviste til, men ikke gjør oppmerksom på skattesakenes fravær. Halvorsens konklusjon er at rettspraksisen Aschehoug henviste til ikke var noen klar støtte til at domstolene ikke kunne overprøve skjønnsmessige forvaltningsvedtak.

⁹⁶ Espeli, «Beskatningen av aksjeselskap før Norge fikk en aksjelov i 1910», , s.55 ff.

ut av sin lønn. Selv om antatt inntekt for lønnsinntakere, herunder klagerens, var blitt redusert med opptil 40 prosent under klagebehandlingen, gjorde det ikke ligningen lovlig etter Høyesteretts vurdering. Begrunnelsen var at bøndernes antatte inntekter var fastsatt i strid med landskattelovens § 41-43. Inntektsansettelsene for mange av disse husholdene var satt så lavt at de «ikke vilde kunne skaffe sig Livsophold». Høyesterett satte dermed til side dommen i Bergen overrett som hadde gitt Os kommune medhold. Det gjorde for øvrig også en av høyesterettsdommerne fordi han mente kirkesanger Engen ikke var blitt «forurettet».⁹⁷

Høyesterett drøftet ikke hvilken betydning lskl. § 48 om klageretten på andre ligning hadde for saken for Engen som ikke hadde anket på basis av denne bestemmelsen. Den knappe dommen åpnet for flere tolkninger. Senere justitiarius Paal Berg hevdet at kommunen måtte bevise at klagerens reduserte skatt under klagebehandlingen hadde kompensert hans tap under den opprinnelige ligningen, men det hadde kommunen ikke klart. Stortingsrepresentant Peder Rinde mente derimot at den viktigste rettslige konsekvens av dommen var at § 48 ikke var «til hinder for at en anke over en Lignings gjennomgaaende Ulovlighed indbringes for Domstolene».⁹⁸ Rindes fortolkning er den mest rimelige.

En annen klagesak som Høyesterett tok stilling til i 1895 synes også i hovedsak å ha bygget på de offentlige skattelister. Lensmannen i Balsfjord nektet å akseptere en utpanting hos seg selv på grunn av grunnleggende mangler ved ligningen og vilkårlig inntektsfastsettelse hos tallrike skattytere. I tillegg fantes det åpenbare brudd på skattelovens prosedyreregler blant annet om offentlige skattelister og klagebehandling. Sistnevnte var avgjørende for domstolene som kjente hele ligningen ugyldig. På den annen side kan dokumentasjonen av den omfattende vilkårligheten ikke ha unngått å påvirke domstolene.⁹⁹

Omkring 1900 var det for lengst blitt vanlig at skattelister på landet ble trykt i avisene som nyhetsstoff. I byene startet denne praksisen tidlig uten at starten på trykte skattelister i avisene er undersøkt.¹⁰⁰ Skattelister var godt nyhetsstoff. I allfall frem til 1911-loven var de

⁹⁷ Norsk Retstidende 1896, s. 830-831. Dessverre er referatet av Bergen overretts dom av 7.5.1894 svært knapp. Dommen gikk tapt bybrannen i Bergen i 1916 og den finnes heller ikke i Os kommunes arkiv, jf. epost til forfatteren fra henholdsvis Arkivverket 27.1.2022 og Bjørnafjorden kommune 7.2.2022. En sjekk i S-1002/ E/ Eg/ L0073 ga intet positiv resultat. Høyesterett viste til en lignende dom om utligning av fattigskatt i Gran kommune, ibid 1888 s.449-453 som også er interessant som eksempel på hvordan Høyesterett kunne sette til side en ligning uten formelt sett å anfekte ligningskommisjonens skjønn.

⁹⁸ Paal Berg, red., *Hovedregisteret til Retstidende 1891-1900* Kristiania: 1903, 393; Rinde, *De kommunale skattelove for bygd og by*, s.169.

⁹⁹ Retstidende 1895 s.801-806.

¹⁰⁰ S.C. Hammer, *Kristianias historie bind IV 1814-1877*, Kristiania, 1923, har en faksimilelignende gjengivelse av deler av byens skattemåte for 1851 trykt i Morgenbladet .

offentlige skattelister tilstrekkelig varsel til skattyteren om når ilagt skatt forfalt, dersom han ikke klagde på ligningen. Dersom kommunekasserere eller kemnerne i byene sendte skatteseddel til hver enkelt skattyter over betalingspliktig skatt, var det en ikke-pålagt service.¹⁰¹

1911-lovene: den første debatt og strid om offentlighetsprinsippet

I forarbeidene til skattelovene av 1911, som innførte selvangivelsesplikt, ble den langvarige praksisen med offentlige skattelister for første gang diskutert og kritisert. Kritikken fra næringsdrivende mot offentlige skattelister bidro til at skattelovene fikk mer presise regler om hva som var offentlige ligningsopplysninger. Det dreide seg om hvilke ligningsregler som var brukt – kommunestyret kunne vedta ulike regler for kommunens ulike (kirke)sogn – reduksjonstabellen, det vil si reglene for reduksjon av antatt skattbar inntekt til den skattbare inntekten utfra forsørgelsesbyrde, som skatten ble beregnet på grunnlag av, og skattøre. For den enkelte skattyter skulle antatt skattbar inntekt og formue, skatteklasse og totalt ilignet skatt oppgis (lskl § 86). Allerede i 1902 hadde Finansdepartementet bestemt at ligningsmyndighetenes interne kladdelister for den enkelte skattyter var unntatt offentlighet og innsynsrett. Det ble ikke endret i 1911.¹⁰²

Skattelovkomiteen av 1899 som forberedte 1911-lovene hevdet at i alle land som hadde innført selvangivelse, fantes det strenge taushetsregler om ligningsopplysninger. Offentlige skattelister syntes ukjent. Komiteens underlagsdokument viste imidlertid at offentlige skattelister fantes i både Sverige og Danmark. Iallfall for Danmarks del var det innført selvangivelse. I et så stort land som Østerrike – som omfattet langt mer enn dagens Østerrike – fantes det også en variant av offentlige skattelister.¹⁰³

¹⁰¹ Rinde, *De kommunale skattelove for bygd og by*, s.108.

¹⁰² J.E. Thomle, *Skattelov for landet av 18 august 1911 med tilleggslover*, 5. utgave utgave, Oslo, 1925, s.204. Det var iallfall frem til 1911 neppe til hinder for partsinnsyn, jf. Dahl, *Landdistrikternes kommunalforvaltning*, s.176.

¹⁰³ Sofus Arctander og Skattelovkomiteen av 1899, red., *Indstilling til I Skattelov for landet. II Skattelov for byerne. III Lov om kommunerne til at paalægge visse nærings- og bevillingsafgifter. IV Lov om regnskabshold* Kristiania: Finandepartementet, 1904, s.238 og Bilag 6 s.34; J. E. Thomle, *Oversigt over de i fremmede lande gjældende forskrifter om selvangivelse ved skatteligningen og forskjellige dermed sammenhængende forhold : med anhang (selvangivelsesformularer)*, 1901, s.7 og 11. Se også Knut Bachke, *Skatteforhold i forskjellige fremmede land. Udarbeidet efter Finansdepartementets foranstaltning*, Kristiania, 1909, s. 18 som ellers ikke var opptatt av dette spørsmålet.

Skattelovkomiteen, der lederen var jurist og formann i Riksskattestyret Sophus Arctander, mente det ikke fantes noen «avgjørende betænklighed» mot å stanse bruken av offentlige skattelister. Komiteen bestod ellers av grosserer Alf Bjerke, ligningssjefen i Bergen Frants Beyer, gårdbruker og disponent i Vangs Brænderi Andreas Karset, byråsjef og senere ekspedisjonssjef i Finansdepartementet skatteavdeling Jens Edvard Thomle og lærer, kirkesanger og forhenværende ordfører i Sparbu, Peter Olaus Skjefloe. Ingen lavinntektsgrupper eller arbeidere var representert. Skattelovkomiteen mente at offentlige skattelister hadde vist seg å være «overordentlig lidet effektiv» i kontrollsammenheng. Komiteen omtalte påfallende nok ikke de to ferske og nevnte høyesterettsdommene om klager på andres ligning. I stedet slo den uten nærmere belegg fast: «Det ansees i opinionen som ikke ganske *fair play* at sende ligningskommisjonen anmeldelse om, at andre skattytere er for lavt beskattede.» Komiteen hevdet snarere at skattytere som utfra skatelistene mente andre ble ilignet for lav skatt, ikke klagde, men snarere ville oppgi for lav egen inntekt senere.¹⁰⁴

Skattelovkomiteen var likevel langt mindre prinsipiell og samstemt når det kom til det nye lovforslaget. Flertallet mente at når selvangivelsesplikt ble innført skulle skatelistene bare inneholde den samlede inntekts- og formuesskatt for hver enkelt skattyter. Når skattyterne ble pålagt å levere selvangivelse, måtte de til gjengjeld forvente at deres skattegrunnlag ikke ble offentlig. Dette var nødvendig for å begrense motstanden blant næringsdrivende mot selvangivelsesplikten. Ligningssjef Beyer mente offentlige skattelister skulle begrenses til skattytere som ikke leverte selvangivelse, det vil si en sanksjon mot eller oppmuntring til å følge den nye plikten.

Byråsjef Thomle mente flertallets løsning ville virke mot sin hensikt fordi det ville kunne åpne for spekulasjon om skattegrunnlagets fordeling på inntekt og formue. Den logiske konsekvensen av flertallets argumentasjon var at også ilagt skatt ble taushetsbelagt. Thomle ville videreføre praksisen med offentlige skattelister. Selv om den direkte kontrolleffekten av dem var begrenset, var listene ikke betydningsløse. Det skjerpet ligningsnemndenes aktsomhet for å unngå kritikk samtidig som «mange skatydere nødig vil blive gjenstand for folkesnak og derfor maaske som følge av udlæggelsen bliver mere tilbøielige til at levere riktige oppgaver». Thomles andre argument for å videreføre praksis var at offentlige skattelister hadde lang tradisjon. Hemmelighold ville derfor kunne «fremkalde misnøie». For

¹⁰⁴ Arctander og Skattelovkomiteen av 1899, *Indstilling til*, s.238 kursivering i kilden.

det tredje var enhver skattyter «interessert i og berettiget til at forlange, at andre skattyteres ligningsansættelser er korrekte». Derfor måtte også retten til å klage på andre ligning videreføres. For det fjerde burde staten gjennom skatteloven motarbeide «Hemmelighedskræmmeriet, der særlig inden forretningsverdenen er saa sterkt rodfæstet» med sikte på å skape «sande og sunde forhold ogsaa paa dette omraade».¹⁰⁵ Offentlige skattelister hadde bidratt til at det.

Med unntak av de største kommunene, var det vanlig praksis at innenbygds skattytere ikke ble varslet per brev om ligningsresultatet og spesifisert krav om innbetaling. Skattelovkomiteen foreslo at alle skattytere skulle tilsendes skattesedler som anga skattbar formue og inntekt, skatteprosent, skattereduksjonsklasse og innbetalingskrav. Ikke bare, som tidligere, utenbygds skattytere. Slike brev hadde tidligere bare vært tilsendt *statsskatt*eytere med bosted i kommunen. Disse med høyest inntekt og formue utgjorde en begrenset del av de kommunale skattyterne.¹⁰⁶ Statsskatten på inntekt og formue var blitt gjeninnført i 1892.

Skattelovkomisjonens forslag ble sendt på høring til alle kommuner og amtsskattekomisjoner. Et klart flertall av kommunene ønsket en videreføring av offentlige skattelister, mens Kristiania støttet flertallet. I 1909 presenterte stats- og finansminister Gunnar Knudsen (V) forslaget til ny by- og landskattelov. Finansdepartementet sluttet seg til sin byråsjef, Thomle, også med hensyn til klageadgangen på andre skattyteres ligning. Klagefristen ble felles i by og land - fire uker fra skattelistede var utlagt. Departementet ville at kommunene fortsatt skulle stå fritt til om innenbygdsboende skattytere skulle informeres med særskilt brev om den offentlige ligningen eller ei.¹⁰⁷

Handelsforeningene i Kristiania og Bergen var svært kritiske til offentlige skattelister. Det samme var formannskapene i Kristiania, der Sophus Arctander var innflytelsesrik, og Trondheim. Spørsmålet var imidlertid ellers tilnærmet fraværende i de tallrike henvendelsene som Stortingets budsjettkomite, som behandlet lovforslaget 1909, mottok fra ulike interesser. Budsjettkomiteens flertall sluttet seg til regjeringens forslag og advarte mot at hemmelighold av skattelistede kunne gi grunnlag for «misbruk» av ligningsmyndighetenes makt.» På landet, der slikt hemmelighold ville «vække den største uvilje», hadde det vært krav om at også ligningsnemndas kladdelister skulle offentliggjøres. Klageadgangen over andres ligning var en viktig sikkerhetsventil som måtte videreføres. To av Høyres komiterepresentanter,

¹⁰⁵ Arctander og Skattelovkomiteen av 1899, *Indstilling til*, s.274-278, sitat 277.

¹⁰⁶ Arctander og Skattelovkomiteen av 1899, *Indstilling til*, s.275-276, 407-408.

¹⁰⁷ Ot.prp.nr.5 1909, s.150-152, 209-210.

universitetsrektor Waldemar Brøgger, og skipsmegler i Bergen, Joachim Grieg, dissenterte. De sluttet seg til Beyers forslag og argumentasjon. Skattyternes forhold til skattemyndighetene var et rent personlig forhold. Offentlige skattelister kunne «virke liketil generende for vedkommende skattyter».¹⁰⁸

Stortinget rakk ikke å behandle innstillingen før stortingsvalget høsten 1909 der Høyre og det liberalistiske Frisinnede Venstre vant parlamentarisk flertall for eneste gang i norsk historie.¹⁰⁹ Skattelovene av 1911 ble imidlertid i hovedsak vedtatt i samsvar med budsjettkomiteens innstilling fra 1909. Næringslivsorganisasjoner, særlig Handelsstandsforbundet, protesterte påny mot offentlig skattelister, men ble avvist av Finansdepartementet ledet av Abraham Berge (Fr.V), og oppnådde i første omgang bare støtte fra noen få stortingsrepresentanter fra Høyre og Frisinnede Venstre.¹¹⁰

Da Bergen Handelsforening ble kjent med budsjettkomiteens innstilling i 1911, protesterte den på ny. Handelsstandsforbundet satte i gang en lobbykampanje støttet av tallrike lokale handelsforeninger og av en rekke andre nasjonale næringsorganisasjoner for å få Stortinget på bedre tanker, basert på argumentene fra Bergens Handelsforening.¹¹¹ Argumentene var knyttet til de næringsdrivendes behov for hemmelighold for å beholde sin kredittverdighet og å unngå nye konkurrenter. Skatteinformasjon, som om den ble kjent for potensielle kreditorer og konkurrenter, var til ulempe for den enkelte næringsdrivende, måtte unntas offentlighet. Samtidig var argumentasjonen inkonsekvent. Skattelistene kunne ikke på samme tid både være gale og til å stole på for offentligheten. Dessuten var det forbundet med straffeansvar å oppgi gale opplysninger (lskl § 118), noe foreningen så bort fra.

Foreningen hevdet at de offentlige skattelistene i seg selv førte til at skattyterne ofte oppga «falske oppgaver» til ligningsmyndighetene for «å skjule ens slette og dels for at skjule ens gode stilling». Det kunne føre til «uberettiget kredittgivning» til skade for kreditorer og økonomien mer generelt. De næringsdrivende skattyterne var helt «avhengig av tillid og kredit». Dersom virksomheten gikk dårlig flere år på rad, måtte enhver «forstå, at en offentlig paavisning av disse forhold kan medvirke til vedkommendes ruin». Det ville ofte ikke skje

¹⁰⁸ Indst.O.VI 1909, s.200-202, sitat 201.

¹⁰⁹ En viktig forklaring på det var at mange kvinner for første gang fikk stemme ved et stortingsvalg i kraft av de enten alene eller gjennom sin ektemann hadde en skattbar inntekt som tilfredsstilte kravene for inntektsavhengig stemmerett for kvinner, Eirinn Larsen og Lars Fredrik Øksendal, «De glemte kvinnevalgene», *Historisk tidsskrift*, No. 4, 2013 s. 563-590. .

¹¹⁰ Indst.O.VI 1911, s.78-80.

¹¹¹ Tillæg 2 til dokument nr.1 1911, s.24 ff. Se også O.T. 1911 s.1179.

dersom bare ligningsmyndighetene og vedkommendes «bankforbindelse er bekjent med de virkelige forhold». Dersom virksomheten gikk godt, var hovedulempen ved offentlige skattelister at «konkurransen økes – ofte til liten nytte for alle parter». Dersom skattelistedene viste at en virksomhet hadde god lønnsomhet «vil konkurrentene snart strømme til og ødelægge det hele. Hvor der er plass for en eller et par er der ikke lævebrød for 20 eller 100. Paa den maate opmuntrer man ikke til initiativ og til starting av ny industri eller utnyttelse av nye næringskilder».¹¹² Handelsforeningen var ikke tilhenger av transparent markeds konkurranse.

Skattelovene av 1911 innebar treårig gjennomsnittsligning av næringsinntekt. Det tok med andre ord tid før både svært høye eller lave skattbar inntekt manifesterte seg i skattelistedene. I tillegg ble alle beskattet av fjorårets inntekt med den skatte kreditt det innebar så sant ikke prisene - og inntektene - falt slik som på deler av 1920-tallet.

Da Stortinget behandlet skattelovene, mobiliserte en rekke av Høyres og Frisinnede Venstres (fremste) parlamentarikere for å stanse offentlige skattelister. Et klart stortingsflertall anført av budsjettkomiteens formann Wollert Konow (Venstre og Hedmark) og Gunnar Knudsen(V) lot seg ikke overbevise av den inkonsekvente argumentasjonen. Motstanderne av offentlige skattelister erkjente dessuten at det ville være problematisk å avvikle dem i landkommunene der ligningsarbeidet med få unntak ble utført som et ubetalt tillitsverv hvor offentlighet var en helt reell kontrollmekanisme. Å innføre ulike regler i byer og landkommuner ville i seg selv skape problematisk forskjellsbehandling. Offentlige skattelister og klagerett på andre skattyteres ligning forble derfor lovfestet. Det skjedde likevel viktige endringer sammenlignet med 1882-lovene som knapt var gjenstand for debatt eller begrunnelser.¹¹³

1882-lovene inkluderte bare offentlighet om ligningsmyndighetenes første vedtak. 1911-lovene omfattet også offentlighet om resultatet av den første klagebehandlingen så vel som overligningsnemndas vedtak når de respektive klagebehandlingene var sluttført (Iskl § 86, 88 og 92).¹¹⁴ At disse korrigerende skattelistedene også skulle være offentlige var logisk, men ikke selvfølgelig slik lovgiverne la til grunn. Det logiske lå også i at dersom skattyteren ikke aksepterte overligningsnemndas vedtak stod vedkommende fritt til å ta saken til retten.

¹¹² Tillæg 2 til dokument nr.1 1911, s.26.

¹¹³ OT 1911, s. 1175-1190, 1363-1372, LT 1911, s.549-556, 631-40. I Lagtinget tapte motstanderne av åpne skattelister i byene bare med to stemmer (13 mot 15).

¹¹⁴ Utfra lovteksten ville det for offentligheten ikke fremgå om klagen var helt eller delvis var imøtekommet eller blitt avslått. Eksterne aktører måtte selv sammenligne de ulike skattelister for å finne ut av det.

Domstolsbehandlingen bygde på offentlighetsprinsippet. Den tidligere gruppebaserte klageretten på andre skattyteres ligning der klagen ble behandlet i de kommunale ligningsorganer ble dessuten utvidet. Slike klager på at hele ligningen var «uriktig, eller at enkelte klasser eller grupper av skattepliktige er for høit eller for lavt beskattet» kunne nå også rettes til amts-/fylkesskattestyret. Slik klagerett fikk også kommunestyrene som også kunne påklage enkeltskattyteres ligning (Iskl § 98).

Skattelovene av 1911 innledet en lang periode uten politisk debatt om eller nevneverdig endring av bestemmelsene om offentlige skattelister og klageadgang på andres ligning. Da skattelovene ble endret i 1921 slik at gifte kvinner uansett måtte lignedes sammen med mannen (samskatten), forsvant de fleste gifte kvinner fra skattelistene så sant hun ikke hadde en betydelig selvstendig inntekt eller formue (særeie).¹¹⁵

Skattelister om engangsskatten på formuestigning i løpet under okkupasjonen, som kunne inneholde svært sensitiv og kontroversiell informasjon, skulle være offentlige (§ 49). Her fantes det likevel en unntaksbestemmelse der Finansdepartementet kunne bestemme at skattytere kunne informeres før ansettelsene ble offentlige.¹¹⁶ Dette var en sjelden form for utsatt offentlighet på dette saksområdet.

Da det i 1955 ble foretatt en rekke endringer av ligningsforvaltningen, ble adgangen til å klage på andre skattyteres ligning til den kommunale ligningsnemnda tatt bort.

Klageadgangen til fylkesskattestyret ble videreført. Finansdepartementet begrunnelse for endringen, som Stortinget var enig i, var at førstnevnte klageadgang bare ble brukt «ytterst sjelden». Med unntak av direkte feil i ligningen, ville en «klage over ligningen av andre som oftest gjelde vurderingsspørsmål som vedkommer en flerhet av de skattepliktige. Det ville sjelden bli noe resultat av klager av sistnevnte art, rettet til den ligningsinstans som har foretatt ansettelsen ... i vedk. distrikt.». Det implisitte argumentet var at slike klager til fylkesskattestyret kunne få (delvis) medhold. Derfor burde denne klageretten opprettholdes. Lovendringer i 1955 innebar at resultatet av klagebehandlingen fortsatt skulle offentliggjøres.¹¹⁷

¹¹⁵ Thomle, *Skattelov for landet av 18 august 1911 med tilleggslover*, s.23-24. Se også Innst.O.XIIIA, s.1-2, OT 1921 s.3-4.

¹¹⁶ OT.prp.nr. 25 1945-46, s.40, Innst.O III 1945-46, s.13-14, 23, OT 1945-46 s. 394.

¹¹⁷ Ot.prp.nr.12 1955, s.35, 72. Se også Innst.O.nr.VII 1955, s.22-23, OT 1955 s.416 ff.

Offentlige skatterestanselister forbys fra 1975

Det ble vedtatt en skattebetalingslov i 1952. Den hadde ingen bestemmelser om offentlighet om skatterestanser, men heller intet forbud. Midt på 1970-tallet var det klart at et ukjent antall kommuner opererte med offentlige skatterestanselister for «effektivisere innfordringen», det vil si legge press på skattytere som hadde evne, men ikke vilje til å betale sin skatt. Enkelte kommuner synes også å ha annonsert listene i avisene. Finansdepartementet mente i utgangspunktet at det var opp til det enkelte kommunestyre å avgjøre om restanselistene skulle være offentlige eller ei. Justisdepartementet mente at denne praksisen var i strid med de offentlige ansattes taushetsplikt fordi restanselistene inneholdt «utpregede personlige opplysninger som f.eks. at vedkommende har psykiske problemer, alkoholproblemer, mottar sosialhjelp, er ugift mor o.l.». Det endret saken. Finansdepartementet foreslo et forbud mot å legge ut skatterestanselister til offentlig gjennomsyn eller offentliggjøres på annen måte, f.eks. ved at avisene fikk tilgang til dem og trykket dem. Forbudet ble vedtatt uten debatt.¹¹⁸

Skattelistene etter klagebehandlingen forsvinner med ligningsloven av 1980

I 1976 mente Finansdepartementet at skattelistene ikke lenger behøvde å oppgi det særskilte skattefradraget for spareinnskudd (skattefrie banksparing) og livsforsikringspremier. Sistnevnte hadde, med et maksimalt tak, vært fradragsberettiget i antatt skattbar inntekt siden 1911. Skattefrie banksparing var blitt etablert i 1967 innenfor en fradragsramme på antatt skattbar inntekt sammen med livsforsikring. Ved innføringen ble det ikke sagt noe om at skatteeffekten av denne type sparing skulle fremgå av skattelistene slik at det var blitt bestemt av Finansdepartementet. Finansdepartementet var også kjent med at skattelistene inneholdt flere opplysninger som gikk utover det lovkravet til skattelistene åpnet for. Dette dreide seg blant annet om forsørgerstønad og pensjonsgivende inntekt i folketrygden. Departementet mente disse opplysningene ikke lenger skulle inngå i skattelistene. Stortinget var enig.¹¹⁹

Da den nye ligningsloven av 1980 ble vedtatt, måtte myndighetene ta stilling til skattelistene og klageretten for andre skattytere. Ligningsforvaltningsutvalget, som forberedte loven, drøftet ikke disse spørsmålene.¹²⁰ Det reflekterte blant annet at klageretten på andre

¹¹⁸ Ot.prp.nr.58 1974-75, s.5-6, Innst.O.nr.48 1974-75, s.6.

¹¹⁹ Ot.prp.nr.12 1976-77, s.5-6, 9, Innst.O.II 1976-77, OT 1976-77, s.22-27. Se også Ot.prp.nr.54 1967-68, Innst.O.XVII 1967-68.

¹²⁰ Ligningsutvalget av 1961, red., *Om likningsforvaltningen. Utkast til lov om skattelikning Innstilling II* Oslo: Finans- og tolldepartementet, 1968, bla. s.148 ff.

skattyteres ligning knapt ble brukt. Finansdepartementet konkluderte med å videreføre gjeldende rett og praksis med hensyn til skattelister. De gikk, som det ble påpekt, iallfall tilbake til 1863 og de ble av «mange ... sett på som en form for samfunnsmessig kontroll. Særlig med vårt høye generelle skattenivå synes åpenhet om ligningen å være et naturlig ledd i vårt demokrati.» Skattelister ville også kunne bidra til å avdekke «uoverensstemmelser mellom det virkelige og det skattemessige forhold». «En fullstendig hemmeligholdelse ville kunne skape grunnlag for spekulasjoner omkring ligningsarbeidet og om fastsettingene for enkeltpersoner eller grupper av skattytere.» Skattelister skulle med andre ord bidra til å skape legitimitet for et høyt skattenivå, noe som datidens høye progressive skattesatser aksentuerte, så vel som ligningsarbeidet. I tillegg kunne skattelister bidra til å avdekke svakheter i skattesystemet.¹²¹ Dette var den første egentlige begrunnelsen for offentlige skattelister siden 1909. Den gang var offentlighetsprinsippet i hovedsak ukjent utenfor skatteforvaltningen.

Finansdepartementet ville imidlertid avvike klageretten på andre skattyteres ligning uten nærmere begrunnelse. Stortinget hadde ingen merknader til det eller videreføring av offentlige skattelister. De skulle ligge ute i tre uker, som var identisk med klagefristen.¹²² Ligningsloven av 1980 innebar også at de offentlige skattelister etter klagebehandlingene forsvant uten noen form for departemental eller parlamentarisk begrunnelse. Dette var en prinsipielt viktig innsnevring av det offentlighetsprinsippet som avisene ikke synes å ha registrert eller kritisert. Offentlighetsloven av 1970 gjorde det vanskelig å begrunne en større begrensning i tilgjengelighet til eller innhold i de offentlige skattelister om Finansdepartementet eller andre aktører skulle ha ønsket det.

Offentlighetsprinsipp og klagerett var historisk sett tvillinger

Offentlige skattelister er ikke en norsk, men en nordisk særegenhet i skatteforvaltningen etter 1. verdenskrig sammenlignet med andre (vest-)europiske land. Før 1. verdenskrig fantes det offentlige skattelister i så stort land som Østerrike. Frem til 1960 da Danmark innførte taushetsplikt om alle skatteforhold, fantes det offentlige skattelister i alle de nordiske land, inklusive Island, med lignende opplysninger som i Norge. Med hensyn til den danske statsskatten ble offentlige skattelister innført samtidig med statsskatten i 1903. De

¹²¹ Ot.prp.nr.29 1978-79, s.103.

¹²² Ot.prp.nr.29 1978-79, s.104 ff, Innst.O. nr.44 1979-80, s.25-26, OT 1979-80, s.342-409.

kommunale skattelister hadde da en lang tradisjon, ukjent hvor lenge. I Sverige var det offentlighet om en rekke forhold i skatteforvaltningen fra 1766. Etter moderniseringen av den statlige inntektsskatten i 1903 ble det publisert trykte skattelister (taxeringskalendre, i 2013 på länsnivå) på kommersielt grunnlag. Kommersielt publiserte skattelister fantes også i Norge på 1900-tallet og langt tidligere i avisene.¹²³ I Finland gikk de offentlige skattelister, som ga mer informasjon enn i Norge iallfall i 2013, tilbake til 1865 i landkommunene og 1873 i byene. Frem til 2010 synes de finske skattelister også å ha vært trykt. Fra 2010 var skattelister tilgjengelig på skattemyndighetenes dataterminaler for enhver, mens datautdrag var tilgjengelig mot et mindre gebyr. Mediene fikk tilgang til komplette dataskattelister mot et rimelig gebyr.¹²⁴

Historien om offentlige skattelister synes ikke utforsket i de andre nordiske land. Det er derfor vanskelig å sammenligne den norske utviklingen med disse landene. Offentlige skattelister var ukjent praksis i sentraliserte stater som Storbritannia der statlig inntektsskatt ble innført i 1799 gjennom et statlig ligningsvesen.¹²⁵ I de nordiske land synes inntekts- og formuesskatt i større grad å ha blitt innført lokalt og implementert av kommunale ligningsmyndigheter som var langt mer avhengig av lokal aksept og legitimitet - noe offentlige skattelister bidro sterkt til - enn av en statlig ligningsmyndighet. Utligningen av statlige inntekts- og formuesskatter i Norge fra 1816 til 1836 skjedde i regi av kommunale ligningskommisjoner. Skatteforvaltningen i Norge hadde klare føderative trekk til tross for at Norge var en enhetsstat noe som har vært lite poengtert i forskningen.

I Norge var det en tett kobling mellom offentlige skattelister og klagerett på ligningen - eller spissformulert mellom skatteforvaltning og rettssikkerhet. Klagefristen syntes raskt å ha blitt den samme som hvor lenge skattelister var oppslått. Samtidig var de offentlig oppslåtte skattelister en rimelig og hensiktsmessig måte å informere skattyterne om deres skattebyrde i bykommuner som var så geografisk små at skattelister kunne leses av alle etter en kort spasertur. Før 1814 var den individuelle klageretten best utviklet i den kommunale inntektsskatten i byene der det ble utviklet en formalisert tottrinns klageprosedyre opp til stiftamtmanden.

¹²³ F.eks. S. M. Bryde, *Ligninga-kalender for Norgemed formues- og inntektstall for næringsdrivende oppført i Norges Handels-kalender 1966/67*, vol. 44., Oslo, 1966

¹²⁴ Oluf Jørgensen, *Offentlighed i Norden. Offentlige eller hemmelige dokumenter og data: Sammenligning af retsregler for acces i Sverige, Finland, Danmark, Norge, Island og internationale regler*, Nordicom Göteborg: Nordicom, 2014., s.132-135.

¹²⁵ Martin Daunton, *Trusting Leviathan. The politics of taxation in Britain, 1799-1914*, Cambridge, 2001

Hovedunntaket fra regelen om direkte kobling mellom offentlige skattelister og klagerett var de store skattene den nye norske staten måtte skrive ut i 1816 for å sikre sin uavhengighet og monetære selvstendighet. Den statsfinansielle og pengepolitiske unntakstilstanden resulterte i at klageretten fra eneveldet ble suspendert til tross for den nye statens forankring i folkesuverenitetsprinsippet og et begrenset demokrati. Høyesterett gjeninnførte klageretten på egen og andres ligning i 1818 og fastsatte samtidig enkelte grenser for hvor vilkårlig kommunale ligningsmyndigheter kunne opptre før domstolene grep inn. Under eneveldet frem til 1814 hadde det vært utenkelig at domstolene kunne overprøve ligningspraksis og myndighet som formelt sett var delegert fra enevoldskongen som Danmark hadde frem til 1849.

I 1821 ble klagerett i to instanser på egen ligning basert på utlagte skattelister lovfestet. I praksis innebar klageretten også at skattyteren kunne klage på andres ligning på grunn av forskjellsbehandling. Samtidig ble det også lovfestet at resultatet av førsteinstansbehandlingen av en klage skulle offentliggjøres på linje med de opprinnelige skattelistene med virkning til 1980. Lovfestet rett til å klage på andre ligning ble først innført i 1882 med virkning frem til 1980. Klageretten på andres ligning endte opp i flere høyesterettsdommer frem til 1911 som viste at domstolene kunne gripe inn mot vilkårlig forskjellsbehandling.

Den kommunale ligningsforvaltningen er en undervurdert og understudert del av den forvaltningsrettslige utvikling i Norge. Prinsippene om offentlighet, (parts-)innsyn, saksbehandlingsregler og klagerett ble utviklet langt tidligere og vektlagt sterkere enn i statsforvaltningen der embetsverket lenge var kritisk til slike prinsipper – ikke minst offentlighetsprinsippet. Forskjellen kan i stor grad forklares med at ligningsforvaltningen lenge var totalt dominert av valgte ulønnede lekmenn. Kravet til og forventningen om lokal legitimitet i skatteutligningen nærmest forutsatte offentlige skattelister og klagerett. Statsforvaltningens eller embetsmannsstatens legitimitet etter 1814 bygde i liten grad på dens saksbehandling var transparent eller at vedtak kunne påklages, men at statsforvaltningen i hovedsak var velfungerende og likebehandlende og etter hvert fikk bukt med økonomiske misligheter i egne rekker.¹²⁶

¹²⁶ Harald Espeli, «Fra økonomiske misligheter til et webersk byråkrati? Utviklingen av en velfungerende statsforvaltning på 1800-tallet i et skandinavisk perspektiv», i Jan Eivind Myhre (red.), *Myten om det fattige Norge. En misforståelse og dens historie*, Oslo 2021d s. 147-192.

Parallelt med de offentlige skattelisterne utviklet det seg gradvis en mer formalisert ligningsbehandling unntatt offentlighet i kommune, først i byene. Selv om skattelovene av 1882 ikke inneholdt noe krav om taushetsplikt om ligningsnemndenes saksbehandling, skjedde det i økende grad. Skattelovene av 1911 etablerte en taushetsplikt for alle som deltok i ligningsbehandlingen og et krav om «upartisk» saksbehandling (lsl. § 129). Klageretten ble etter andre verdenskrig gradvis frikoblet fra skattelisterens offentlighet med unntak av at klagefristen som var koblet direkte til hvor lenge skattelisterne var offentlig tilgjengelig.

Offentlige skattelister omfattet også en radikal variant som først ble utviklet på 1970-tallet, men som frem til da ikke hadde vært rettslig regulert. Den innebar at i en rekke kommuner var lister over skatterestanser offentlige en tid etter forfall. De offentlige skatterestanselistene skulle effektivisere skatteinnbetalingen uten å gå den administrativt ressurskrevende veien om utpanting. Offentlige skatterestanselister gikk sannsynligvis tilbake til eneveldets tid (1660-1814) der det ble gjennomført ekstraskatteting på bygdene hvor skatterestansene skulle betales.¹²⁷ Sett med 2022-briller var dette en vidtgående form for offentlig gapestokk som ikke skilte mellom uvillige betalere og de som av ulike grunner ikke var i stand til å betale sin skatt. At denne praksisen overlevde helt til midt på 1970-tallet uten klar hjemmel, viser at personvernet hadde dårlige vilkår i kommunenes skatteinnkreving selv om taushetsplikten ellers var grunnfestet i ligningsforvaltningen utenom skattelisterne.

¹²⁷ F.eks. Grude, "Skatt, bønder og embetsmenn, s.23-24.