



NORGES HØYESTERETT

Den 20. november 2007 avsa Høyesterett dom i

HR-2007-01946-A, (sak nr. 2007/979), sivil sak, anke,

Bernh. Larsen Holding AS
Kver AS
Increased Oil Recovery AS

(advokat Trond Hatland – til prøve)

mot

Staten v/Finansdepartementet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Fredrik Sejersted)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Stabel:** Saken gjelder gyldigheten av pålegg fra ligningsmyndighetene til skattyter om å gi adgang til gjennomsyn og kopiering for gjennomsyn på ligningskontoret av elektronisk lagret arkivmateriale, jf. ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b. Hovedspørsmålet er i hvilken utstrekning pålegget kan gjelde slikt materiale på en dataservert som også inneholder materiale fra andre selskaper.
- (2) Bernh. Larsen Holding AS (BLH) er et holdingselskap med forretningsadresse Hopnesveien 127 i Bergen. Eiendommen eies av selskapet Kver AS, tidligere Larsen Oil & Gas AS. Kver AS eier og driver en server i bygget, som foruten Kver AS og BLH benyttes av tre andre selskaper som også har kontorer der, Increased Oil Recovery AS, Det Norske Oljeselskap ASA og Petrolia Drilling AS.
- (3) I januar 2003 fikk BLH varsel fra Bergen ligningskontor om bokettersyn for inntektsåret 2001. På grunn av dødsfall ble det først den 9. mars 2004 holdt møte mellom ligningsmyndighetene og BLH i selskapets lokaler. I møtet ga ligningskontoret BLH pålegg om at selskapet medvirket til at revisorene fikk tatt kopi av alle data på den felles serveren, som blant annet inneholdt BLHs regnskapsopplysninger. BLHs representant motsatte seg dette, det samme gjorde en representant for Kver AS, som da var kommet til. Som en

midlertidig løsning fikk ligningsmyndighetene ta med en backuptape av filene på serveren. Tapen ble forseglet.

- (4) BLH og Kver påklaget umiddelbart vedtaket til Skattedirektoratet. Før direktoratet hadde behandlet klagen hadde ligningskontoret forhåndsvarslet de andre selskapene som benyttet serveren om bokettersyn, og gitt dem tilsvarende pålegg. Også disse tre selskapene påklagde vedtakene. Skattedirektoratet, som behandlet klagen samlet, stadfestet 1. juni 2004 ligningskontorets pålegg for så vidt gjaldt BLH. Det ble presisert at tilgangen var begrenset til områder som (også) ble benyttet av BLH, og at en representant for selskapet skulle ha anledning til å være til stede under gjennomgangen. Forhåndsvarslet om bokettersyn til de tre øvrige selskapene ble trukket tilbake, og påleggene overfor dem ble frafalt.
- (5) BLH, Kver AS og Increased Oil Recovery AS reiste søksmål mot staten i august 2004 med påstand om at Skattedirektoratets vedtak 1. juni 2004 mot BLH måtte oppheves og backuptapen tilbakeleveres til Kver AS. Oslo tingrett avsa 10. juni 2005 dom med slik domsslutning:
- ”1. Staten v/Finansdepartementet frifinnes**
- 2. Saksomkostninger idømmes ikke.”**
- (6) Tingretten kom til at ligningsmyndighetenes pålegg må kunne omfatte kopiering av data for senere gjennomsyn på ligningskontoret i samme utstrekning som det kan kreves innsyn på stedet i data lagret på serveren, og at serveren i dette tilfellet måtte likestilles med sammenblandede papirarkiver.
- (7) BLH, Kver AS og Increased Oil Recovery AS anket til Borgarting lagmannsrett, som 30. april 2007 avsa dom med slik domsslutning:
- ”1. Tingrettens dom stadfestes.**
- 2. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Bernh. Larsen Holding AS, Kver AS og Increased Oil Recovery AS – en for alle og alle for en – til staten v/Finansdepartementet 35.600 – trettifemtusensekshundre – kroner med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd fra forfall til betaling skjer. Oppfyllelsesfristen er 2 – to – uker fra dommens forkynnelse.”**
- (8) Lagmannsrettens begrunnelse var i det vesentlige sammenfallende med tingrettens.
- (9) BLH, Kver AS og Increased Oil Recovery AS anket til Høyesterett over lagmannsrettens rettsanvendelse og bevisbedømmelse. Høyesteretts kjæremålsutvalg henviste anken over rettsanvendelsen, mens anken over bevisbedømmelsen ble nektet fremmet.
- (10) Det er for Høyesterett fremlagt en del nye dokumenter, samt skriftlige erklæringer fra daglig leder i BLH Pål Svenheim og spesialutreder i Skattedirektoratet Anna Lie. For så vidt gjelder det spørsmål som er henvist, står saken i vesentlig samme stilling som for de tidligere instanser.
- (11) De ankende parter, *Bernh. Larsen Holding AS, Kver AS og Increased Oil Recovery AS* har i korte trekk gjort gjeldende:

- (12) Ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b må leses i lys av bokstav a, som hjemler utlevering av dokumenter av betydning for skattyterens ligning og kontrollen av denne. Det kan derfor ikke kreves tilgang til arkiver i større grad enn nødvendig for å finne slike dokumenter. Myndighetene er bundet av skattyters anvisninger av hvor slike dokumenter er å finne. Hjemmelen omfatter ikke pålegg som i realiteten tilsvarer ransaking og beslag. Dette styrkes av at lovgiver bevisst opphevet den hjemmel for ransaking og beslag som kom inn ved ligningsloven av 1980.
- (13) Det er uansett ikke hjemmel for å kreve tilgang til dokumenter som tilhører andre enn skattyteren selv. Det er verken i lovens forarbeider eller i ligningspraksis grunnlag for noe unntak når det gjelder såkalt ”blandede arkiver”. Det må være skattyter som peker ut hvordan tilgangen skal skje i slike tilfeller, noe annet vil kunne innebære brudd på lovbestemt taushetsplikt. Det er svært betenkelig og lite betryggende å gi ligningsmyndighetene tilgang på et så stort informasjonstilfang. Det er derfor enn mer påkrevet at skattyters anvisninger er bindende for ligningsmyndighetene.
- (14) Selv om staten skulle få medhold i at det var hjemmel for tilgang til hele arkivet, omfatter den ikke adgang til å datasikre materialet i form av utlevering eller kopiering. Ordlyden i § 4-10 nr. 1 bokstav b omfatter bare gjennomsyn, og rettssikkerhetshensyn tilsier at bestemmelsen må tas på ordet. Det foreligger ingen rettspraksis, og ingen dokumentert forvaltningspraksis på området. Det skal mye til for å innfortolke en tvangshjemmel – som dette i realiteten er – uten sikrere holdepunkter. Det er heller ikke dokumentert noe reelt behov for adgangen – det er fullt mulig å foreta de nødvendige undersøkelser i skattyters lokaler.
- (15) Bernh. Larsen Holding AS, Kver AS og Increased Oil Recovery AS har lagt ned slik påstand:
- ”1. Skattedirektoratets vedtak av 1. juni 2004 vedrørende Bernh. Larsen Holding AS kjennes ugyldig.
 2. Staten v/Finansdepartementet plikter å tilbakelevere lagringsmedium i form av backup-tape til Kver AS.
 3. Staten v/Finansdepartementet tilpliktes å betale saksomkostninger til de ankende parter for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett, med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3, første ledd, første punktum, fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.”
- (16) Ankemotparten, *Staten v/Finansdepartementet* har i korte trekk gjort gjeldende:
- (17) Lagmannsretten har korrekt lagt til grunn at ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b hjemler tilgang til alle data i det elektroniske lagringsmediet. Slik tilgang er et helt nødvendig virkemiddel for at skattemyndighetene skal kunne utøve sin kontrollfunksjon. Å begrense tilgangen til bare å omfatte det skattyter selv oppgir har betydning for ligningen, vil undergrave denne funksjonen. Bestemmelsen gjelder bokettersyn, som er et forberedende skritt for å vurdere pålegg etter bokstav a, og det er ikke snakk om noe tvangsmiddel. Sammenligningen med ransaking og beslag er derfor ikke relevant.
- (18) Uttrykket ”gjennomsyn av virksomhetens arkiver” avgrenser ikke mot deler av arkivet som eies eller påstås å være eiet av andre enn skattyter. Forarbeidene viser at formålet var å sikre en effektiv kontroll, ved at ligningsmyndighetene ikke skal måtte påvise at konkrete dokumenter av betydning for virksomhetens ligning finnes i arkivet, før de kan kreves fremlagt. Det er ikke tvilsomt at elektroniske arkiver må betraktes på samme måte

som tradisjonelle papirarkiver. Bestemmelsen bør ikke tolkes slik at myndighetenes kontrollmuligheter blir mindre gjennom overgang til lagring på elektroniske lagringsmedier. Omfatter slike arkiver flere brukere uten at de er klart atskilt, må myndighetene kunne gjennomgå dem med sikte på selv å sortere ut materiale av betydning for den berørte skattyteren. Taushetsplikten er ikke til hinder for dette.

(19) Hjemmelen omfatter også ligningsmyndighetene adgang til å gi pålegg om adgang til kopiering av data på det elektroniske lagringsmediet, med sikte på en senere gjennomgang på ligningskontoret. Sammenhengen mellom bokstav a og b i § 4-10 nr. 1 tilsier dette. En slik adgang er den mest praktiske måten å sortere ut og gjennomgå innholdet på serveren. Den byr heller ikke på noen reell ulempe for skattyter. Det foreligger fast ligningspraksis for at dette kan skje. Materiale som ikke er relevant, eller som viser seg å angå andre skattytere, vil bli returnert eller slettet.

(20) Staten v/Finansdepartementet har nedlagt slik påstand:

- ”1. **Lagmannsrettens dom stadfestes.**
2. **Staten v/Finansdepartementet tilkjennes sakens omkostninger for Høyesterett med tillegg av lovbestemt rente fra forfall og til betaling skjer.”**

(21) *Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.*

(22) Saken reiser tre spørsmål, alle knyttet til bestemmelsen i ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b om gjennomsyn av arkiv, i et tilfelle der arkivet er å finne på en dataserver. For det første om ligningsmyndighetene kan kreve tilgang til hele arkivet, uansett innhold, for det annet om dette gjelder også der arkivet omfatter materiale fra andre skattytere, og for det tredje om ligningsmyndighetene eventuelt kan kreve å få adgang til å kopiere materiale for senere gjennomsyn på ligningskontoret.

(23) Ligningsmyndighetenes tilgang til arkivmateriale reguleres av ligningsloven § 4-10, som har overskriften Pålegg om å medvirke til undersøkelse. Bestemmelsens nr. 1 lyder slik:

”Ligningsmyndighetene kan pålegge den som omfattes av § 4-2 nr. 1

a. å legge fram, utlevere eller sende inn sine regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter av betydning for hans ligning og kontrollen av denne. ...

b. å gi adgang til befaringsbesiktigelse, gjennomsyn av virksomhetens arkiver, taksering m.v. av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør, opptelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer m.v.”

(24) Bokstav a gir adgang til å gi pålegg om å utlevere konkret angitte dokumenter av betydning for ligningen. Bokstav b gir, i tillegg til pålegg vedrørende befaringsbesiktigelse mv. av skattyterens aktiva, hjemmel for pålegg om adgang til ”gjennomsyn av virksomhetens arkiver”. Med unntak av alternativet om arkivgjennomsyn, er reglene i det vesentlige videreføringer av den tidligere skattelovens bestemmelser om opplysningsplikt og spesiell undersøkelse. Tilføyelsen om arkivgjennomsyn kom inn ved finanskomiteens behandling av utkastet til ny ligningslov, og det finnes derfor ikke omfattende forarbeider. I Innst. O. nr. 44 (1979-80) side 18 viste imidlertid en enstemmig komité til at pålegg om utlevering av dokumenter etter bokstav a forutsatte kjennskap til dokumentenes eksistens, og at manglende adgang til å besiktige arkivene utgjorde en hindring for effektiv kontroll.

- (25) Det fremgår av sammenhengen at formålet med bestemmelsen i bokstav b er å gi ligningsmyndighetene et grunnlag for å vurdere om skattyteren har i sin besittelse dokumenter det eventuelt kan gis pålegg om å utlevere etter bokstav a. Fremleggelsesplikten etter bokstav a er ikke begrenset til regnskapsdokumenter, og oppregningen er ikke uttømmende. Dette er også presisert i forarbeidene, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 82. Det avgjørende er om dokumentene har betydning for skattyterens ligning og kontrollen av den. Det er på det rene at også elektronisk lagrede dokumenter omfattes av bokstav a.
- (26) Det er naturlig å forstå bestemmelsen i bokstav b ut fra formålet. Siktemålet med gjennomsynet må være å finne ut om arkivet kan inneholde dokumenter som kan ha betydning for skattyters ligning. Adgangen må derfor omfatte alle arkiver der ligningsmyndighetene har holdepunkter for å anta at det kan finnes opplysninger av betydning for ligningen, ikke bare de arkiver eller deler av arkiver som spesielt omfatter regnskapsmateriale. Hensynet til en effektiv ligningskontroll tilsier at adgangen på dette foreløpige stadiet bør være forholdsvis vid. Selskapene kan derfor ikke høres med at det må være opp til skattyter å gi bindende anvisning på hvilke deler av arkivet som kan inneholde dokumenter av betydning for ligningen eller kontrollen av denne.
- (27) Jeg kan ikke se at en arkivtilgang innenfor de rammene jeg her har skissert, kan sammenlignes med ransaking og beslag. Tiltak etter ligningsloven kapittel 4 skjer som ledd i en alminnelig forvaltningsrettslig behandling og kontroll, med sikte på å sikre en riktig ligning. Bokettersyn kan igangsettes helt uavhengig av mistanke om straffbare forhold. Selvangivelsesprinsippet, supplert med opplysningsplikten i § 4-2, forutsetter at skattyters opplysninger må kunne etterprøves og fravikes. Pålegg etter § 4-10 har også en annen tvangskarakter enn straffeprosessuelle tvangsmidler der påtalemyndigheten iverksetter tvangsgjennomføring av tiltaket. Konsekvensene av å nekte å medvirke er utelukkende av forvaltningsrettslig art – skattyter kan skjønslignes etter § 8-2 nr. 2, og klageadgangen over ligningen avskjæres, jf. § 9-2 nr. 7 bokstav c. At de opprinnelig vedtatte bestemmelsene i daværende ligningslov § 4-10, som innførte hjemmel for ligningsmyndighetene til å foreta ransaking og beslag uten krav om mistanke om straffbare forhold, ble opphevet ved lov 23. desember 1983 nr. 82, er derfor uten betydning i denne sammenheng.
- (28) Jeg vil så se på det andre spørsmålet, betydningen av at arkivet omfatter flere skattytere. Selskapene har her gjort gjeldende at bokstav b må forstås slik at skattyters egen anvisning av hvilke arkivdelene som angår ham, og hvilke som utelukkende gir opplysninger om andre skattytere, er bindende for ligningsmyndighetene. Jeg kan heller ikke se at det er dekning for en slik begrensning. Det følger riktignok av uttrykket ”gjennomsyn av virksomhetens arkiver” at ligningsmyndighetene ikke kan kreve adgang til arkiver som helt ut tilhører andre virksomheter. Skal det foretas kontroller hos andre, må dette i tilfelle skje etter bestemmelsen i ligningsloven kapittel 6 om ligningsoppgaver og kontrollopplysninger fra tredjemann.
- (29) Tilhører arkivet virksomheten selv, følger det videre av rammen for undersøkelsen – at det er skattyters forhold som skal kontrolleres – at man ikke kan gå inn på andres dokumenter med det formål å skaffe seg informasjon om andre skattyteres forhold. På den annen side kan et dokument kreves fremlagt etter bokstav a, selv om det også inneholder opplysninger om andre skattytere, forutsatt at det også har betydning for den aktuelle

skattyterens ligningsforhold. Taushetsplikten er heller ikke til hinder for dette, jf. ligningsloven § 4-10 nr. 2, som lyder slik:

”Regnskapspliktig skattyter har under bokettersyn plikt til å legge fram regnskapsbøker og dokumenter som nevnt i nr. 1 a uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov eller på annen måte. Skattyteren har likevel ikke plikt til å legge fram dokumenter som utelukkende inneholder opplysninger om andre skattyteres retts- eller forretningsforhold. ...”

- (30) Deler flere virksomheter arkiv, og de ulike brukernes deler er klart atskilt, er adgangen til gjennomsyn begrenset til den berørte skattyterens deler. Problemet oppstår der det ikke er mulig, i hvert fall på forhånd, å si at delene er klart atskilt. Dette problemet kan særlig oppstå der dataene er lagret elektronisk på en felles server. Om dette har Skattedirektoratet uttalt i klagevedtaket:

”Der flere skattytere deler arkiv må det etter direktoratets oppfatning skilles mellom tilfeller der arkivene er klart fysisk adskilt og tilfeller der det foreligger felles arkiv (sammenblanding). Hvorvidt et område anses som klart adskilt må vurderes konkret i det enkelte tilfellet. Direktoratet understreker at det på dette tidspunktet ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger i saken til å foreta denne vurderingen.”

- (31) Jeg er enig i at dette må være en riktig forståelse av bestemmelsen. Lagmannsretten har gitt uttrykk for at fullt innsyn må kunne kreves der arkivet er organisert slik at ligningsmyndighetene er avhengig av anvisninger fra skattyter for å identifisere relevante opplysninger, dersom de ikke får innsyn i alt. Også dette utgangspunktet er jeg enig i. Jeg tilføyer at det normalt vil være opp til virksomhetene selv om de vil organisere seg med klart atskilte arkiver, eller om de ser seg tjent med en form for sammenblanding, som i praksis kan føre til en utvidelse av ligningsmyndighetenes kontrollmuligheter. Har den enkelte virksomhet ikke kontroll over dette, eksempelvis, som lagmannsretten har nevnt, ved å kjøpe datalagringstjenester hos en stor kommersiell leverandør sammen med en rekke andre, ukjente, kunder, vil situasjonen nok kunne bli annerledes. Slik vår sak ligger an, er det ikke nødvendig for meg å gå nærmere inn på dette.
- (32) Selskapene i vår sak har bestridt at det forelå et sammenblandet arkiv av den typen jeg her har beskrevet. De har vist til at BLHs representant ville kunne utpeke hvilke brukere som hadde arbeidet med deres saker, og hvilke filer som var relevante for deres virksomhet. Jeg må her bygge på lagmannsrettens beskrivelse av de faktiske forhold. BLH hadde ingen egen administrasjon, men fikk slike tjenester utført av et mindre antall personer i Bergen Underwater Services AS, som holdt til på samme adresse. Det samme var tilfelle for de øvrige selskapene som var tilknyttet den aktuelle serveren, som altså var eiet og drevet av Kver AS. BLH hadde ikke eget bruksområde, men de personer som ytet selskapet tjenester lagret selskapets dokumenter under sine egne brukernavn og passord.
- (33) Slik jeg oppfatter dette, ville det ikke være mulig for ligningsmyndighetene uten videre å identifisere hvilke områder på serveren de mulig relevante opplysningene skulle ligge på. Arkivet var ikke organisert med klare skiller mellom de enkelte selskapene, og fordelingen mellom de enkelte tjenesteyteres bruksområder var heller ikke – uavhengig av skattyters anvisninger – egnet til å identifisere og avgrense opplysninger av betydning for ligningen. Jeg er enig med lagmannsretten i at ligningsmyndighetene i denne situasjonen ikke kunne være avhengige av at BLH selv utpekte hvilke filer som kunne være relevante for ligningen av selskapet. De måtte derfor gis mulighet for kontroll av alle data på serveren. Jeg legger også, som lagmannsretten, en viss vekt på at det hadde vært fullt

mulig å organisere samarbeidet om serveren på en annen måte, eksempelvis ved konsekvent bruk av egne brukernavn.

- (34) Det tredje – og etter mitt syn vanskeligste – spørsmålet, er på hvilken måte gjennomsynet skal finne sted. Som jeg beskrev innledningsvis, ble det tatt en såkalt backuptape av alt materiale på serveren, som ble forseglet og tatt med til ligningskontoret. Tapen ligger fortsatt uåpnet i påvente av endelig dom i saken. En backuptape inneholder, i motsetning til en speilkopi, som var det ligningsmyndighetene prinsipielt ønsket, alle lagrede filer, men ikke dataprogram og slettet materiale.
- (35) Spørsmålet er om pålegg om adgang til kopiering for gjennomsyn på ligningskontoret kan utledes av retten til å kreve adgang til virksomhetens arkiver. Svaret kan ikke utledes direkte av ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b. I motsetning til bokstav a, som uttrykkelig inneholder ulike alternativer for dokumenttilgang, sier bokstav b ikke noe om hvordan gjennomsynet skal skje. Plikten er passiv, i form av å gi adgang til lokalene og tilgang til arkivet. Den suppleres av § 4-10 nr. 3, som gir ligningsmyndighetene adgang til å kreve at en representant for skattyteren er til stede og yter nødvendig veiledning og bistand, og gir adgang til kontor- og bedriftslokaler mv.
- (36) Spørsmålet om kopiering er todelt: Har ligningsmyndighetene i det hele tatt rett å kreve kopiering, og kan i så fall gjennomsyn finne sted på ligningskontoret?
- (37) Forarbeidene er, som jeg har vært inne på, meget knappe, og sier ikke noe om dette spørsmålet. Ettersom rene papirarkiver var nærmest enerådende på det tidspunkt loven ble gitt, ville imidlertid kopiering av et helt arkiv fortone seg som en temmelig uaktuell problemstilling. Ut fra formålet med bestemmelsen, er det etter min mening ingen grunn til å forstå bestemmelsen slik at den hindrer pålegg om kopiering der gjennomsyn på kopier fremstår som hensiktsmessig. Det vesentlige spørsmålet er om ligningsmyndighetenes pålegg også kan omfatte adgang til å ta kopiert materiale med til ligningskontoret.
- (38) Jeg peker først på at lovens forutsetning om at gjennomgangen skal skje i skattyters lokaler, åpenbart bygger på en antakelse om at det er der arkivet er å finne. Ved databehandling mot server er det mer av en tilfeldighet om denne forutsetningen er til stede – serveren kan befinne seg i andre virksomheters lokaler, som i vår sak, annetsteds i landet, eller i utlandet. Tilgang til serveren er ikke avhengig av fysisk tilgang, heller ikke til skattyterens egen maskinvare, og gjennomgangen kan i prinsippet skje hvor som helst. Skattyters medvirkning er ofte kun nødvendig for passord og sikkerhetsadgang, eventuelt veiledning. I denne situasjonen kan det virke mindre naturlig at hele prosessen skal måtte gjennomføres i skattyters lokaler.
- (39) Det er anført at å medbringe kopiert arkivmateriale mot skattyters protest har stor likhet med straffeprosessuelt beslag, som det nettopp har vært lovgivers mening ikke å etablere rett til, jf. Ot.prp. nr. 12 (1983-84), som viser at rettssikkerhetshensyn sto i fokus da den opprinnelig vedtatte bestemmelsen i ligningsloven om adgang til beslag ble opphevet før den trådte i kraft. Jeg er enig i at det er likhetspunkter. Men det er likevel klare forskjeller. Jeg viser til hva jeg tidligere har sagt om ransaking: Ikke bare formålet, men også det forhold at pålegget ikke kan tvangsgjennomføres, skiller dette fra straffeprosessuelt beslag.

- (40) Hensynet bak regelen i bokstav b, å fjerne hindringer for effektiv kontroll ved at ligningsmyndighetene må påvise at arkivene inneholder konkrete dokumenter av betydning for ligningen, taler etter mitt syn sterkt for en tolking som er tilpasset dagens situasjon. Det er opplyst fra Skattedirektoratet at gjennomgang på stedet vil være svært tidkrevende, og at ligningsmyndighetene vil få problemer med å gjennomføre kontrollene om man ikke skulle ha adgang til kopiering for gjennomsyn på ligningskontoret.
- (41) Det kan imidlertid spørres om ikke adgangen vil innebære en slik tilleggsbelastning for skattyteren, at tolkingen ikke vil være forsvarlig etter legalitetsprinsippet. Jeg kan vanskelig se at dette er tilfelle. Selve gjennomgangen blir, som jeg har vært inne på, mindre belastende ved at skattyter ikke på noe tidspunkt fratras tilgangen til arkivet. De nødvendige rettssikkerhetsgarantier er varetatt ved at skattyter etter ligningsloven § 3-5 nr. 1 har rett til å varsles om og være til stede ved gjennomgangen. Hvis pålegget påklages, skal materialet forsegles inntil klagesaken er behandlet, jf. ligningsloven § 3-6 nr. 4 siste punktum. I de aller fleste tilfeller er det således grunn til å anta at også skattyter vil være tjent med at gjennomsynet skjer på ligningskontoret. I hvert fall vil det gjennomgående være liten grunn til å motsette seg at det skjer der.
- (42) Jeg er enig i at personvern hensyn kan trekke i motsatt retning fordi gjennomsyn ikke er begrenset til regnskapsdokumenter, men også omfatter annet arkivmateriale der ligningsmyndighetene har holdepunkter for å anta at det kan finnes dokumenter som er relevante ved ligningen. Slike sensitive opplysninger vil imidlertid ligningskontoret også få tilgang til ved gjennomgang hos skattyter. Selv om misbruksfaren teoretisk alltid er til stede og muligens kan øke noe hvis kopiert materiale medbringes til ligningskontoret, er den neppe så stor at dette bør være avgjørende.
- (43) At ligningsmyndighetene ved kopiering får praktisk mulighet til en grundigere gjennomgang enn hva det ville blitt anledning til i skattyterens lokaler, og at adgangen dermed kan øke kontrollintensiteten, kan etter min mening ikke tillegges betydning som motargument. Annerledes vil det være dersom denne type kontroll gir tilgang på informasjon myndighetene ellers ikke ville fått tilgang til. Det er opplyst at såkalt speilkopiering, som er vanlig praksis i dag, også gir mulighet for tilgang til dataprogram og slettede dokumenter. Jeg kan vanskelig se at hjemmelen kan strekkes så langt ut fra formålet med kontrollen, jf. hva jeg tidligere har sagt om formålet betydning ved tolkingen. Det står således ikke for meg som opplagt at adgangen til gjennomsyn av papirarkiver også omfatter adgang til rekonstruksjon av slettet arkivmateriale. Spørsmålet ble imidlertid ikke utdypet under forhandlingene for Høyesterett, og jeg går derfor ikke nærmere inn på det.
- (44) Vår sak gjelder en backupkopi. Det er ikke anført at kopien inneholder mer informasjon enn hva som ville vært tilgjengelig ved gjennomsyn på stedet. De rettssikkerhetsgarantiene jeg har gjort rede for tidligere, vil etter det opplyste bli varetatt ved gjennomsynet. Jeg har også forstått staten slik at kopien etter endt gjennomgang enten vil bli returnert eller destruert, og at alle spor etter innholdet vil slettes fra ligningsmyndighetenes maskiner og lagringsmedier. Jeg tilføyer at gjennomsynet, som nevnt, skal gi grunnlag for pålegg etter § 4-10 nr. 1 bokstav a. Ligningsmyndighetene vil ikke ha adgang til å holde tilbake dokumenter fra det medbragte materialet med mindre skattyter godtar pålegget.
- (45) Jeg er derfor kommet til at også denne del av pålegget i klagesaken må aksepteres.

- (46) Skattedirektoratets vedtak er dermed gyldig, og lagmannsrettens dom må stadfestes med hensyn til realiteten.
- (47) Saken har reist prinsipielle og tvilsomme spørsmål, og jeg finner at saksomkostninger ikke bør tilkjennes for noen instans.
- (48) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen instans.

- (49) Dommer **Skoghøy**: Jeg er kommet til at anken delvis må tas til følge.
- (50) Det følger av legalitetsprinsippet at ligningsmyndighetene må ha lovhjemmel for å kunne gjennomgå skattyters arkiver og pålegge ham å utlevere dokumenter som ligningsmyndighetene måtte finne å være av interesse. Ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a gir ligningsmyndighetene den nødvendige lovhjemmel for å pålegge skattyter å ”legge fram, utlevere eller sende inn sine regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter av betydning for hans ligning og kontrollen av denne”. Det er en forutsetning for at det skal kunne gis pålegg etter denne bestemmelse, at dokumentet er tilstrekkelig konkretisert, jf. Innst. O. nr. 44 (1979–80), side 21. For at ligningsmyndighetene skal kunne undersøke om det i skattyters arkiver finnes dokumenter som er av betydning for ligningen av skattyter, gir § 4-10 nr. 1 bokstav b ligningsmyndighetene hjemmel for å gi skattyter pålegg om blant annet ”å gi adgang til ... gjennomsyn av virksomhetens arkiver”. Dette alternativ ble under forberedelsen av ligningsloven tilføyd under behandlingen i Stortingets finanskomité. Som begrunnelse fremholdt komiteen:

”Komitéen viser til at i dag må representanter for skatteetaten påvise at konkrete dokumenter av betydning for virksomheten finnes i arkivene før dokumentene kan kreves framlagt. Det utgjør en hindring for en effektiv kontroll. Komitéen mener at det bør åpnes adgang til å besiktige virksomhetens arkiver og foreslår at paragrafens nr. 1 b får følgende ordlyd:

”b. å gi adgang til befaring, besiktigelse, gjennomsyn av virksomhetens arkiver, taksering m.v. av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør, optelling av besetninger, beholdning av varer, råstoffer m.v.”

- (51) Bestemmelsen gir imidlertid ikke ligningsmyndighetene hjemmel til å foreta ransaking eller beslag. Da ligningsloven ble vedtatt i 1980, ble det under behandlingen i finanskomiteen under sterk politisk strid også tilføyd en bestemmelse som gav ligningsmyndighetene hjemmel til å foreta ransaking ”av kontorlokaler og alle andre steder som ikke er private hjem” og beslag i ”regnskapsbøker, bilag m.v.”. Som begrunnelse for bestemmelsen viste komiteens flertall – som bestod av representantene for Arbeiderpartiet og SV – til at ”flere hendelser i det siste har vist at viktige dokumenter gjemmes/forsviner (bl.a. brennes) hvis ikke skattemyndighetene kan foreta

ransaking/beslag”, se Innst. O. nr. 44 (1979–80), side 21. Mindretallet i komiteen – som bestod av representantene for de ikke-sosialistiske partiene – gikk sterkt imot at ligningsmyndighetene skulle få anledning til å foreta ransaking eller beslag. Som begrunnelse fremholdt mindretallet at ”kravene til rettssikkerhet og personvern er en overordnet politisk målsetting i et samfunn som betrakter demokratiet som grunnleggende for sitt samfunnssystem”, se Innst. O. nr. 40 (1979–80), side 22. I mindretallets bemerkninger heter det videre:

”Ransaking er et tvangsmiddel fra straffeprosessen. Det er utvilsomt den hardeste undersøkelsesform som kan anvendes. Fordi ransaking er et så sterkt inngrep, er det i straffeprosessen satt strenge krav for anvendelsen av det, og presise krav til saksbehandlingen.

...

Arbeiderpartiets og SVs forslag om å gi ligningsmyndighetene adgang til å forlange iverksatt ransaking og beslag alle andre steder enn i private hjem uten mistanke om at straffbare forhold foreligger og uten krav om forutgående domstolsbehandling er en dramatisk utvidelse av adgangen til bruk av tvangsmidler overfor den enkelte uten betryggende rettssikkerhetsgarantier.”

- (52) Under stortingsbehandlingen ble forslaget fra finanskomiteens flertall vedtatt som lovens § 4-10, men denne bestemmelse ble – før ligningsloven ble satt i kraft – opphevd ved lovendring i 1984. I Ot.prp. nr. 12 (1983–84) om lov om endringer i lov av 13. juni 1980 om ligningslov m.fl., side 4 blir forslaget om opphevelse begrunnet slik:

”Departementet finner det vanskelig å forsvare at en som har begått en straffbar handling etter ligningslovens regler skal ha et dårligere rettsvern enn en som har gjort seg skyldig til straff etter straffelovens bestemmelser. Dette er et betydningsfullt prinsipielt spørsmål.

...

Den vidtgående adgang ligningsmyndighetene har fått etter [daværende] ligningslovens § 4-9 [nå § 4-10] til å undersøke skattyterens regnskaper og arkiver er utstyrt med egne og kraftige reaksjonsmidler. Etter denne bestemmelsen er skattyteren forpliktet til å gi ligningsmyndighetene adgang til befaringsbesiktigelse, gjennomsyn av virksomhetens arkiver etc. Denne regelen gir ligningsmyndighetene adgang til å gå effektivt til verks for å undersøke arkivene etter dokumenter av betydning for virksomheten. Slik undersøkelse kan ligningsmyndighetene foreta på egen hånd, uten å innhente samtykke fra noen domstol. Hvis skattyteren motsetter seg en slik undersøkelse, taper han klageretten over ligningen etter § 9-2 nr. 7 c, og han risikerer skjønnsligning etter § 8-2 nr. 2 samt straffansvar etter § 12-3 nr. 1 a.

...

Etter en samlet vurdering foreslår departementet at ligningslovens § 4-10 om ransaking og beslag oppheves. Dette standpunkt er det samme som den daværende regjerings forslag i Ot.prp. nr. 29 (1978–79), et forslag som i Finanskomitéen ble støttet av representantene for Høyre, Kristelig Folkeparti og Senterpartiet under behandlingen av ligningsloven i 1980.”

- (53) Ved stortingsvalget i 1981 var det blitt ikke-sosialistisk flertall på Stortinget. Under behandlingen av Ot.prp. nr. 12 (1983–84) i Stortingets finanskomité viste flertallet til det mindretallet hadde uttalt ved lovbehandlingen i 1980, mens mindretallet viste til det som i 1980 var blitt uttalt av flertallet, se Innst. O. nr. 17 (1983–84), side 8–13.

- (54) Denne lovgivningshistorikken viser at ligningsmyndighetene ikke uten medvirkning fra skattyter kan foreta gjennomgang av skattyters arkiver. Ransaking og beslag kan bare gjennomføres som ledd i straffesak. Den hjemmel ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b gir til å pålegge skattyter å gi ligningsmyndighetene adgang til gjennomsyn av skattyters arkiver, må derfor avgrenses mot tiltak som har karakter av ransaking eller beslag. Ved denne avgrensning må det legges stor vekt på de rettssikkerhets- og personvern hensyn som dannet bakgrunnen for at lovgiverne i 1984 ikke ville gi ligningsmyndighetene hjemmel til å foreta ransaking eller beslag.
- (55) Som førstvoterende har redegjort for, gjelder vår sak to rettsanvendelsesspørsmål:
- Hvorvidt ligningsmyndighetene kan pålegge BLH å gi adgang til å foreta gjennomgang av den server selskapet delte med andre skattytere, og
 - hvorvidt ligningsmyndighetene kan kreve å ta kopi av serveren med sikte på senere gjennomgang hos ligningsmyndighetene.
- (56) Jeg behandler først spørsmålet *om ligningsmyndigheten kan pålegge BLH å gi adgang til å foreta gjennomgang av den felles server.*
- (57) Som det fremgår av ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b, er bestemmelsen begrenset til å kreve gjennomgang av "virksomhetens arkiver". Jeg er enig med førstvoterende i at et elektronisk arkiv må likestilles med et papirarkiv, og at det ikke bare er arkiver som spesielt omfatter regnskapsmateriale som ligningsmyndighetene kan kreve å gjennomgå. Ligningsmyndighetens rett til å kreve arkivgjennomgang må imidlertid være begrenset til å gjelde arkiver som antas å kunne inneholde opplysninger av betydning for ligningen av skattyter. Dette innebærer at dersom skattyter deler arkiv med andre virksomheter, og de ulike arkivene er klart adskilte, må kravet på arkivgjennomgang begrenses til å gjelde de rom eller de brukerområder i et elektronisk arkiv som benyttes av skattyter. Selv om lagmannsrettens dom ikke er klar, forstår jeg den slik at brukerområdene for de virksomhetene som delte server, ikke har vært klart definerte. På denne bakgrunn mener jeg at ligningsmyndighetene må kunne kreve å gjennomgå hele serveren. Riktignok vil dette medføre at ligningsmyndighetene får innsyn i arkivmateriale som tilhører andre enn BLH. Virksomheter som har latt sitt arkivmateriale bli blandet sammen med arkivmateriale som tilhører andre virksomheter, har imidlertid tatt en risiko. Av hensyn til ligningsmyndighetenes kontrollbehov kan det ikke aksepteres at retten til arkivgjennomgang blir avskåret ved at en skattyter blander sitt arkivmateriale med arkivmateriale som tilhører andre.
- (58) Jeg går så over til å behandle spørsmålet *om ligningsmyndighetene kan kreve å kopiere den server hvor arkivet er lagret*, med sikte på senere gjennomgang på ligningsmyndighetenes kontor.
- (59) Etter min oppfatning kan § 4-10 nr. 1 bokstav b ikke med rimelighet leses slik at den gir adgang til å kreve kopi av arkivet. Bestemmelsen begrenser seg til "gjennomsyn". Det å kreve kopi er noe annet og langt mer inngripende.
- (60) Bakgrunnen for at Stortingets flertall i 1980 gikk inn for å gi ligningsmyndighetene adgang til å kreve ransaking og beslag, var at ligningsmyndighetene skulle kunne sikre at viktige dokumenter ikke "gjemmes/forsvinner (bl.a. brennes)", se Innst. O. nr. 44 (1979–

80), side 21. Hvis man gir ligningsmyndighetene adgang til å kreve å kopiere arkivet, vil det i realiteten gi dem en slik beslagsadgang som stortingsflertallet i 1984 ikke ønsket å gi.

- (61) Som nevnt omfatter retten til arkivgjennomgang etter § 4-10 nr. 1 bokstav b ikke bare arkiver som spesielt omfatter regnskapsmaterieell, men alle arkiver som antas å kunne inneholde dokumenter av betydning for gjennomføringen av ligningen. Dette innebærer at det i det arkivmateriale som ligningsmyndighetene kan kreve å gjennomgå, inngår en stor mengde sensitive personopplysninger. Hvis ligningsmyndighetene gis adgang til å kreve å kopiere arkiv, vil risikoen for spredning og misbruk av sensitiv personinformasjon øke betraktelig utover det som følger av en gjennomgang på skattyters kontor. Dette gjelder i særlig grad dersom man tillater kopiering av elektroniske arkiv. I et elektronisk arkiv vil søkemulighetene være helt andre enn i et tradisjonelt papirarkiv, og selv om elektronisk lagrede data blir slettet, vil det være mulig å foreta rekonstruksjon. Elektronisk lagrede opplysninger kan også spres langt enklere og mer effektivt enn opplysninger som er lagret på papir. Det at skattyter etter loven har rett til å være til stede når ligningsmyndighetene åpner og foretar gjennomgang av arkivet, gir på ingen måte noen garanti mot misbruk. Det vil ikke være mulig å kontrollere om denne retten blir respektert. Tungtveiende rettssikkerhets- og personvern hensyn taler derfor mot å gi ligningsmyndighetene rett til å kreve kopi av arkiv. Som fremholdt av stortingsflertallet ved lovendringen i 1984, er kravene til rettssikkerhet og personvern en overordnet politisk målsetning i et samfunn som betrakter demokratiet som grunnleggende for sitt samfunnssystem, se Innst. O. nr. 17 (1983–84), side 8. Særlig siden stortingsflertallet i 1984 så sterkt gikk imot å tillate ransaking og beslag, og kopi for senere gjennomgang hos ligningsmyndighetene i realiteten vil være en form for beslag, finner jeg det klart at ligningsmyndighetene ikke bør gis adgang til å kreve kopi uten at spørsmålet har vært vurdert av lovgiver, og det er gitt en klar lovhjemmel for å kreve kopiering.
- (62) På dette grunnlag stemmer jeg for at Skattedirektoratets pålegg av 1. juni 2004 overfor BLH om å gi adgang til å kreve å kopiere serveren kjennes ugyldig, men at staten v/Finansdepartementet for øvrig frifinnes.
- (63) Ut fra det resultat jeg er kommet til, må hver av partene bære sine omkostninger for alle instanser i samsvar med hovedregelen i tvistemålsloven § 174, jf. § 180 andre ledd.
- (64) Dommer **Oftedal Broch:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Stabel.
- (65) Dommer **Indreberg:** Likeså.
- (66) Dommer **Lund:** Likeså.

(67) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen instans.

Riktig utskrift bekreftes: