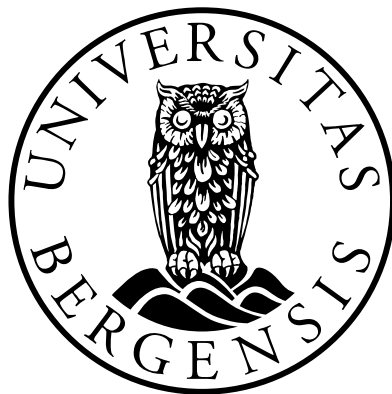


# Beviskrav og bevistema ved ilegging av tilleggsskatt

Kandidatnummer:  
102

Antall ord:  
13 964



JUS399 Masteroppgåve  
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10. desember 2019

## Innholdsliste

Innholdsliste .....	1
<b>1 Innleiing.....</b>	<b>3</b>
1.1 Presentasjon av emnet og problemstilling .....	3
1.2 Problemstillinga sin aktualitet .....	6
1.3 Metodiske utfordringar .....	7
1.4 Avgrensing og systematikk for oppgåva .....	7
<b>2 Beviskrav og bevistema ved ilegging av tilleggsskatt.....</b>	<b>9</b>
2.1 Innleiing.....	9
2.2 Beviskrav i sivile saker.....	9
2.3 Beviskrav i skatteretten .....	12
2.4 Beviskrav ved ilegging av ordinær og skjerpa tilleggsskatt .....	13
2.5 Bevistema ved tilleggsskatt .....	15
<b>3 Det skjerpa beviskravet si rekkevidde .....</b>	<b>16</b>
3.1 Det underliggende materielle skattekravet .....	16
3.2 Førearbeida si handsaming av det underliggende materielle skattekravet .....	17
3.3 Rettspraksis si vurdering av det underliggende materielle skattekravet .....	18
3.4 Skatteklagenemnda, sekretariatet og skattekontoret si handsaming av det underliggende materielle skattekravet .....	20
3.5 Konsekvensen av at det skjerpa beviskravet gjeld det underliggende materielle skattekravet .....	21
3.6 Oppsummering av rettstilstanden .....	22
<b>4 Grensedraginga mellom fakta og juss i saker om tilleggsskatt.....</b>	<b>24</b>
4.1 Skiljet mellom fakta og juss .....	24
4.2 Skattytar sitt hovudføremål – faktisk eller rettsleg vurdering? .....	24
4.3 Skuldvurderinga ved skjerpa tilleggsskatt – faktisk eller rettsleg vurdering? .....	28
4.4 <i>Unnskyldelig[e]</i> forhold – faktisk eller rettsleg vurdering? .....	30
<b>5 Bevisvurderinga ved storleiken på den skattemessige fordelena.....</b>	<b>32</b>
5.1 Ulike problemstillingar ved bevisvurderinga av storleiken på den skattemessige fordelena .....	32
5.2 Korleis bevisa storleiken på den skattemessige fordelena i restaurantbransjen.....	32
5.3 Korleis balansera opplysningsplikta og vernet mot sjølvinkriminering ved fastsetjing av storleiken på den skattemessige fordelena? .....	35
<b>6 Når beviskravet løper løpsk.....</b>	<b>39</b>
6.1 Fenomenet i underrettspraksis og dommar sin retorikk .....	39
6.2 Riktig og feil bruk av beviskravet belyst ved tre dommar frå lagmannsretten .....	40
6.3 Dommar og skattekontoret sin retorikk i bevisvurderinga.....	42
<b>7 Problematiske sider- og vegen vidare for beviskravet.....</b>	<b>44</b>
7.1 Det tredelte beviskravet .....	44

7.2	Tilleggskattereglane i svensk og dansk rett.....	45
7.3	Lovfesting av beviskrav og skuldkrav .....	46
7.4	Vegen vidare.....	48
<b>8</b>	<b>Litteraturliste.....</b>	<b>49</b>

# 1 Innleiing

## 1.1 Presentasjon av emnet og problemstilling

Når skattekontoret skal krevja inn skattar og avgifter er dei avhengige av lojale skattytarar som gjev korrekte og dekkande opplysningar om eigne inntekts- og eigedomsforhold.<sup>1</sup> Skattekontoret sin integritet er essensiell for å sikra at skattytarane opptre lojalt.<sup>2</sup> Ein slik integritet kan skapast ved ein rettferdig og effektiv bruk av regelverket.<sup>3</sup>

Sjølv om skattekontoret har integritet, opptre ikkje alle skattytarar lojalt. Somme gongar gjev skattytar sviktande opplysningar om forhold av betydning for fastsetting av skattepliktene, såkalla skatteunndraging.<sup>4</sup> Det er uheldig dersom skattytar bryt opplysningsplikta si ved å gje sviktande opplysningar, då opplysningsplikta etter skatteforvaltningslova § 8-1 er bærebjelken i det norske skatteforvaltningssystem.<sup>5</sup> Tidlegare fordi slike opplysningar danna grunnlaget for skattevedtaket, medan det i dag er fordi opplysningane er naudsynt for at skattekontoret skal ha eit tilstrekkeleg grunnlag for å kontrollera skattefastsettinga.<sup>6</sup> For å hindra at opplysningsplikta blir brote, treng skattekontoret sanksjonar som har til føremål å verka preventivt for å hindra ei slik illojal åtferd. I Noreg, som i mange andre skandinaviske og europeiske land, er denne sanksjonen tilleggsskatt.<sup>7</sup>

Rettsgrunnlaget for å ilegga ordinær tilleggsskatt<sup>8</sup> er skatteforvaltningslova § 14-3 første ledd. *Tilleggsskatt ilegges* dersom skattytar har gjeve *uriktig eller ufullstendig opplysning* til skattekontoret *eller unnlater å gi pliktig opplysning*. Vidare må *opplysningssvikten* kunne føre til *skattemessige fordeler*.<sup>9</sup> Verknaden av opplysningssvikten, er at skattytar blir skattlagt på

---

<sup>1</sup> Ot.prp.nr.82 (2008-2009) punkt 7.1 s. 30.

<sup>2</sup> Skatteetatens Analysenytt 02/2013 (lest 7.november kl. 9.30), spesielt s. 41-45.

<sup>3</sup> Ibid.

<sup>4</sup> Lov 27 mai. 2016 nr. 14 om skatteforvaltning § 8-1: *den som skal levere skattemelding(..) skal gi riktige og fullstendige opplysninger*. Vedkommende skal opptre *aktsom og lojalt* slik at skatteplikten i rett tid blir klargjort og oppfylt, og varsle skattekontoret om eventuelle feil.

<sup>5</sup> NOU 2003:7 punkt 4.7.3.1 s. 30.

<sup>6</sup> Prop.38 L (2015-2016) punkt 15.2.1 s. 108.

<sup>7</sup> NOU 2003:7, punkt 4.1 s. 21 siste avsnitt for norsk rett og punkt 8.1 og 8.2 for svensk og dansk rett.

<sup>8</sup> Lova brukar ikkje uttrykket *ordinær tilleggsskatt*, kun *tilleggsskatt*. Men for å markera motsetnaden til *skjerpet tilleggsskatt*, meiner eg det er somme gongar er best å operera med *ordinær* og *skjerpa tilleggsskatt*.

<sup>9</sup> Skatteforvaltningslova § 14-3 første ledd regulerer den ordinære tilleggsskatt. Dersom det er aktuelt med skjerpa tilleggsskatt, følgjer det av skatteforvaltningslova § 14-6 at skattekontoret kan ilegga skjerpa tilleggsskatt dersom skattytar *forsettlig eller grovt uaktsomt gir skattemyndighetene uriktig eller ufullstendig opplysninger, eller unnlater å gi pliktig opplysning*.

sviktande faktiske premiss og at sjølve skattlegginga vert feil, materielt sett.<sup>10</sup> Dersom vilkåra i skatteforvaltningslova § 14-3 første ledd er oppfylt, skal tilleggsskatt i utgangspunktet brukast jf. formuleringa *tilleggsskatt ilegges*. Utgangspunktet gjeld ikkje dersom forholdet kan *unnskyldest* etter skatteforvaltningslova § 14-3 andre ledd eller kan rettast etter skatteforvaltningslova § 14-4.

Ein føresetnad for å ilegga tilleggsskatt er at den underliggende eigenfastsettinga, før skattevedtaket, vert endra i medhald av skatteforvaltningslova § 12-1.<sup>11</sup> Endring etter skatteforvaltningslova § 12-1 er aktuelt dersom skattefastsettinga er *uriktig*. Tilleggsskatten kjem då i tillegg til skattekravet som følgjer av endringsvedtaket, og det er difor sanksjonen er gjeve namnet tilleggsskatt.

Ilegging av tilleggsskatt er straff<sup>12</sup> etter den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK).<sup>13</sup> Skattytar får av den grunn ekstra rettargangsgarantiar, blant anna at det blir stilt strengare krav til bevisreglane.<sup>14</sup> Høgsterett endra i Rt. 2008 s. 1409 beviskravet for ordinær tilleggsskatt frå alminneleg sannsynlegovervekt til klar sannsynlegovervekt. Ei grunngjeving var at praksis frå EMK og dei rettargangsgarantiane som blir stilt, tilsa at beviskravet burde vera strengare enn alminneleg sannsynlegovervekt. Ei nærare grunngjeving blir gjeve i punkt 2.4.

Hovudspørsmålet i oppgåva er kva som er beviskravet og bevistemaet ved ilegging av tilleggsskatt. Eg skal drøfta utvalde spørsmål knytt til problemstillinga, som utspelar ei rolle i det praktiske rettsliv.

Eg skal no illustrera dei utvalde spørsmåla knytt til beviskravet og bevistemaet i tilleggsskattesakene med eit døme. Korleis sviktande opplysningar kan føra til at skattytar oppnår ein materielt uriktig skattehandsaming og korleis tilleggsskatt blir brukt som preventivt rettsmiddel blir også synt. Årsaka til at eg brukar ein del tid innleiingsvis på å visa problemstillingane i oppgåva med eit døme, er fordi spørsmåla som skal drøftast blir introdusert tidleg. Dømet viser også problemstillinga si praktiske relevans.

---

<sup>10</sup> Ved utheving av vilkår og sitat, brukar eg kursivtekst gjennomgåande i heile oppgåva.

<sup>11</sup> Skattekonkret kan *endre enhver skattefastsetting når fastsettingen er uriktig* jf. § 12-1.

<sup>12</sup> Til dømes Rt. 2002 s. 557.

<sup>13</sup> Lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven).

<sup>14</sup> Herunder beviskrav og bevistema.

Skattytar oppfører eit lån på kr 600.000 i skattemeldinga i samband med ei utbetaling frå selskapet han er eineigar i.<sup>15</sup> Gjennom bokettersyn får skattekontoret mistanke om at overføringa truleg er større enn det skattytar opplyser om, nemleg kr 1.000.000. Det blir også problematisert om overføringa frå selskapet faktisk er eit lån, eller om det er eit utbytte. Sett at skattekontoret sin mistanke er korrekt har skattytar levert ei skattemelding med ein uriktig opplysning. Feilaktig eigenfastsetting gjev skattekontoret kompetanse til å endra fastsettinga, samt å sanksjonera opplysningssvika med tilleggsskatt, føresett at opplysningssvika kunne føra til ein skatterettsleg fordel jf. skatteforvaltningslova § §12-1 og 14-3. Ved spørsmålet om ilegging av tilleggsskatt, oppstår særleg fire spørsmål knytt til beviskravet og bevistemaet.

Det første spørsmålet er kva som er riktig storleik på utbetalinga. Det kan vera vanskeleg for skattekontoret å bevisa med klar sannsynlegovervekt at utbyttet/lånet var kr 1.000.000, og ikkje kr 600.000, særleg dersom opplysningane er knappe. Dette reiser spørsmål om berekningsgrunnlaget for tilleggsskatten, nærare bestemt kva beløp tilleggsskatt kan brukast på.

Det andre bevisrettslege spørsmålet er om det berre er opplysningssvikten etter skatteforvaltningslova § 14-3 som skattekontoret må bevisa, eller om skattekontoret også må bevisa det underliggende materielle skattekravet - om overføringa er eit utbytte eller lån med, klar sannsynlegovervekt. Skattekontoret sin praksis er uklar angående spørsmålet.

Tredje spørsmålet er kva del av vurderinga beviskravet skal brukast på og kva del som er ei rettsleg vurdering i tilleggsskattespørsmålet. Beviskravet skal berre brukast på fakta,<sup>16</sup> og det er difor viktig å skilja mellom juss og faktum.

Fjerde spørsmål er kva dommaren sitt bevistema er. I dømet er spørsmålet om det er beløpet på kr 1.000.000/600 000 som er bevistema, eller om det er alle momenta fram til resultatet som skal bevisast.

Dei ovannemnde problemstillingane blir drøfta i høvesvis kapittel 3, 4, 5 og 6.

---

<sup>15</sup> Merk at Stortinget 18.12.2015 vedtok nye reglar for skattlegging av lån frå selskap til personleg aksjonær, som inneber att lån skal klassifiserast som utbytte – sjå Lov 26. mars nr. 14 1999, skatt av formue og inntekt § 10-11 fjerde ledd.

<sup>16</sup> Lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister § 21-1.

## 1.2 Problemstillinga sin aktualitet

Tilleggsskatt er eit tema som er eigna til å illustrera interessante problemstillingar knytt til beviskrav og bevistema, både frå praktiske, prinsipielle og teoretiske ståadar.

Bevisvurderinga avgjer flest saker, både i sivilprosessen og straffeprosessen.<sup>17</sup> Kven som vinn saka, avheng ofte av kven som klarer å bevise det påståtte faktum. Ei forståing av bevislæra er med andre ord alltid relevant, uansett kva rettsområde ein er på.

Sjølv om bevisvurderinga står heilt sentralt i den praktiske og juridiske verda, er det likevel eit tema som er fokusert lite på i juridisk litteratur og i undervisninga på jus-studiet. Eit lite fokus skuldast kanskje at bevisbedømminga i liten grad er rettsleg regulert i Noreg.<sup>18</sup> Bevisvurderinga må vera forsvarleg, men det finst ikkje skrivne reglar som seier at bevisvurderinga skal gjerast etter ein bestemt metode.<sup>19</sup> Ei anna årsak kan vera at ein i læra om juridisk metode i stor grad avgrensar mot bevisvurderinga og korleis rettsbrukaren tar stilling til faktiske forhold. Grunngevinga er at det er vanskelegare å rasjonalisera faktiske vurderingar enn vurderingar som ligg til grunn for fastsetting av rettsreglar sitt innhald.<sup>20</sup> Nyare juridisk teori problematiserer at bevisvurdering ikkje er ein del av norsk juridisk metode, sjå til dømes Høgberg og Sundberg si nye bok; *juridisk metode og tenkemåte*.<sup>21</sup>

Tilleggsskatt reiser på si side prinsipielle spørsmål om rettstryggleiken til den enkelte skattytar, og er eit av dei rettsområda der staten har tapt flest høgsterettssaker etter innføringa av menneskerettslova i 1999.<sup>22</sup> Utfordringa ligg mykje i at utforminga av det norske regelverket er ulikt EMK sitt regelvekt.<sup>23</sup> Tilleggsskattereglane i norsk rett er rutineprega reglar som blir brukt på masseforvaltninga. EMK sitt regelverk er i større grad regulert for å sikra den enkelte sin rettstryggleik.<sup>24</sup> EMK sitt regelverk reiser ei rekke utfordringar i møte med tilleggsskatt. Praksis viser også at spørsmål knytt til bevislæra ved bruk av tilleggsskatt, spesielt bevistemaet, ofte oppstår.

---

<sup>17</sup> Det er hevda at ca 90 % av alle sivile saker for domstolen blir avgjort utifrå faktum jf. Ristvedt (2013) punkt 1.

<sup>18</sup> Kooflaath (2004) punkt 2.

<sup>19</sup> Ibid.

<sup>20</sup> Høgberg og Sunde (2019) s. 147.

<sup>21</sup> Ibid.

<sup>22</sup> Matre (2015) s. 121.

<sup>23</sup> Ibid.

<sup>24</sup> Ibid.

### 1.3 Metodiske utfordringar

Under arbeidet med oppgåva har eg støtt på metodiske utfordringar. Utfordringane har i stor grad knytt seg til mangel på rettskjelder med stor vekt, og at rettskjeldene ikkje har uttalt seg klart om spørsmåla eg har drøfta. Konsekvensen er at det ikkje er like lett å koma med klare og sikre konklusjonar, noko eg har forsøkt å framheva fortløpande i teksten.

Rettskjeldene som blir brukt i oppgåva er i hovudsak rettspraksis frå lagmannsretten og administrativ praksis. Rettskjeldevekta av dommar frå lagmannsretten er avgrensa, samanlikna med dommar frå Høgsterett.<sup>25</sup> Rettspraksisen frå lagmannsretten gjev likevel rettleiing der andre rettskjelder er tause. Dersom administrativ praksis innrettar seg etter ein dom frå lagmannsretten, kan ein slik praksis også få meir vekt.<sup>26</sup> Vekta av administrativ praksis avheng av kor lenge den har blitt praktisert, samt frekvensen og konsistensen.<sup>27</sup> Dei administrative sakene eg nyttar i oppgåva har vist seg å ikkje vera samstemte. Ein skal naturlegvis vera forsiktig med å leggja vekt på denne praksisen, spesielt sidan den i utgangspunktet har liten rettskjeldevekt. Sakene er av interesse for oppgåva då dei syner korleis rettstilstanden er tolka i skatteforvaltningspraksis.<sup>28</sup>

Ved bruk av dommar frå lagmannsretten og administrativ praksis nyttar eg i utgangspunktet parallelltolking, der eg ser kva som er gjort i éi sak, og deretter samanliknar med andre saker. Elles gjev reelle omsyn, utsegner frå NOU-er, proposisjonar og juridisk teori rettleiing.

### 1.4 Avgrensing og systematikk for oppgåva

Føremålet med oppgåva er ikkje å uttømmande analysa beviskravet og bevistemaet ved ilegging av tillegsskatt. Det er tema og problemstillingar som eg kunne tatt opp, men som eg avgrensar mot då det ikkje er plass til å gje problemstillingane ein tilfredsstillande gjennomgang. Til dømes er det ikkje gått i djupna på kva som er bevistemaet ved *uriktig eller ufullstendig* opplysning. Eit døme om meirverdiavgift er likevel brukt for å illustrera problemstillinga som blir drøfta i kapittel 3. Det er vidare avgrensa mot bevistemaet ved om opplysningssvikten kan føra til ein *skattemessig fordel*. Unnskyldningsgrunnane, regulert i §

---

<sup>25</sup> Eckhoff (2001) s.162.

<sup>26</sup> Zimmer (2018) s. 54.

<sup>27</sup> Zimmer (2018) s. 55.

<sup>28</sup> Her klager til Skatteklagenemnda regulert i skatteforvaltningslova § 2-9.



14-3 andre ledd, er berre kort gjennomgått. Då oppgåva gjeld bevis og det faktiske grunnlaget, er det ikkje naturleg å gå gjennom kva det rettslege innhaldet av tilleggsskattevilråra er. Det er også avgrensa mot bevisbyrde.<sup>29</sup>

Problemstillinga som er gått mest i djupna på er bevisvurderinga ved storleiken på den skattemessige fordelten som dannar berekningsgrunnlaget for tilleggsskatten sin storleik, og utfordringar knytt til denne bevisvurderinga.

Skatteforvaltningslova gjeld skatt, meirverdiavgift og særavgifter.<sup>30</sup> Hovudomtala i oppgåva er opplysningssvikt på skatteområdet, og det er i hovudsak avgrensa mot meirverdiavgift<sup>31</sup> og særavgifter. Dette fordi det er meir praksis ved skattespørsmåla. Døme frå meirverdiavgift er likevel brukt som illustrasjon for tilleggsskatteproblemstillingane.

Når det gjeld systematikken for oppgåva blir hovudproblemstillingane som nemnd i punkt 1.1 drøfta i kapittel 3 til 6. Kapittel 7 er det avsluttande kapitlet og tar opp problematiske sider ved beviskravet.

Før eg drøftar hovudproblemstillingane i kapittel 3 til 6, vil eg i kapittel 2 definera omgrepa beviskrav og bevistema, samt sjå nærmare på kva som er beviskrav og bevistema ved ilegging av tilleggsskatt.

---

<sup>29</sup> Skattekontoret har bevisbyrden jf. Rt. 2008 s. 1409.

<sup>30</sup> Sjå skatteforvaltningslova § 1-1.

<sup>31</sup> Reglane om meirverdiavgift er regulert i skatteforvaltningslova § 14-3.

## 2 Beviskrav og bevistema ved ilegging av tilleggsskatt

### 2.1 Innleiing

Kva som ligg i omgrepa beviskrav og bevistema er ikkje nødvendigvis intuitivt. Difor vil eg i kapittel 2.2 først forklara kva eit beviskrav er og kva det alminnelege beviskravet er i sivile saker. Det vil òg bli forsøkt å forklara kva innhaldet i dei ulike beviskrava er. Deretter vil beviskravet på skatterettsområdet bli forklart i punkt 2.3. I punkt 2.4 kjem eg meir i kjernen av hovudproblemstillinga, nemleg beviskravet for ordinær og skjerpa tilleggsskatt. Til slutt blir det forklart kva eit bevistema er, samt kva bevistemaet er ved ilegging av tilleggsskatt.

Beviskravet og bevistemaet heng nært saman, men eg handsamar omtala av dei kvar for seg, då det er mest oversiktleg.

### 2.2 Beviskrav i sivile saker

Sikker kunnskap er i dei fleste situasjonar uopnåeleg. Likevel må dommaren fatta ei avgjerla. For å avhjelpa at rettsbrukarane aldri får heilt sikker kunnskap, er jussen utstyrt med eit beviskrav.<sup>32</sup> Eit beviskrav sikter til kva grad av sannsynlegovervekt som må føreligga for at eit faktum kan leggast til grunn.<sup>33</sup> Det alminnelege beviskravet i sivile saker er sannsynlegovervekt, også kalla for overvektsprinsippet.<sup>34</sup> Høgsterett uttalar seg om grunngevinga for beviskravet i Rt. 2008 s.1409:

*Dette kravet til bevisets styrke begrunnes gjerne med at partenes interesser er likeverdige og kontrære, og at en ved å nøye seg med sannsynlighetsovervekt totalt sett sikrer flest materielt riktige dommer.*<sup>35</sup>

---

<sup>32</sup> Prop.62 L (2015-2016) punkt 19.1 s. 122.

<sup>33</sup> Ibid.

<sup>34</sup> Ibid.

<sup>35</sup> Avsnitt 39.

Etter mi meining er det vanskeleg å forstå kvifor overvektsprinsippet alltid gjev flest materielt riktige dommar. Ei årsak kan vera at grunngevinga for beviskravet er vag. Overvektsprinsippet er i nyare tid utfordra i juridisk teori, til dømes av Strandberg. Strandberg stiller spørsmål om overvektsprinsippet faktisk gjev flest materielt riktige dommar.<sup>36</sup> Ein del av kritikken er at vi ikkje kan veta kor mange materielt riktige dommar som blir avsagt, då ingen har tilgang til faktum som gjer ein dom materielt riktig.<sup>37</sup> Det kan tenkast at terskelen for å gjera unntak frå overvektsprinsippet er lågare, enn dersom prinsippet hadde stått sterkt.<sup>38</sup>

Det at ein i sivile saker legg til grunn det faktum som er mest sannsynleg er berre eit utgangspunkt. Det finst fleire situasjonar der andre beviskrav gjer seg gjeldande.<sup>39</sup> I ei rekke tilfelle følgjer andre beviskrav direkte av materielle lovreglar. Til dømes blir ordet *godtgjort* brukt i avhendingslova § 4-11 og *åpenbart* i yrkesskadeserstatningslova § 11 andre ledd.<sup>40</sup> På det ulovfesta rettsområdet er det gjort unntak frå hovudregelen om sannsynlegovervekt dersom den eine parten påstår eit faktum som er belastande for motparten.<sup>41</sup> Eit døme på belastande faktum som blei godkjent av Høgsterett finn vi i Rt. 2014 s. 1161. Faktum i saka var at ein arbeidstakar blei sagt opp, med grunngeving om at han hadde tileigna seg kontantar frå arbeidsgivar. Det blei dermed kravd klar sannsynlegovervekt for faktum.

Det er også blitt gjort unntak frå overvektsprinsippet ved administrative sanksjonar, då sanksjonane nokon gonger kan vera av ein slik art at det må stillast krav om klar sannsynlegovervekt.<sup>42</sup> Dette var tilfelle i Rt. 2008 s. 1409 ved ilegging av ordinær tilleggs skatt og i Rt. 2012 s. 1556 ved ilegging av gebyr for ulovleg prissamarbeid.

I teorien er det noko usemje om kor mange former for beviskrav det opererast med i norsk rett. Skoghøy meiner det er naudsynt å operera med 6 beviskrav: mogeleg, sannsynleg, godtgjort, klar overvekt, openbert og sikkert.<sup>43</sup> Graver opererer med tre hovudformer for beviskrav: alminneleg sannsynlegovervekt, klar sannsynlegovervekt og bevist utover all rimeleg tvil.<sup>44</sup> Dei

---

<sup>36</sup> Strandberg (2012) s. 461–514.

<sup>37</sup> Strandberg (2017) punkt 2.3.

<sup>38</sup> Ibid punkt 2.4.

<sup>39</sup> Graver (2004) punkt 5.

<sup>40</sup> Lov 3. juli 1992 nr. 93 om avhending av fast eigedom § 4-11. og *åpenbart* i Lov 16.juni nr. 65 om yrkesskadeserstatning § 11 andre ledd.

<sup>41</sup> Rt. 2014 s. 1161.

<sup>42</sup> Prop. 62 L (2015–2016) s.123–124.

<sup>43</sup> Skoghøy (2014) s. 876.

<sup>44</sup> Graver (2015) s. 439.

reelle forskjellane er små, der Skoghøy si trapp brukar fleire trinn enn Graver. I oppgåva blir Graver si tilnærming brukt, då denne samsvarar med formuleringane i praksisen eg gjennomgår. Skoghøy si tilnærming kan likevel vera illustrerande for kva som er forskjellane mellom dei tre beviskrava Graver opererer med.

Kva som er innhaldet i dei ulike beviskrava kan vera vanskeleg å seia noko presist om. Dette fordi beviskrava er skjønnsprega. Ei presisering er dermed naudsynt.

Det er nokså vanleg i juridisk teori å rekna i prosent ved presisering av beviskravet.<sup>45</sup> Ved alminneleg sannsynlegovervekt må faktum vera bevist med meir enn 50 %.<sup>46</sup> Ved klar sannsynlegovervekt vil det bli rundt 70 til 80 %.<sup>47</sup> Etter mi meining er det upresist å operera med prosentdelar. Ein treng klarare retningslinjer enn som så. Det vil vera påfallande dersom ein dommar seier at bevistemålet berre er bevist med 69,9 %, og at det difor ikkje føreligg klar sannsynlegovervekt. Jerkø meiner det er uheldig med slike vage framstillingar av beviskravet:

*Når det, for eksempel, er uklart hva Høyesterett i en dom legger i uttrykket «klar sannsynlighetsovervekt», får dommen en uklar prejudikatsverdi fordi beviskravet ikke er intersubjektivt tilgjengelig. Andre rettsanvendere har ingen mulighet til å vurdere hva retten helt nøyaktig har ment med dette uttrykket, og det medfører at vurderingen av om beviskravet er innfridd i andre saker, får et lite ønskelig, og helt unødvendig, element av subjektiv skjønn.<sup>48</sup>*

Konsekvensen av eit vagt beviskrav kan bli ein umedviten og feil bruk av beviskravet, som svekker rettstryggleiken til den enkelte. I kapittel 6 skal vi sjå nærare på dette.

Jerkø argumenterer med at eit talfesta beviskrav kan gjera beviskravet meir presist, samanlikna med ord som alminneleg sannsynlegovervekt og prosentdelar.<sup>49</sup> Eit døme på talfesta beviskrav om alminneleg sannsynlegovervekt er:  $K(x) > 0,5$ . Talfestinga er igjen kritisert i teorien.<sup>50</sup> Det vil ikkje vera rom for å gå inn på diskusjonane om kva som er den beste forståinga av innhaldet

---

<sup>45</sup> Strandberg (2012) s. 338 med vidare tilvisingar.

<sup>46</sup> Ibid s. 338.

<sup>47</sup> Ibid s. 338.

<sup>48</sup> Jerkø (2017) s. 346.

<sup>49</sup> Ibid s. 262.

<sup>50</sup> Ibid punkt 5.4.2.

til dei ulike beviskrava, då diskusjonane er omfattande. Det problematiske er at beviskrava er vage. Ein presisjon er difor naudsynt.<sup>51</sup>

## 2.3 Beviskrav i skatteretten

Kravet om alminneleg sannsynlegovervekt er òg hovudregelen i skatteretten. Det blir difor kravd alminneleg sannsynlegovervekt for eit ordinært skattekrav.<sup>52</sup> Føremålet med bevisvurderinga er å koma fram til riktig skattegrunnlag.<sup>53</sup>

I nyare tid er det stilt spørsmål om beviskravet må skjerpast i saker ved skattefastsetting der faktum er *belastende*.<sup>54</sup> Rettskjeldene på skatteområdet er nokså tause om spørsmålet.<sup>55</sup> Frå underrettspraksis er det berre eit eksempel på at retten har lagt til grunn eit skjerpa beviskrav ved skattefastsettinga, som følgje av belastande faktum.<sup>56</sup> Motparten påstod at dei skattepliktige var innblanda i eit straffbart skatte- og avgiftskomplott. Dommen er både støtta og kritisert i juridisk teori.<sup>57</sup> Det er likevel avgrensa kor mykje vekt ein kan tillegga éin dom frå lagmannsretten, og det er nok berre heilt unntaksvis at eit skjerpa beviskrav blir lagt til grunn ved skattefastsettinga.<sup>58</sup>

Ein grunn til at eit skjerpa beviskrav ved belastande saksforhold ikkje har vunne særleg fram på skatterettsområdet, kan vera fordi eit skattekrav ikkje er ein sanksjon. Det er til dømes annleis dersom ein arbeidstakar blir sagt opp, fordi det er påstått at han har unndrege midlar frå arbeidsgjevar, slik som i Rt. 2014 s. 1161. Ein uriktig dom vil i dette tilfelle truleg vera meir alvorleg enn det å måtte betala eit skattekrav, sjølv om faktum kan vera belastande. Eit skattekrav skal sikra økonomisk velferd og skatteproveny, som kjem skattytarane til gode.<sup>59</sup> Desse godene vil også skattytar som viser til eit belastande faktum nytta godt av.<sup>60</sup> Ved bruk av sanksjonen tillegsskatt er beviskravet imidlertid strengare.

---

<sup>51</sup> Ibid s. 272.

<sup>52</sup> Kvamme (2017) punkt 5.

<sup>53</sup> Ibid.

<sup>54</sup> Ibid.

<sup>55</sup> Ibid.

<sup>56</sup> LB-2015-131877.

<sup>57</sup> Heiberg (2017) under punktet **Ett av flere unntak beviskrav ved særlig belastende faktum** (støtta). Olsen og Neset (2017) under punktet **Malerservice-saken** (kritikken).

<sup>58</sup> Dette då rettspraksis før har lagt til grunn eit skjerpa beviskrav ved belastande faktum, samt at det blei akseptert i LB-2015-131877 (Malerservedommen).

<sup>59</sup> Kvamme (2017) punkt 7.

<sup>60</sup> Ibid.

## 2.4 Beviskrav ved ilegging av ordinær og skjerpa tilleggsrett

Høgsterett har i fleire saker vurdert forholdet mellom tilleggsrett, straff og EMK.<sup>61</sup> Første gong Høgsterett stadfesta at tilleggsrett var straff etter EMK artikkel 6 nr. 2 var i Rt. 2000 s. 996. I nemnde dom tok Høgsterett berre stilling til om skjerpa tilleggsrett var straff, ikkje om ilegging av ordinær tilleggsrett var straff. Det gjorde dei derimot i Rt. 2002 s. 509, kor Høgsterett konkluderte med at også ilegging av ordinær tilleggsrett var straff etter EMK. Dette på bakgrunn av karakteren på lovbroten og den nære samanhengen til skjerpa tilleggsrett.<sup>62</sup>

Den alminnelege oppfatning fram til 2007 var at beviskravet ved ilegging av ordinær tilleggsrett var alminneleg sannsynlegovervekt. Denne oppfatninga blei derimot satt til side i Sørunddommen, der Høgsterett la til grunn at beviskravet var klar sannsynlegovervekt. Fleirtalet framheva at EMK art. 6 nr. 2 stiller krav om minst klar sannsynlegovervekt, som følgje av praksis frå EMD. Det har vore omdiskutert om EMK art. 6 faktisk gjev rettleiing om beviskravet si styrke.<sup>63</sup> Det verkar nokså klart at dette er tilfelle, då departementet seier i Prop.62 L (2015-2016) etter ei gjennomgang av relevante kjelder at:

*Det må etter dette legges til grunn at EMK stiller krav til bevisenes styrke ved ileggelse av administrative sanksjoner.<sup>64</sup>*

Høgsterett argumenterte også med at omsynet til skattytar sin rettstryggleik tilsa at beviskravet burde vera strengare enn alminneleg sannsynlegovervekt.<sup>65</sup> Effektivitetsomsyn talte i motsett retning, då eit strengt beviskrav kan medføra at skatteforvaltninga blir mindre effektiv. Høgsterett meinte likevel at effektivitetsomsyn ikkje var avgjerande og uttalar at:

---

<sup>61</sup> EMK artikkel 6 som gjeld retten til ein rettferdig rettargang, der grunnprinsippa gjeld i sivile- og straffesaker.

<sup>62</sup> Ot.prp.nr.82 (2008-2009) punkt 9.3 s. 60-61.

<sup>63</sup> Prop.62 L (2015-2016) punkt 19.1 s. 122.

<sup>64</sup> Ibid punkt 19.1 avsnitt 14.

<sup>65</sup> Rt. 2008 s. 1409 avsnitt 64.

*Hensynet til myndighetenes rettmessige behov for en effektiv håndhevelse av skattelovgivningen og til skattefundamentet kan likevel ikke ha større tyngde enn at det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i § 10-2 første ledd er oppfylt.*<sup>66</sup>

Eit anna argument for at beviskravet burde vera klar sannsynlegovervekt var at Sverige og Danmark opererte med strengare beviskrav enn alminneleg sannsynlegovervekt.<sup>67</sup>

I Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) endra lovgivar beviskravet også for skjerpa tilleggsskatt.<sup>68</sup> Sidan beviskravet for ordinær tilleggsskatt etter Sørurdommen er klar sannsynlegovervekt, kan ikkje beviskravet vera lågare for skjerpa tilleggsskatt. Lovgjevar var av den oppfatning at uavhengig av korleis beviskravet etter EMK skulle forståast, burde beviskravet ved skjerpa tilleggsskatt vera likt det strafferettslege beviskravet - bevist utover all rimeleg tvil. Ei grunngeving frå lovgivar var at ilegging av skjerpa tilleggsskatt kan vera eit alternativ til straffeforfølgning, og at det difor var gode grunnar for å operera med same beviskrav, spesielt på bakgrunn av skattytar sin rettstryggleik.<sup>69</sup>

Eit anna spørsmål er om endringa av beviskravet for tilleggsskatt har påverka beviskravet på andre rettsområde. Avgjersla i Sørurdommen var til dømes ein av grunnane til at Høgsterett i Rt. 2012 s. 1556 brukte klar sannsynlegovervekt ved ilegging av gebyr for ulovleg prissamarbeid. Dommen er også brukt som inspirasjon i ei drøfting av beviskravet på konkurranseretten sitt område i *Beviskrav ved Konkurransetilsynets ileggelse av overtredelsesgebyr etter konkurranseloven*.<sup>70</sup> Det ser difor ut som at Sørurdommen kan vera av generell betyding for beviskravet ved ilegging av administrative sanksjonar der avgjersla er alvorleg for den enkelte.

Oppsummert ser vi at det i skatteforvaltninga opereres med eit tredelt beviskrav: alminneleg sannsynlegovervekt for skattekravet, klar sannsynlegovervekt for ordinær tilleggsskatt og bevist utover all rimeleg tvil ved skjerpa tilleggsskatt

---

<sup>66</sup> Rt. 2008 s. 1409 avsnitt 64.

<sup>67</sup> I Danmark gjeld det strafferettslege beviskravet (avsnitt 66). Sverige opererer med *klart framgå* (avsnitt 98).

<sup>68</sup> Punkt 9.3 om skjerpa tilleggsskatt.

<sup>69</sup> Ot.prp.nr.82 (2008-2009) punkt 9.3 s. 60-61.

<sup>70</sup> Hellesylt (2012) punkt 2.

## 2.5 Bevistema ved tilleggsskatt

Beviskravet må alltid koplast opp mot eit bevistema. Bevistemaet er det som skal bevisast i ei sak.<sup>71</sup> Det er den materielle retten som bestemmer kva bevistemaet i ei sak er.<sup>72</sup>

Bevistema for tilleggsskatt følgjer av dei materielle reglane etter skatteforvaltningslova § 14-3 første og andre ledd. Det første bevistemaet er at det ligg føre *uriktig eller ufullstendig opplysning*. Det andre bevistemaet er at opplysningssvikten kan føra til *skattemessige fordeler*. Det tredje bevistemaet følgjer av førearbeida og er storleiken på den skattemessige fordelen som dannar grunnlag for berekning av tilleggsskatten.<sup>73</sup> Vilkåra må vera bevist med klar sannsynlegovervekt dersom det skal ileggas ordinær tilleggsskatt, eller bevist utover all rimeleg tvil ved skjerpa tilleggsskatt.

Dersom det er naudsynt skal *unnskyldelig[e]* forhold i § 14-3 andre ledd brukast og bevistemaet er om skattytar sine forhold er *unnskyldelig[e]*. Påstandar frå skattytar om *unnskyldelig[e]* forhold må motbevisast med klar sannsynlegovervekt av skattekontoret.<sup>74 75</sup> *Unnskyldelig[e]* forhold vil ikkje bli drøfta vidare, med unntak av ei problemstilling i punkt 4.4. Problemstillinga er om vurderinga av *unnskyldelig[e]* forhold er ei rein bevisvurdering, eller om rettslege vurderingar gjer seg gjeldande.

Nokre gonger er det ikkje like enkelt å bevisa bevistemaet ved bruk av tilleggsskatt. Dette kan visast med eit eksempel. Skattekontoret meiner ei utbetaling ikkje skal klassifiserast som lån, men utbytte. Det er bevist at skattytar ikkje har opplyst om utbyttet i skattemeldinga, men det er kanskje ikkje bevist med klar sannsynlegovervekt at utbetalinga ikkje hadde tilbakebetalingsplikt – som er eit vilkår for å omklassifisera transaksjonen. Bevistemaet er ikkje tilstrekkeleg bevist og skattekontoret er avskore frå å ilegga tilleggsskatt.

---

<sup>71</sup> Jerkø (2017) s. 48.

<sup>72</sup> Ibid.

<sup>73</sup> Ot.prp. nr. 82(2008-2009) s. 57.

<sup>74</sup> Ibid.

<sup>75</sup> Bevistemaet gjeld også unntaka i skatteforvaltningslova § 14-4.



## 3 Det skjerpa beviskravet si rekkevidde

Det gjeld som nemnd ulike krav til bevisstyrke på skatteretten sitt område: sannsynlegovervekt for skattekravet, klar sannsynlegovervekt for ordinær tilleggsatt og bevist utover all rimeleg tvil ved skjerpa tilleggsatt. Tredelinga reiser spørsmål om det skjerpa beviskravet si rekkevidde ved ilegging av tilleggsatt, altså i kva tilfelle ein skal nytta eit beviskrav som er høgare enn alminneleg sannsynlegovervekt. Problemstillinga eg skal sjå nærare på er om det underliggande materielle spørsmål må bevisast med klar sannsynlegovervekt, til dømes om det føreligg eit lån eller utbytte. Rettstilstanden er slik eg forstår ikkje samstemt.

### 3.1 Det underliggande materielle skattekravet

Spørsmålet er om det skjerpa beviskravet<sup>76</sup> gjeld det underliggande materielle skattekravet, som ligg til grunn for opplysningssvikten,<sup>77</sup> heretter omtalt som skattekravet. Utgangspunktet for vurderinga er vilkåra for tilleggsatt som er at skattytar gjev *uriktig eller ufullstendig opplysning* til skattekontoret, som *kan føre til skattemessige fordelar*.

Folkvord har i *Hva er bevistema ved tilleggsatt?* sett opp spørsmålet slik:

*[spørsmålet er] om det er tilstrekkelig å bevise at opplysningsplikten er brutt ved ileggelse av tilleggsatt. Alternativet er at det også må foreligge klar sannsynlighetsovervekt for skattekravet som opplysningssvikten gjelder.*<sup>78</sup>

Spørsmålet kan koma på spissen der det er tilstrekkeleg å bevise skattekravet med alminneleg sannsynlegovervekt. Spørsmålet kan illustrerast med eit eksempel:

Skattytar leverer ei mangelfull skattemelding, der skattemeldinga ikkje gjev eit forsvarleg utgangspunkt å bygga skatte fastsettinga på. Skattytar får inntekta si fastsett med skjønn etter skatteforvaltningslova § 12-2. Skattekontoret sitt mål er å koma nærmast mogleg den riktige inntekta, men det er naturlegvis vanskeleg å bevise nøyaktig kva storleiken på inntekta er. I desse tilfella er det praktisk med alminneleg sannsynlegovervekt, men ikkje klar

---

<sup>76</sup> I Kapitlet brukar eg enten det skjerpa beviskravet eller klar sannsynlegovervekt. Dette for å få ein variasjon i språkbruken.

<sup>77</sup> Spørsmålet gjeld òg beviskravet ved skjerpa tilleggsatt.

<sup>78</sup> Folkvord (2017) s. 203.

sannsynlegovervekt for at skattekontoret si fastsetting av inntekta er riktig. Spørsmålet er om det kan påleggjast tillegsskatt på heile den skjønsmessige fastsette inntekta, eller berre den delen av inntekta det er klart sannsynlegovervekt for at skattytar har hatt.<sup>79</sup>

For å prøva å svara på spørsmålet om skattekravet må bevisast med klar sannsynlegovervekt, vil eg gå gjennom førearbeid, rettspraksis og administrativ praksis. Ingen av rettskjeldene konkluderer klart på spørsmålet, men dei gjev likevel rettleiing.

## 3.2 Førearbeida si handsaming av det underliggande materielle skattekravet

Førearbeida ser ut til å føresetta at både opplysningssvikten og skattekravet må bevisast med klar sannsynlegovervekt. Dette fordi dei omtalar at beviskravet gjeld generelt:

*At beviskravet skjerpes noe i forhold til det som tidligere har vært lagt til grunn i praksis, innebærer at beviskravet blir strengere ved illeggelse av tillegsskatt enn ved fastsettelsen av selve skattekravet. I prinsippet betyr dette at det vil kunne forekomme saker hvor vilkårene for fastsetting av skattekravet er tilstrekkelig bevist, mens vilkårene for tillegsskatt ikke er bevist.<sup>80</sup>*

Vidare følgjer det av dei same førearbeida at somme gonger må tillegsskatten reknast ut frå eit lågare beløp enn det som følgjer av endringslikninga. Det kan skje dersom eit av inntektstillegga kan bevisast med klar sannsynlegovervekt, men det andre er bevist med alminneleg sannsynlegovervekt.<sup>81</sup>

Førearbeida seier ikkje eksplisitt at skattekravet må bevisast med klar sannsynlegovervekt. Det som etter mi meining likevel talar for at skattekravet må bevisast med klar sannsynlegovervekt, er at dei meiner tillegsskatten må bereknast av eit lågare beløp dersom eit inntektstillegg berre er bevist med sannsynlegovervekt. Heile kravet må med andre ord vera bevist med klar sannsynlegovervekt dersom tillegsskatt skal brukast på heile inntekta.

---

<sup>79</sup> Dømet er henta frå artikkelen til Folkvord, sjå punkt 1 avsnitt 3.

<sup>80</sup> Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s. 57.

<sup>81</sup> Ibid.

### 3.3 Rettspraksis si vurdering av det underliggende materielle skattekravet

I HR-2017-967 A (Kassaapparatdommen), var temaet bevisvurderinga i skjønnsaker ved bruk av ordinær tilleggsskatt. Hovudspørsmålet i saka var storleiken på den skattemessige fordelten, men Høgsterett uttalar seg òg om skattekravet. Saka gjaldt eit endringsvedtak mot ein restaurant i Ålesund, der selskapet sitt grunnlag for skatt blei auka for tre år. Skattekontoret mistenkte at restauranten ikkje hadde registrert all kontantomsetning på kassaapparatet.<sup>82</sup>

Etter mi meining talar kassaapparatdommen for at beviskravet om klar sannsynlegovervekt gjeld skattekravet. Dette på bakgrunn av det Høgsterett uttalar i avsnitt 46:

*Rt-2008-1409 slo fast at det kreves klar sannsynlegovervekt for at vilkårene i ligningsloven § 10-2 er oppfylt. Det samme vil gjelde for vilkårene i merverdiavgiftsloven § 21-3, jf. HR-2016-1982-A, særlig avsnitt 36. Beviskravet omfatter også størrelsen på den skatte- og avgiftsfordel som selskapet fikk eller kunne fått ved å gi uriktige opplysning.*

Høgsterett gjev uttrykk for at beviskravet gjeld både vilkåra og storleiken på inntekta, som tilseier at skattekravet også må bevisast med klar sannsynlegovervekt.

I LB-2008-167477 var vurderingstemaet i det materielle spørsmålet om skattytar, som innehavar av eit enkeltpersonføretak, hadde drive verksemd slik at det skulle bereknast personinntekt av inntekta.<sup>83</sup> Høgsterett hadde satt til side lagmannsretten si tidlegare vurdering av om skattekontoret sitt vedtak om tilleggsskatt var gyldig.<sup>84</sup> Lagmannsretten uttalte ved den nye handsaminga at Høgsterett meinte at lagmannsretten ved den nye handsaminga måtte:

*[Prøve] gyldigheten av skattemyndighetenes vedtak om tilleggsskatt i lys av at ileggelse av tilleggsskatt forsetter klar sannsynlighet. Lagmannsretten legger, som partene, til grunn at dette i praksis betyr at det nå må foretas en ny vurdering av også det faktiske grunnlaget for å iligne A personskatt.*<sup>85</sup>

---

<sup>82</sup> Avsnitt 23 i dommen.

<sup>83</sup> Dommen gjaldt tidlegare regel om personinntekt (*delingsmodellen*), der det var eit vilkår at innehavar av enkeltmannsføretak var aktiv. Aktivitetskravet gjeld ikkje i dag.

<sup>84</sup> Rt. 2008 s. 1409.

<sup>85</sup> Første avsnitt under punktet: **Lagmannsretten** bemerker.

Lagmannsretten går så gjennom skattytar sin aktivitet i verksemda for å sjå om han skulle ha betalt personskatt etter skattelova § 12-10. Beviskravet som blir brukt er klar sannsynlegovervekt. Lagmannsretten sin vurdering tilseier at beviskravet om klar sannsynlegovervekt omfattar skattekravet. Spesielt sidan retten meiner at vurderinga av det faktiske forhold må gjerast på nytt, då beviskravet no er klar sannsynlegovervekt etter Sørunddommen.

I LA-2014-68640 var hovudspørsmålet for retten om ei utbetaling mellom selskapet og A var eit lån eller eit utbytte. A meinte at utbetalinga var eit lån. Skattekontoret meinte på den andre sida at utbetalinga var eit utbytte og endra inntekta til skattytar og ilt tilleggsskatt.

Lagmannsretten var likevel samstemte om at det ikkje var grunnlag for tilleggsskatt fordi beviskravet ikkje var oppfylt. Spørsmålet er kvifor lagmannsretten kom til dette resultatet.

Lagmannsretten la til grunn at lånet for perioden fram til 2008 ikkje var reelt, og at dette i realiteten var eit utbytte. Skattytar sine opplysningar var dermed uriktige, som i utgangspunktet kunne sanksjonerast med tilleggsskatt. Retten brukte likevel ikkje tilleggsskatt, då dei meinte den framlagde dokumentasjonen ikkje oppfylte beviskravet om klar sannsynlegovervekt. Det førelåg berre alminneleg sannsynlegovervekt for det materielle skattekravet (tilbakebetalingsplikta). Saka tilseier at beviskravet om klar sannsynlegovervekt gjeld skattekravet.

I tingretten kom dei til motsett resultat. Retten uttalte at det prosessuelle beviskravet er klar sannsynlegovervekt.<sup>86</sup> I sjølve drøftinga uttalte dommaren at skattytar hadde oppført eit uriktig beløp i skattemeldinga, og at skattytar skulle ha gjeve opplysningar om særeigne forhold til skattekontoret. Dette slik at dei kunne stilt fleire spørsmål.<sup>87</sup> Deretter blei det konkludert med at vilkåra for tilleggsskatt var oppfylt. Retten vurderte ikkje om dei faktiske forholda som låg til grunn for skattekravet var bevist med klar sannsynlegovervekt, men konstaterte berre kort at det var gjeve uriktige opplysningar.

---

<sup>86</sup> TKISA-2013-161759 under punktet om tilleggsskatt.

<sup>87</sup> Ibid.

### 3.4 Skatteklagenemnda, sekretariatet og skattekontoret si handsaming av det underliggende materielle skattekravet

SKNS1-2019-60 gjaldt ei klage til Skatteklagenemnda. Temaet var verdsetting av utbytte i form av privat bruk/disponering av ein båt.<sup>88</sup> Det relevante for problemstillinga er om det kunne påleggjast tilleggsskatt på heile det berekna utbyttebeløpet. Skattekontoret og sekretariatet si rettsoppfatning er ulik ved spørsmålet om skattekravet må bevisast med klar sannsynlegovervekt.

Sekretariatet uttalte at deira rettsoppfatning var at vilkåret om at *opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordelar*, innebar at det ikkje var tilstrekkeleg å bevisa at opplysningsplikta var brote. Beviskravet burde òg gjelda det faktum som skattekontoret viste til som grunnlag for endring av skattemeldinga. Dei meinte at føremålet med tilleggsskattereglane var å reagere på opplysningssvikt som kunne medføre ein skattefordel, men ikkje å sanksjonera kvar opplysningssvikt.<sup>89</sup>

Når det gjaldt skattekontoret sin rettsoppfatning og praksis knytt til spørsmålet uttrykte sekretariatet at dei var usikre på kva skattekontoret sin praksis. Dette fordi dei ikkje hadde klart å finna eit eintydig bilete på praksisen. I denne samband viste sekretariatet til Skatteforvaltningshåndboken og meinte at også dei var uklare om spørsmålet.<sup>90</sup>

Sekretariatet uttalte vidare at skattekontoret ikkje har ei klar forståing av om skattekravet må bevisast med klar sannsynlegovervekt. Dette fordi skattekontoret først meinte vurderingstema var opplysningane som skattytar hadde gjeve, og ikkje kor stor del av båten som var brukt i verksemda (skattekravet).<sup>91</sup>

Skattekontoret drøfta likevel på s. 30 i vedtaket om båten var brukt i verksemda. Dei vurderte då beviskravet opp mot skattekravet, og ikkje berre opp mot opplysningssvikten. Denne klagen tilseier at sekretariatet si oppfatning er at beviskravet gjeld skattekravet, medan skattekontoret ikkje er seg sjølv bevisste ved spørsmålet.

---

<sup>88</sup> SKNS1-2019-60.

<sup>89</sup> SKNS1-2019-60 om **Beviskravet** i sekretariatet sin vurdering av klagen, avsnitt 3.

<sup>90</sup> Ibid avsnitt 16.

<sup>91</sup> Sekretariatet si vurdering under **Beviskravet**.

I SKNS1-2019-30 var temaet skjønnsfastsetting av utleigeinntekt. Skattekontoret sitt prosessuelle utgangspunkt var at det måtte vera klar sannsynlegovervekt for faktum som blei lagt til grunn. I den materielle vurderinga av om det førelåg uriktige opplysningar vurderte dei likevel ikkje faktum. Grunngevinga for om vilkåra for tilleggsskatt var oppfylt var:

*Skattekontoret finner at det er klar sannsynlighetsovervekt for at det er gitt ufullstendige opplysninger om skattepliktiges leieinntekt i selvangivelse/skattemelding for årene 2015 og 2016.<sup>92</sup>*

Det problematiske med vurderinga til skattekontoret for om vilkåra for tilleggsskatt er oppfylt, er at dei ikkje grunnjev kvifor det føreligg klar sannsynlegovervekt. Dei konstaterer berre at vilkåra er oppfylt og viser til opplysningane gjeve i skattemeldinga. Opplysningane i skattemeldinga er bevist med alminneleg sannsynlegovervekt og ikkje klar sannsynlegovervekt. Etter mi meining kan då vilkåra for tilleggsskatt enda opp med å vera bevist med alminneleg sannsynlegovervekt. Sekretariatet gjer vurderinga på same måte. Klagen tilseier at sekretariatet og skattekontoret i utgangspunktet meiner at skattekravet skal bevisast med klar sannsynlegovervekt, men at dei ikkje er konsekvente på dette i sjølve bevisvurderinga.

### 3.5 Konsekvensen av at det skjerpa beviskravet gjeld det underliggende materielle skattekravet

Ein konsekvens av at skattekravet må bevisast med klar sannsynlegovervekt, er at opplysningsplikta somme gonger kan brytast utan straffesanksjon. Eit eksempel på dette frå avgiftsretten er at den avgiftspliktige krev frådrag for tap på fordring.<sup>93</sup> Skattekontoret fastset med sannsynlegovervekt at fordringa er ettergitt til gunst for nærstående debitor. Dermed er det materielt sett ikkje høve til å frådragsføra fordringa avgiftsmessig etter meirverdiavgiftslova § 4-7. Problemet er at dommaren meiner det ikkje føreligg klar sannsynlegovervekt for bevistemaet, altså at fordringa er ettergitt for å gjera debitor rikare. Reglane om tilleggsskatt kan av den grunn ikkje brukast, då beviskravet ikkje er innfridd for skattekravet.

Vi ser i dømet over at opplysningsplikta somme gonger kan brytast utan straffekonsekvens, dersom skattekravet må bevisast med klar sannsynlegovervekt og ikkje alminneleg

---

<sup>92</sup> Under skattekontoret sin vurdering om tilleggsskatt.

<sup>93</sup> Jf. meirverdiavgiftslova § 4-7.

sannsynlegovervekt. Dette er uheldig med tanke på at opplysningsplikten er bærebjelken bak skatteforvaltningssystemet, som tilseier at det burde vera tilstrekkeleg å bevisa skattekravet med alminneleg sannsynlegovervekt. Omsynet til effektivitet til masseforvaltninga talar også mot at skattekravet skal bevisast med klar sannsynlegovervekt. Skattekontoret må naturlegvis bruka meir tid dersom skattekravet må vera bevist med klar sannsynlegovervekt, samanlikna med alminneleg sannsynlegovervekt.

Omsynet til skattytar sin rettstryggleik talar for at det skjerpa beviskravet burde gjelda alle delar av gjerningsbeskrivinga, og ikkje berre opplysningssvikten. I *Sørumdommen* uttalar Høgsterett at dersom rettstryggleik og effektivitetsomsyn står mot kvarandre, burde omsynet til rettstryggleik ha større vekt.<sup>94</sup> Argumentet har overføringsverdi til problemstillinga, og talar for at det skjerpa beviskravet bør gjelda skattekravet.<sup>95</sup>

### 3.6 Oppsummering av rettstilstanden

Etter mi oppfatning tilseier Kassaapparatommen, lagmannsrettsdommane og førearbeida at skattekravet skal bevisast med klar sannsynlegovervekt.

I den administrative praksis er oppfatninga meir uklar. Det verkar som at nemndsmedlemene i skatteklagenemnda har noko ulik bedømming, men at hovudvekta av nemndsmedlemene i Skatteklagenemnda føreset at skattekravet må bevisast med klar sannsynlegovervekt. Sekretariatet for Skatteklagenemnda er meir usamde om problemstillinga jf. innstilling til Skatteklagenemnda,<sup>96</sup> og skattekontoret ikkje har etablert eit fast haldepunkt<sup>97</sup> Innfallsvinkelen til problemstillinga er difor varierende. Med bakgrunn i at dei fleste skattesaker ikkje blir klaga på, føreligg det ikkje ein langvarig og einsarta forvaltningspraksis angående beviskravet og bevistemåten i saker om tilleggsskatt. Dette gjer det vanskeleg å sei noko konkret om kva praksisen er generelt hjå forvaltninga.

Folkvord, som er nestleiar i Skatteklagenemnda, oppsummerer problematikken de lege ferenda i slutten av artikkelen:

---

<sup>94</sup> Rt. 2008 s. 1409 avsnitt 64 og følgjande.

<sup>95</sup> Dette skriv også Folkvord i artikkelen under punkt 2.

<sup>96</sup> Sekretariatet tar sjølvstendig stilling til saka før dei sender den til Skatteklagenemnda jf. Prop.38 L (2015-2016) punkt 19.8.3.

<sup>97</sup> Jf. SKNS1-2019-60.

*Hva som er den rettspolitiske beste løsningen kan diskuteres. Det er imidlertid vanskelig å komme unna at de er en nær kobling mellom det underliggende materielle forhold og tilleggsskatt. Dermed er det også vanskelig å komme unna at rettsikkerhetshensyn taler for strengere beviskrav også for skattekravet.<sup>98</sup>*

Eg er samd med Folkvord om at det er vanskeleg å koma utanom at det er ei nær kopling mellom skattekravet og tilleggsskatt. Den beste løysinga er etter mi meining at det skjerpa beviskravet burde gjelda skattekravet, då dette i størst grad sikrar skattytar sin rettstryggleik. Omsynet til skattytar sin rettstryggleik bør vega tungt når ein er på skatteforvaltningsretten sitt område og ilegg ein alvorleg sanksjon som tilleggsskatt.

---

<sup>98</sup> Siste petitavsnitt i artikkelen til Folkvord.



# 4 Grensedraginga mellom fakta og juss i saker om tilleggsskatt

## 4.1 Skiljet mellom fakta og juss

Beviskravet gjeld dei faktiske omstenda som utgjer vilkår for tilleggsskatt.<sup>99</sup> Dersom det føreligg rettslege spørsmål (tolkingstvil) i tilleggsskattesaker, gjeld ikkje beviskravet sidan dette er ei rettsleg vurdering. Ved tolkingstvil, til dømes om ein opplysningssvikt kan føra til skattemessige fordelar, må tolkingstvilen løysast etter vanlege rettsprinsipp for lovtolking.<sup>100</sup>

Som oftast er det uproblematisk å sjå grensa mellom kva som er fakta og juss. Det har likevel vist seg at grensedraginga i nokre tilfelle er vanskeleg. Det kan tenkast at grensedraginga er meir uklar på skatterettsområdet enn til dømes i strafferetten. I skatteretten er saksforholdet ofte eit sett av transaksjonar og strukturar, og ikkje direkte observerbare hendingar. Difor vil bevisvurderinga i stor grad innehalda fakta og rettsbruk, der det kan vera vanskeleg å skilja det rettslege og det faktiske frå kvarandre. Det har også vist seg at grensedragingane er vanskelege i vurderingar som er skjønnsprega, då rettsbrukaren i stor grad må veksla mellom fakta og juss i sjølve vurderinga.<sup>101</sup>

Å vera klar over grensedraginga mellom fakta og juss i saker om tilleggsskatt er viktig, då det skjerpa beviskravet berre skal brukast på fakta. Eg vil gå gjennom tre ulike grensedragingar som illustrerer problemstillinga.

## 4.2 Skattytar sitt hovudføremål – faktisk eller rettsleg vurdering?

Første grensedraging handlar om skattytar sitt hovudføremål knytt til skattelova § 6-2 er ei rettsleg eller faktisk vurdering. Spørsmålet er slik eg forstår uavklart. Før eg vurderer problemstillinga, er det naudsynt å forklara kva innhaldet i § 6-2 andre ledd er.

---

<sup>99</sup> Ot.prp.nr.82 (2008-2009) punkt 8.9.1 andre avsnitt s. 55.

<sup>100</sup> Ibid.

<sup>101</sup> Eckhoff (2001) s. 34

Etter skattelova § 6-2 andre ledd gis det *fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på fordring*. For å få fradrag, må fordringa ha tilstrekkeleg tilknytning til skattytar næringsverksemd. Skattekontoret må i tilknytingsvurderinga ta stilling til skattytar sitt hovudføremål med fordringa.<sup>102</sup>

Spørsmålet er om skattytar sitt hovudføremål er ein del av bevisvurderinga ved ilegging av tilleggsskatt. Dersom det gjeld eit skjerpa beviskrav for skattekravet, må det også føreligga klar sannsynlegovervekt for skattytar sitt føremål. Eit føremål som ikkje er tilstrekkeleg til å oppfylla tilknytingskravet er å prøva å oppnå kapitalgevinst utanfor næring.<sup>103</sup>

Eit døme som illustrerer problemstillinga er dersom skattytar fører tap på fordring i skattemeldinga i medhald av skattelova § 6-2, men ikkje gjev fleire opplysningar om fordringa. Skattekontoret er usikre på kva skattytar sitt hovudføremål er. Dersom skattekontoret meiner det føreligg alminneleg sannsynlegovervekt for at føremålet til skattytar er å oppnå ein kapitalgevinst og ikkje klar sannsynlegovervekt, er beviskravet for tilleggsskatt ikkje oppfylt.

Dersom det viser seg at hovudføremålet til skattytar ikkje er ei bevisvurdering, må spørsmålet avgjerast rettsleg.

Skattekontoret sin praksis knytt til skattelova § 6-2 andre ledd er uklar. SKNS1-2019-60 gjev noko rettleiing for Skatteklagenemnda sitt syn. Spørsmålet gjaldt hovudføremåls læra etter § 6-1 første ledd første punktum. Praksisen vil ha verdi for skattelova § 6-2 andre ledd, då Høgsterett uttalar at skattelova § 6-2 andre ledd må sjåast i samanheng med skattelova § 6-1 første ledd første punktum.<sup>104</sup> Spørsmålet i saka var om bruk av ein båt var verksemd eller hobby. Skatteklagenemnda måtte vurdere kva hovudføremålet med båten var. Dei uttalar at det viktigaste føremålet må bevisast med klar sannsynlegovervekt. Dette talar for at vurderinga av skattytar sitt føremål er ei rein bevisvurdering der beviskravet skal brukast.

Zimmer har uttalt seg om spørsmålet generelt i artikkelen: Bevis, rettsanvendelse, omgåelse og internprising: Forholdet mellom problemstillinger i skatteretten der det følger:

---

<sup>102</sup> Sjø Rt. 2008 s. 145.

<sup>103</sup> Ibid.

<sup>104</sup> Ibid.

*En gang i blant kan det nok være tvil om det dreier seg om bevisbedømmelse eller rettsanvendelse. Hvor skatteloven lar skattyters formål være avgjørende, skal det normalt legges til grunn en objektivisert bevisbedømmelse, der temaet er hva man typisk kan slutte seg til om skattyters formål ut fra de omstendigheter som foreligger. Her vil slutninger fra og avveiningen av disse omstendighetene være rettsspørsmål.<sup>105</sup> Men slik Høyesterett i de senere år har formulert og anvendt grunnvilkåret i den ulovfestede omgåelsesnorm – at formålet med disposisjonen hovedsakelig må ha vært å spare skatt – må dette trolig forstås i det vesentlige som et bevisspørsmål.<sup>106</sup>*

På bakgrunn av uttalinga kan det argumenterast med at hovudføremålet involverer både rettslege og faktiske vurderingar. Det skal skje ei objektiv bevisvurdering, der bevistema er kva ein kan slutta seg til om skattyters føremål på bakgrunn av omstenda som føreligg. Dei objektiva konstaterbare forholda er faktum. Tolkninga av kva hovudføremålet som blir kravd og grensedraginga mellom dei ulike hovudformåla er rettsspørsmål.

På den andre sida skriv Zimmer at føremålet til skattytar i gjennomskjeringssaker den siste tida har vore ei rein bevisvurdering for Høgsterett. Måten han skriv dette på, kan tolkast som at også andre vurderingar innanfor skatteretten der skattyters hovudføremål er avgjerande, er eit bevisspørsmål. Utalinga til Zimmer heng saman med Telenordommen.<sup>107</sup> Høgsterett uttalar i dommen at føremålet til skattytar er ei subjektiv vurdering.<sup>108</sup>

Eg oppfattar nyare rettspraksis etter Telenor-dommen, som at dei meiner skattytar sitt føremål endå er ei objektiv vurdering. Dette fordi dei fortsatt vurderer hovudføremålet etter objektive kriterier.<sup>109</sup> Det er etter mi meining gode grunnar til at skattytar sitt hovudføremål etter gjennomskjeringssnorma og etter skattelova § 6-2 andre ledd bør vurderast kvar for seg. Dette fordi reglane ivaretek ulike omsyn.

---

<sup>105</sup> Mi understreking.

<sup>106</sup> Zimmer (2012) s. 188.

<sup>107</sup> Rt. 2006 s. 1232.

<sup>108</sup> Avsnitt 51.

<sup>109</sup> Ein nyare dom enn Telenordommen legg til grunn at vurderinga er objektiv, sjå Rt. 2008 s. 145 som i avsnitt 47 viser til Rt. 2005 s. 1157 avsnitt 47, der dei uttalar at vurderinga er objektiv.

Problematikken vil uansett forsvinna då gjennomskjeringsnorma skal lovfestast.<sup>110</sup> Føremålet til skattytar skal vera ei objektiv vurdering og vurderingstema er kva ein rasjonell typisk aktør ville gjort. Grunngevinga er at dei bevismessige problema for å avdekka skattytar sitt føremål blir redusert ved ei objektiv vurdering. Utgangspunktet for vurderinga av gjennomskjeringsnorma er at det er ei rettsleg vurdering.<sup>111</sup> Norma skal lovfestast i skattelova og ikkje i skatteforvaltningslova som regulerer prosess-spørsmåla. Det er likevel typisk at bevisspørsmål oppstår, spesielt der skattytars hovudføremål er tema.<sup>112</sup> Det same synspunktet kan tenkast overført til skattelova § 6-2 andre ledd.

Det er relevant å sjå korleis Høgsterett føreteik vurderingane av skattytar sitt hovudføremål etter skattelova § 6-2 andre ledd. Høgsterett er ikkje klare på kva del av skattytar sitt hovudføremål som er faktisk og kva som er rettsleg, men dei gjev likevel nokre føringar.

Spørsmålet i Rt. 2008 s. 145 var om aksjonæren sitt tap på lån til aksjeselskapet og innfriing av kausjon for selskapet si gjeld, gav rett til frådrag. Ved spørsmålet om hovudføremålet uttalar Høgsterett at *det skatterettslige spørsmål er om stiftelsen av Norsk Struts og erverv av aksjene og den senere finansieringen av driften hadde som hovedformål å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig fordeler i aksjonærens i egen virksomhet.*<sup>113</sup> Dei uttalar vidare at å ha eit føremål som omsyn til eiga verksemd, ofte er tilstrekkeleg til at tilknytingsvilkåret er oppfylt. Kva som er eit gyldig motiv, verkar etter dette å vera ei rettsleg vurdering, slik også Zimmer gjev uttrykk for. Den konkrete bevisbedøminga som skjer vidare i dommen gjaldt kva føremål som skulle leggest til grunn,<sup>114</sup> som var ei bevisvurdering.

Vidare er HR-2015-01947-A (Kvervandommen) relevant for grensedraginga, då Høgsterett uttalar seg om bevisvurderinga ved hovudføremålslæra etter skattelova § 6-1 første ledd. Utgangspunktet til Høgsterett er at frådragsreglane er rettslege reglar.<sup>115</sup> Vidare legg Høgsterett opp til at skattytar sitt hovudføremål avheng av kva som har vore den viktigaste hensikta med ervervet, og skal fastsetjast utifrå ei alminneleg bevisvurdering, der ein normalt legg størst vekt

---

<sup>110</sup> Prop.98 L (2018-2019) punkt 6.7.1 s. 22.

<sup>111</sup> Ibid.

<sup>112</sup> Ibid.

<sup>113</sup> Rt. 2008 s. 145 avsnitt 43.

<sup>114</sup> Ibid avsnitt 55.

<sup>115</sup> HR-2015-01947-A (kvervandommen) avsnitt 48.

på objektive bevismoment. <sup>116</sup> Vurderinga involverer altså både rettslege og faktiske vurderingar.

Oppsummert verkar det som at sjølve tolkinga av kva som utgjer eit hovudmotiv etter skattelova § 6-2, slik som korleis ein skal fastsetja eit føremål og kva som er grensa mellom forretningsmessige føremål om å oppnå fordelar i verksemda og andre føremål, er rettsbruk. Deretter må rettsbrukaren prøva dei nærare rettslege vurderingstema som ein kjem fram til på faktum, noko som gjer at bruk av hovudmotiv også krev faktumfastsetting.

I tilleggsskattespørsmåla blir det rettslege vurderingstema knytt til hovudføremålet etter skattelova § 6-2 andre ledd det same, men beviskravet blir skjerpa ved fastlegging av faktum. Ved bruk av tilleggsskatt i desse tilfella vil vurderingane fort gli over i kvarandre. Dette fordi det kan vera usemje om den skjønnsprega fastsettinga av meirverdien som transaksjonen tilfører selskap og den direkte betydninga for vurderinga av kva som er hovudmotivet. Omsynet til skattytar sin rettstryggleik tilseier at tilleggsskatt bør brukast i dei klare tilfella.

### 4.3 Skuldvurderinga ved skjerpa tilleggsskatt – faktisk eller rettsleg vurdering?

Skattekontoret kan ilegga skjerpa tilleggsskatt dersom skattytar *forsettlig eller grovt uaktsomt gir skattemyndighetene uriktig eller ufullstendig opplysninger, eller unnlater å gi pliktig opplysning, når vedkommende forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler* jf. skatteforvaltningslova § 14-6 første ledd. Spørsmålet er kva del av skuldvurderinga ved skjerpa tilleggsskatt som er rettsleg og kva del som er faktisk. Spørsmålet er problematisert i teorien. I teorien er det aktløysevurderinga i erstatningsretten som er problematisert, men synspunkta gjer seg også gjeldande ved skuldvurderinga i tilleggsskattespørsmåla.

Det følgjer av førearbeida knytt til beviskravet for skjerpet tilleggsskatt at:

---

<sup>116</sup> HR-2015-01947-A avsnitt 64 (kvervadommen).

*Det må også kunne bevises ut over enhver rimelig tvil at skattyter har utvist den nødvendige skyld, det vil si handlet forsettlig eller grovt uaktsomt med hensyn til opplysningssvikten.*<sup>117</sup>

Førearbeida uttalar at skulda må *kunne bevises*. At skyld kan bevises er kritisert av Robberstad i artikkelen *Skyld kan ikke bevises*.<sup>118</sup> Robberstad meiner at rettsbrukaren berre kan føra bevis for faktiske forhold som dannar grunnlag for å bruka lova sine karakteristikkar. Rettsbrukaren kan ikkje bevise skyld, då vurderinga er rettsleg. Ho brukar eit døme om aktløyse, der ein sjåfør drep ein fotgjengar fordi han var på mobilen, som illustrasjon. Det første spørsmålet er om sjåføren faktisk var på mobilen då han køyrde. Sjåføren nektar for det. Om sjåføren var på mobilen då han køyrde må difor bevisast. Det kan til dømes gjerast ved å sjå sist mobilen var brukt og samanlikna det tidspunktet med ulukka. Dersom dette blir bevist, er neste spørsmål om det å vera på mobilen når ein køyrer er aktaust etter lova. Dette er ei rettsleg vurdering som beror på kva som ligg i ordet aktløyse.<sup>119</sup>

Jerkø utfordrar synspunktet til Robberstad i *Det faktuelles rolle i rettsanvendelsen*. Han meiner at eit så klart skilje mellom jus og fakta ikkje finst, og at dømet til Robberstad er for simpelt.<sup>120</sup> Kva som ligg i ordet aktløyse handlar om meir enn juss meiner Jerkø. Spørsmålet om Peder er aktlaus når han køyrer bil og er på telefonen samstundes, må rettsbrukaren vurdere på bakgrunn av fakta og konstitutive normer. Konstitutive normer er dei faktiske premiss som er tilstrekkeleg og naudsynt for å etablere eit faktum. I dømet med sjåføren som tekstar og køyrer, føreset me ei rekke faktiske premiss. Til dømes at ein bil potensielt er skadevoldande og at mobilen reduserer sjåføren si merksemd. Ein må difor sjå på meir enn berre betydninga av aktløyse.<sup>121</sup>

Det verkar som om Robberstad og Jerkø er samde om at bevisreglar berre gjeld faktum. Forskjellen er at Jerkø i større grad framhevar samspelet mellom det faktiske og det rettslege i skuldvurderingar. Robberstad meiner dette er å slå inn opne dører.<sup>122</sup> Etter mi meining er

---

<sup>117</sup> Ot.prp.nr.82 (2008-2009) punkt 9.3 s. 63.

<sup>118</sup> Robberstad (2013) sjå særleg s. 345-348.

<sup>119</sup> Ibid.

<sup>120</sup> Jerkø (2014) punkt 2.3.

<sup>121</sup> Ibid.

<sup>122</sup> Robberstad (2015) s. 58 og 59.

utgangspunktet til Jerkø teoretisk viktig, då faktiske premiss er ein uunngåeleg del av rettslege vurderingar, noko rettsbrukaren bør vera klar over.

Korleis faktiske premiss kan koma inn i skuldvurderinga ved ilegging av skjerpa tilleggsskatt kan illustrerast med eit døme. Skattytar har husleigeinntekter, men opplyser ikkje om husleigeinntektene i skattemeldinga.<sup>123</sup> Det føreligg difor ein uriktig opplysning, som kunne føra til skatteunndraging. Skattytar veit ikkje at utleigeinntekter skal opplysast om i skattemeldinga. Då skattytar ikkje gjev desse opplysningane, er handlinga truleg aktlaus. I vurderinga er handlinga til skattytar om å ikkje rapportera inn utleigeinntekta bevistema. Manglande rapportering må bevisast utover einkvar rimeleg tvil. Om det å ikkje rapportera inn leigeinntekt er grovt aktlaust, vert ei rettsleg vurdering, men der faktiske premiss kan koma inn.

Oppsummeringsvis ser vi at rettsreglar ikkje lar seg forstå uavhengig av den faktiske verda. Rettsreglar tvingar rettsbrukaren til å sjå ut i den verkelege verda for å forstå korleis ein regel skal tolkast og brukast.<sup>124</sup> Skiljet mellom fakta og juss kan etter mi meining bli enklare å forstå dersom ein er seg sjølv bevisst på at rettslege vurderingar også inneheld faktiske premiss

#### 4.4 *Unnskyldelig[e]* forhold – faktisk eller rettsleg vurdering?

Tilleggsskatt skal ikkje brukast dersom det føreligg *unnskyldelig[e]* forhold etter skatteforvaltningslova § 14-3 andre ledd. Lovgivar har bestemt at i eit system der ordinær tilleggsskatt blir vurdert objektivt, er det naudsynt med unntaksreglar for å unngå urimelege resultat.<sup>125</sup> Sjukdom, alderdom og lite kunnskap er typiske *Unnskyldelig[e]* forhold, utan at grunnane er uttømmende.<sup>126</sup> Spørsmålet er om unntaket er ei faktisk eller rettsleg vurdering.

Skatteforvaltningshåndboken uttalar at skattekontoret må bevisa med klar sannsynlegovervekt at dei *unnskyldelig[e]* forholda ikkje er årsaken til opplysningssvikten.<sup>127</sup> Dette tilseier at *unnskyldelig[e]* forhold må vurderast utifrå ei bevisvurdering. Dersom skattytar sin uriktige

---

<sup>123</sup> Inntekt ved utleige av fast eigedom er skattepliktig etter skattelova § 5-1.

<sup>124</sup> Jerkø (2014) punkt 1.

<sup>125</sup> Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s. 42.

<sup>126</sup> Ibid.

<sup>127</sup> Skatteforvaltningshåndboken 2019 punkt 3.3.4.

opplysning er ein regnskapsfeil, er regnskapsfeilen bevistemaet, som må motbevisast med klar sannsynlegovervekt for at *unnskyldelig[e]* forhold ikkje kan brukast.

Eit anna eksempel som kan vera *unnskyldelig* er dersom ein utlending det første året i Noreg ikkje har forstått at ein må gje opplysningar og korrigera desse i skattemeldinga.<sup>128</sup> Det er eit rettsleg spørsmål om utlendingen burde hatt meir forståing for korleis skattemeldinga fungerer. Vurderinga er dermed ikkje underlagt det skjerpa beviskravet.

Vurderinga av *unnskyldelig[e]* forhold etter skatteforvaltningslova § 14-3 andre inneheld både faktiske og rettslege vurderingar. Grensedragingane kan moglegvis løysast slik førearbeida gjev uttrykk for, nemleg ved å skilja mellom faktatvil og verknadstvil.<sup>129</sup> Beviskrav blir berre brukt på faktatvil, som vil sei tvil om fakta som kan etablera ein *unnskyldelig* grunn. Verknadstvil vil sei tvil om fakta som etter sitt innhald er tilstrekkeleg unnskyldande til å fritta frå tilleggsskatt. Verknadstvil er fakta av rettsleg art og må løysast utifrå fortolkingsprinsipp og andre kriterier for å avgjera rettsleg tvil.<sup>130</sup> Spørsmålet ved om det førelåg ein regnskapsfeil er faktatvil, medan om utlendinga burde forstå at han måtte korrigera skattemeldinga er mest truleg ein verknadstvil.

Skatteforvaltningshåndboken sitt utsegn er noko unyansert sett i lys av det førearbeida meiner om problemstillinga. Det må sondrast mellom kva som er fakta, og kva type grunnar som er *unnskyldelig* reint rettsleg.

---

<sup>128</sup> Skatteforvaltningshåndboken 2019 punkt 3.3.2.

<sup>129</sup> Ot.prp.nr.82 (2008-2009) punkt 8.9.3 s. 56.

<sup>130</sup> Ibid.



## 5 Bevisvurderinga ved storleiken på den skattemessige fordelena

### 5.1 Ulike problemstillingar ved bevisvurderinga av storleiken på den skattemessige fordelena

Etter skatteforvaltningslova § 14-3 kan tilleggsskatt berre påleggjast når opplysningssvika kan føra til *skattemessige fordelar*. Ved utmålinga av storleiken på den skattemessige fordelena reiser det seg fleire problemstillingar knytt til bevisvurderinga. I det følgjande vil eg fokusera på to av desse.

Den første problemstillinga er korleis bevisvurderinga er for storleiken på den skattemessige fordelena, eksempelvis i restaurantbransjen, der statistikk blir brukt som samanlikningsgrunnlag jf. punkt 5.2.

Temaet ved den andre problemstillinga er skattytars opplysningsplikt og vernet mot sjølvinkriminering jf. punkt 5.3. Opplysningsplikta og vernet mot sjølvinkriminering beskyttar ulike omsyn. Spørsmålet er korleis desse motståande omsyna gjer seg gjeldande i bevisvurderinga der bevistemaet er storleiken på den skattemessige fordelena.

### 5.2 Korleis bevisa storleiken på den skattemessige fordelena i restaurantbransjen

Første sak er kassaapparatdommen, som gjaldt skjønnsfastsetting etter skatteforvaltningslova § 12-2 jf. § 12-1.<sup>131</sup> Skjønnsvedtak skil seg frå andre vedtak, då det ligg i saka si natur at retten ikkje kan bevisa inntekta krone for krone.<sup>132</sup> Bakgrunnen for å vurdere restaurantbransjen, og kassaapparatdommen, er at skjønnsfastsettinga av skattekontoret bygde på ein erfaringsbasert modell. Dette reiser særlege spørsmål ved ilegging av tilleggsskatt.

I den konkrete saka mistenkte skattekontoret at restauranten hadde brukt ein funksjon på kassasystemet der kvittering blei skriva ut, men betalinga blei ikkje ført. Samanlikna med andre

---

<sup>131</sup> HR-2017-967-A.

<sup>132</sup> Også uttalt i LB-2009-94866.

restaurantar var kontantomsetninga låg. Som ledd i å fastsetja inntekta og ilegga tilleggsatt, måtte Høgsterett bevisa med klar sannsynlegovervekt at restauranten hadde minst den omsetninga som blei fastsett ved skjønn av skattekontoret.

For å bevisa storleiken på skjønnet var skatteetatens plotundersøking samanlikningsgrunnlaget i Høgsterett. Undersøkinga til skatteetaten innehaldt opplysningar frå heile landet om betalingskortbruk. Materialet omfatta 3 til 4 restaurantkjeder, nærare bestemt 242 restaurantar i 2009 og 316 restaurantar i 2010 og 2011.<sup>133</sup> Restauranten i saka si kontantdel var vesentleg lågare i desse tre åra samanlikna med kjederrestaurantane i plotundersøkinga. Skattekontoret meinte kontantandelen burde vore høgare. Årsaka til at kjederrestaurantar utgjorde samanlikningsgrunnlaget, er at eigarane i kjederrestaurantane ofte er passive og sørger for trygg omsetning, slik at dei unngår underslag. I den konkrete restauranten var eigaren aktiv, som på generell basis kan vera meir interessert i å underslå pengar til eiga lomme.

Det prinsipielle i saka er at samanlikningsgrunnlaget for å ilegga tilleggsatt i hovudsak var materiale bygd på erfaringsbasert statistikk frå kjederrestaurantar. Det kan stillast spørsmål ved om statistikk frå kjederrestaurantar åleine kan overhalda kravet til klar sannsynlegovervekt. Høgsterett var i tvil om beviskravet var oppfylt. Dei konkluderer likevel positivt, og legg stor vekt på at statistikken var basert på solide data og at skattekontoret sitt skjønn var fastsett forsiktig sett i lys av kontantbruken elles i bransjen.<sup>134</sup>

I underinstansane kom retten til motsett konklusjon. I relasjon til problemstillinga er det relevant å sjå kva dei argumenterte med.

Lagmannsretten meinte det var uheldig at samanlikningsgrunnlaget i hovudsak bygde på ei plotundersøking.<sup>135</sup> Undersøkinga var avgrensa til få kjederrestaurantar, utan opplysningar frå enkeltrestaurantar. Lagmannsretten meinte grunnlaget var snevert og at det var uvisse om dette var eit riktig samanlikningsgrunnlag. Undersøkingar som var framlagt i saka viste at det var ei større spreining i kontantdelen enn det utvalet skattekontoret brukte, og at datagrunnlaget ikkje var representativt. Dette gjorde at det var ein reell risiko for uriktig resultat.<sup>136</sup> Lagmannsretten meinte dermed at beviskravet ikkje var oppfylt.

---

<sup>133</sup> Avsnitt 30.

<sup>134</sup> Avsnitt 49.

<sup>135</sup> LF-2015-162255.

<sup>136</sup> Under punktet om *skjønnsutøvelsen*.

Tingretten meinte skattekontoret burde besøkt den aktuelle restauranten og at kontantbruken burde blitt vurdert opp mot restauranten og ikkje generelt opp mot andre kjederestaurantar. Dei utalte at informasjonen om skattytar var avgrensa, og konkluderte med at skjønnnet ikkje var forsvarleg.<sup>137</sup>

Lagmannsretten og tingsretten sitt samanlikningsgrunnlag i kassaapparatdommen skil seg frå Høgsterett sitt samanlikningsgrunnlag. Det verkar som at Høgsterett aksepterer at ein kan sjå på kjederestaurantar generelt, i staden for å krevja ytterlegare bevis. Etter mi meining kan skattytar sin rettstryggleik bli svekka gjennom eit slikt samanlikningsgrunnlag. Det som likevel kan lempa på rettstryggleiksproblematikken, er at Høgsterett stiller større krav til metodikken som blir brukt i statistikken, som skal oppfylla eit skjerpa beviskrav. Dette saman med at skattekontoret sitt skjønnmessige inntektstillegg var i nedre sjikt.

Anna underrettspraksis om temaet er sprikande. I LH-2014-54841 bygde undersøkinga til skattekontoret på 69 restaurantar i Oslo, medan restauranten i den konkrete saka var i Mosjøen. Lagmannsretten meinte variasjonar i kontantbruk på landsbasis kunne oppstå på grunn av befolkningsamansetning og ulikt tilfang av turistar. Tilleggsskatt blei ikkje brukt. I LH-2016-101061 bygde plotundersøkinga på 369 restaurantar i ulike byar. Då undersøkinga omfatta mange restaurantar og skattekontoret sitt skjønn var lågt, var beviskravet for tilleggsskatt oppfylt.

Samla sett talar kassaapparatdommen og LH-2016-101061 for at statistisk materiale kan brukast som samanlikningsgrunnlag ved skjønnfastsetting av storleiken på den skattemessige fordelten. Kor stor rekkevidde dommane har utanom desse typetilfella er vanskeleg å fastlegga, då det må gjerast ei konkret vurdering i kvar sak.

Vidare vil det bli sett på kva som blir gjort på straffeprosessretten sitt område, der beviskravet er strengare enn ved ordinær tilleggsskatt. I LB-2015-89956 påsto påtalemakta at det blei rapportert lågare omsetning enn den reelle, og at avviket skuldast at betalingane med kontantar var høgare enn det som blei bokført. Dette førte til at det over mange år blei unndrege skatt. Problematikken er lik den i kassaapparatdommen.

Lagmannsretten konkluderte med at det var unndrege inntekter i alle restaurantane, og at kontantomsetninga burde vore høgare. Lagmannsretten vurderte særskilte eigenskapar med dei

---

<sup>137</sup> TSUMO-2015-13082.

brakte kassasystem, og hadde vitneforklaringar frå servitørar som jobba i dei aktuelle restaurantane. I bokføringa hadde dei for kvar restaurant skilt mellom inntekter for kontantsal, inntekter frå betalingskort og inntekter frå fakturerte kundar. Skiljet var gjennomført for kvar dag, og fokuset var på dei tiltalte restaurantane.

Dersom ein er på straffeprosessen sitt området eller der skjerpa tillegsskatt er aktuelt, er mitt synspunkt at det vil vera mindre rom for å bruka statistikk som hovudsamanlikningsgrunnlag. Dette på grunn av det strafferettslege beviskravet, òg samanlikna med korleis argumentasjonen i LB-2015-89956.

### 5.3 Korleis balansera opplysningsplikta og vernet mot sjølvinkriminering ved fastsetjing av storleiken på den skattemessige fordelten?

Vernet mot sjølvinkriminering følger av straffeprosessretten, men er også ein rettargangsgaranti etter EMK art 6.<sup>138</sup> Då tillegsskatt er straff etter EMK, gjeld rettargangsgarantien i alle tillegsskattesaker. Ved innføringa av skatteforvaltningslova blei det lovfesta ei plikt i § 14-9 der skattekontoret må gje skattytar rettleiing om at han ikkje treng gje opplysningar dersom opplysningane kan utsetta han for tillegsskatt. Skattekontoret sin praksis er at rettleiingsplikta kan tre i kraft etter at varsel om tillegsskatt er gjeve jf. § 14-8. Ved spørsmål om rettleiing er naudsynt, skal det gjerast ei konkret vurdering.<sup>139</sup> Den alminnelege oppfatning er at vernet trer i kraft etter varsel.<sup>140</sup>

Eg skal gå gjennom to dommar, der skattytar i den første saka gjev mykje opplysningar, medan skattytar i den andre saka gjev lite. Eg vil sjå om dette påverkar bevisvurderinga og korleis det heng saman med vernet mot sjølvinkriminering. Det vil bli samanlikna med korleis det blir gjort på straffeprosessretten sitt området, då utslaget av å gje mykje opplysningar her slår annleis ut enn på tillegsskatteområdet.

LB-2017-155361 handlar om internprising.<sup>141</sup> Spørsmålet var om eit vedtak om ordinær og skjerpa tillegsskatt var gyldig. Ein lege sitt enkeltpersonføretak fekk endra inntekta si ved

---

<sup>138</sup> Prop.62 L (2015-2016) punkt 22.1 s. 134-135.

<sup>139</sup> Skatteforvaltningshåndboken 2019 punkt 9.

<sup>140</sup> Sjø gjennomgang av rettskjeldene i Banoun (2004) punkt 2.1.

<sup>141</sup> Jf. Skattelova § 13-1.

skjønn. Grunnlaget for skjønnsfastsettinga var at leigeavtalen måtte justerast. Enkeltpersonføretaket betalte husleiga for verksemda til eit aksjeselskap, som det stod eigar av. Husleiga som enkeltpersonføretaket betalte var mykje høgare enn det den normalt ville vore mellom to uavhengige partar. Det problematiske spørsmålet var om Skatteklagenemnda hadde lagt til grunn eit korrekt berekningsgrunnlag for tilleggsskatten. Vilkåret er marknadsverdi.

Legen var klar over dei uriktige opplysningane, og opplyste at han var kjent med at det var forskjell i skattebelastning av inntekt i aksjeselskap og ved enkeltpersonføretak. Men han meinte at han ikkje visste at det hadde konsekvensar for skattefastsettinga. Ved å gje opplysningar som dette, trekk retten konklusjonen om at han måtte ha visst at då han i perioden 2006-2010 betalte 70 % av brutto omsetning i husleiga, at han oppnådde betydeleg skattereduksjon på vesentlege deler av nettooverskotet i verksemda si som lege.

Legen ville betala mindre skatt, men var ikkje klar over at måten det blei gjort på var i strid med armlengdeprinsippet - korleis prisen ville vore mellom to uavhengige partar.<sup>142</sup> Skattekontoret nyttar forklaringa frå legen, for å understøtta at opplysningssvikten var forsettleg, og gjev dei bevis på at leiga burde vore mykje lågare enn den som blei betalt. Då legen både gjev retten og skattekontoret mykje opplysningar, blei det moglegvis enklare å oppfylle beviskravet for ordinær og skjerpa tilleggsskatt. Lagmannsretten sin konklusjon var at vedtaka var gyldige.

I LB-2009-94866 meinte skattekontoret at skattytar hadde gjeve feile opplysningar i skattemeldinga, då inntekta til skattytar var høgare enn den han meldte inn. Skattekontoret ila difor tilleggsskatt. Lagmannsretten oppheva vedtaket om tilleggsskatt, då skattekontoret feilaktig hadde lagt til grunn at beviskravet ved tilleggsskatt var alminneleg sannsynlegovervekt. Dei meinte det ikkje var godtgjort med klar sannsynlegovervekt at skattytar hadde unndrege inntekter i det omfang skattekontoret hadde konkludert med. Lagmannsretten meinte nemnda sine vurderingar berre innebar bruk av skjønn, og lite faktiske bevis. Dei baserte bevisa sine på det skattytar sa i avhøyr, som etter rettens meining var gjennomgåande snaue, ufullstendige og lite presise opplysningar. Då det førelåg knapt med opplysningar, var storleiken på inntekta til skattytar ikkje bevist med klar sannsynlegovervekt.

---

<sup>142</sup> Jf. Skattelova § 13-1.

Paradokset i slike saker er at dess meir opplysningar skattytar gjev, dess enklare kan det bli for rettsbrukaren å oppfylle det skjerpa beviskravet. Dermed risikerer skattytar i realiteten å inkriminera seg sjølv. Denne tendensen illustrerer LB-2017-155361, som blei nemnd over. Det ville kanskje vore vanskelegare å ilegga legen tilleggsskatt dersom han hadde vore mindre tilbøyeleg til å gje skattekontoret opplysningar.<sup>143</sup>

På det strafferettslege området, vil ein som samarbeider til saka si oppklaring vanlegvis få ein mildare straff.<sup>144</sup> Ein slik straffeformildning gjeld ikkje ved tilleggsskatt.<sup>145</sup> Ei årsak kan vera opplysningsplikta si tyngde på skatteprosessområdet. Ved ilegging av tilleggsskatt har ein gjeve uriktige eller ufullstendige opplysningar. Dersom skattytar kan få mindre tilleggsskatt ved å gje opplysningar som ho i utgangspunktet skulle gjeve, kan det verka mot si hensikt.

Poenget er at skattytar ikkje har ei særleg oppfordring til å vera hjelpsam med opplysningar etter varsel om tilleggsskatt, ettersom det ikkje gjev mindre straff. Dermed kan bevisvurderinga bli krevjande for skattekontoret. Utifrå omsynet til effektiviteten til masseforvaltninga er det uheldig. Det skattekontoret ofte gjer når dei skal finna inntekta til skattytar ved skjønn der opplysningane er knappe, er å vera forsiktige med fastsettinga.<sup>146</sup> Dei legg inn ein tryggleiksmargin som tar høgde for rimeleg tvil ved skjønnsfastsettinga. Det var akkurat det Høgsterett meinte skattekontoret gjorde i kassaapparatommen. Om dette er ei bra eller dårleg løysing kan diskuteras. Det er likevel klart at skattekontoret sine bevisvurderingar kan vera vanskelege i skjønnsvedtak, og dei burde tilkjennast ein viss fleksibilitet.

Eit anna paradoks i tilleggsskattesakene, er at skattytar før varsel om mogleg tilleggsskatt, har opplysningsplikt etter skatteforvaltningslova § 8-1. Dette passar lite saman med retten til å halda seg taus. Artikkel 6 gjeld ikkje på kontrollstadiet, men dersom skattekontoret ventar med å senda varsel til dei er heilt sikre, kan det vera problematisk. Dersom skattytar då vel å svara på spørsmål som kan avdekka at han tidlegare har gjeve uriktige opplysningar, vil han inkriminera seg sjølv. Paradokset er også problematisert i juridisk teori.<sup>147</sup>

Eit spørsmål er om rettleiing om vernet mot sjølvinkriminering i somme tilfelle burde tre i kraft før varsel om tilleggsskatt. Skatteforvaltningshåndboken uttalar seg delvis om spørsmålet, og

---

<sup>143</sup> Konklusjonen er mi meining, og det kan tenkast at legen ville blitt pålagt tilleggsskatt uansett. Paradokset til strafferetten står seg uansett.

<sup>144</sup> Lov 20.mai 2005 nr. 28 lov om straff, § 78 bokstav f.

<sup>145</sup> Har likevel reglar om frivillig retting, jf. skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d.

<sup>146</sup> HR-2017-967 A avsnitt 28.

<sup>147</sup> Klingenberg (2002) punkt 4.7.

seier det kan vera aktuelt med rettleiing etter § 14-9 tidlegare enn ved varsel, dersom det er sannsynleg at vilkåra for tilleggsskatt er oppfylt på eit tidlegare tidspunkt.<sup>148</sup> Min tanke er at det ikkje er vanleg å gje rettleiing før varsel, nettopp fordi hovudpraksis til skattekontoret er at rettleiingsplikten først trer i kraft etter varsel jf. §§ 14-9 og 14-8.<sup>149</sup>

---

<sup>148</sup> Skatteforvaltningshåndboken 2019 punkt 9.

## 6 Når beviskravet løper løpsk

### 6.1 Fenomenet i underrettspraksis og dommaren sin retorikk

I sivile saker gjeld beviskravet bevistemaet. Bevistemaet kan i ei ordinær tilleggsskattesak vera storleiken på den skattemessige fordelten. For å bevisa bevistemaet med klar sannsynlegovervekt, må rettsbrukaren gå gjennom fleire moment for å komma fram til bevistemaet. Desse momenta kan ha ulik bevisstyrke. Den ulike bevisstyrka gjer ingenting så lenge storleiken på den skattemessige fordelten blir bevist med klar sannsynlegovervekt.<sup>150</sup> Same utgangspunkt gjeld i straffeprosessretten. I Rt. 2005 s.1353 avsnitt 14 uttaler Høgsterett at:

*Bevisbedømmelsen beror ofte på en vurdering av flere momenter som hver for seg kan ha ulik bevisstyrke. Det kreves ikke at hvert enkelt moment skal være bevist utover enhver rimelig tvil, så lenge det etter en samlet vurdering av momentene ikke er tvil om konklusjonen.*

Det har blitt observert eit fenomen i strafferetten ved bevisvurderinga, nemleg at dommarar i nyare underrettspraksis bruker beviskravet på alle delar av eit hendingsforløp. Berg tar opp fenomenet i artikkelen *Når beviskravet løper løpsk*.<sup>151</sup> Han illustrerer dette slik i artikkelen:

*Alt av faktum er dommeren helt sikker på, fra vorspielets omen, gjennom byens gater og skjenkesteder, inn i udådens og voldens klimaks og frem til pågripelsen av tiltalte og fornærmedes sykehusopphold.*<sup>152</sup>

Ved å bruka beviskravet på denne måten meiner Berg at respekten for beviskravet blir svekka ettersom moment som openbert ikkje er bevist utover all tvil, likevel blir påstått å vera det. Ved å bruka beviskravet på kvart moment, kan det sentrale bevistemaet i eit sak bli uklart.

---

<sup>150</sup> Til dømes Rt.2005 s. 1353 og LB-2009-94866.

<sup>151</sup> Berg (2017) punkt 1 og 2.

<sup>152</sup> Ibid punkt 1 avsnitt 3.



Første problemstilling i punkt 6.2 er om fenomenet observert i straffeprosessretten også gjer seg gjeldande i tilleggsskattesaker.<sup>153</sup>

Neste tema er dommaren og sakshandsamaren sin retorikk. Ved gjennomgangen av tilleggsskattesakene til oppgåva har eg lagt merke til utsegn som at det er heilt klart at beviskravet for at det føreligg ein uriktig opplysning er oppfylt. Det problematiske med denne retorikken er at det seinare visar seg at beviskravet ikkje var oppfylt. Problematikken blir illustrert nærare i punkt 6.3.

## 6.2 Riktig og feil bruk av beviskravet belyst ved tre dommar frå lagmannsretten

I LB-2009-94866 meinte skattekontoret at A hadde unndrege midlar frå skattlegging i åra 1998 til 2002. Skattekontoret mistenkte at inntekta til A var høgare enn det han hadde opplyst om. A fekk difor endra inntekta si til eit høgare beløp. Det omtvista spørsmålet var om storleiken på den skattemessige fordelten var tilstrekkeleg bevist.

Lagmannsretten uttrykker i slutten av dommen at ved vurderinga av bevisa sin styrke må det gjerast ei heilskapleg vurdering av relevante moment, der skjønnsprega element kan inngå i totalvurderinga. Det er likevel ikkje noko krav om sannsynlegovervekt krone for krone. Dommen bruker beviskravet slik det er lagt til grunn i Rt. 2005 s. 1353.

Spørsmålet i LE-2012-52194 var om skjønnsfastsettinga mot skattytar var riktig. Staten meinte at A hadde utført svart arbeid som ikkje var oppgitt til skattlegging. Det blei difor lagd ei forbruksanalyse for å sjå korleis økonomien til A eigentleg var. Retten uttalte at forbruksanalysen for 2001 til 2007 måtte sjåast under eitt. Det måtte likevel vurderast om dei ulike postane i forbruksanalysen hadde sterke nok bevis for alle tala. I bevisvurderinga av forbruksanalysen går retten inn på kvart moment for å sjå om det er klar sannsynlegovervekt:

---

<sup>153</sup> Utvalet tar ikkje sikte på å vera representativt for korleis beviskravet blir brukt generelt, og eg har ikkje noko grunnlag for å sei noko om kor stort fenomenet er.

*Datautstyret ble funnet hos A og anses mest sannsynlig å tilhøre han. Det anses videre klart mest sannsynlig at A har hatt husleie i hele perioden. Lagmannsretten anser det videre som klart mest sannsynlig at A har betalt de bilene som er kjøpt, Det er klart mest sannsynlig at A har kjørt til og fra jobb, og at han også har kjørt barna sine i ulike sammenhenger.*

Dette er berre eit lite utdrag av vurderingane til retten. Vidare i dommen konstaterer dei at kvart moment oppfyller kravet om klar sannsynlegovervekt. Lagmannsretten grunnjev ikkje kvifor det er naudsynt å bevisa kvart moment med klar sannsynlegovervekt. Årsaka kan vera at retten ikkje er klare på bruken av sin eigen retorikk og kva det er som skal bevisast. Det blir difor meir uoversiktleg kva som skal vera bevist med klar sannsynlegovervekt: resultatet i forbruksanalysen, eller kvar enkel handling frå A. Tendensen som har synt seg i strafferettsprosessen, gjer seg også gjeldande i sivilprosessen. I denne saka løper beviskravet løpsk.

Siste sak er frå lagmannsretten, innteke i LB-2008-167477. Spørsmålet var om Sørums dreiv verksemd og om det skulle bereknast personinntekt av inntekta hans. Lagmannsretten sitt utgangspunkt var:

*Lagmannsretten har ikke funnet det hensiktsmessig å gå punktvis gjennom de ulike aktivitetene for deretter å sette opp et nøyaktig timetall som så vurderes opp mot 40-timers regelen. Det anses heller ikke nødvendig av hensyn til kravet om klar sannsynliggjøring, å kun bygge på aktivitet som isolert sett er på det rene eller som anses godtgjort med klar sannsynlighetsovervekt. Det avgjørende må være om bevismateriale sett under ett underbygger en konklusjon om aktivitet utover det sporadiske og i samsvar med den generelle forståelsen av kravet slik angitt ovenfor, med klar sannsynlighetsovervekt.*<sup>154</sup>

Lagmannsretten si oppfatning er altså at resultatet skal bevisast, ikkje kvart enkelt moment. Dei seier likevel mot slutten av dommen at:

---

<sup>154</sup> Avsnitt 17 under Lagmannsretten bemerker:

*Avslutningsvis legges til grunn med klar sannsynlighetsovervekt at Sørum var i Tromsø i januar 2000 og besiktiget to alternative lokaler som ledd i en utvidelse av virksomheten til Tromsø.*

Spørsmålet er kvifor lagmannsretten vel å bevisa eitt av momenta med klar sannsynlegovervekt. Det var heller ikkje dette momentet som var bevistema. Bevistema var om Sørum dreiv verksemd eller ikkje, og det er dette beviskravet skal brukast på. Det er vanskeleg å få tak på kva lagmannsretten meiner, spesielt sidan dei i neste avsnitt skriv at bevisa må vurderast samla. Etter mi meining har retten eit riktig utgangspunkt, men det manglar ein konsekvent bruk av beviskravet. Ei årsak kan vera ein mindre bevisst bruk av retorikk. Denne problematikken skal eg drøfta punkt 6.3.

### 6.3 Dommaren og skattekontoret sin retorikk i bevisvurderinga

Ein type retorikk ein ser når dommaren og sakshandsamaren handsamar beviskravet knytt til tillegsskatt, er at dei bastant fastslår at det føreligg uriktige opplysningar, utan ei nærare grunngeving for at beviskravet for den uriktige opplysinga er oppfylt. Ein slik retorikk kan vera uheldig ettersom den gjev uttrykk for at retten ikkje heilt har sett problemstillinga – nemleg kva som er bevistema. Eg vil først plassera retorikken sin plass innanfor rettsvitskapen, og deretter sjå på retorikk i tillegsskattesaker.

Rettslege tvistar handlar mykje om argumentasjon og retorikk. Argumentasjon er ein form for retorikk. Retorikk kan definerast som evna til å overtala eller som ein strategi for å vinna tilslutning til eit standpunkt.<sup>155</sup> Jerkø forklarar det på denne måten:

*Det egentlige faktum ligger alltid utenfor dommerens rekkevidde. Vi kan ikke med sikkerhet erkjenne det, og i rettslige tvister befinner det seg alltid skjult under fordunklende lag av retorikk og argumentasjon.*<sup>156</sup>

---

<sup>155</sup> Graver (2007) under punkt Retorikk som beskrivelse av rettslig virksomhet.

<sup>156</sup> Jerkø (2014) punkt 2.4.

Graver uttalar at mangel på ein systematisk vitskap ved vurderinga av om noko er rett eller galt, gjer at premissa for argumentasjonen er usikre. Rettsbrukaren må bygga på sannsynlegovervekt og indikasjonar, ikkje sannheit og sikre bevis. Dette gjer argumentasjon og dermed retorikk viktig.<sup>157</sup>

Synspunktet gjer seg gjeldande i bevisvurderinga i tilleggsskattesaker, då rettsbrukaren opererer med klar sannsynlegovervekt ved ordinær tilleggsskatt og sjeldan sikre bevis. Utfordringa med retorikken er når rettsbrukaren bastant fastslår at det klart føreligg uriktige opplysningar og at dette er bevist med klar sannsynlegovervekt. Sjå liknande argumentasjon i SKNS-2019-30, SKNS-2019-60 og TKISA-2013-161759, gjennomgått i kapittel 3.

Dei fleste skattevedtak er bygd opp ved at skatteplikta først blir vurdert med alminneleg sannsynlegovervekt. Til dømes om det føreligg eit lån eller utbytte. Deretter blir tilleggsskattevilråa vurdert. Utfordringa er at rettsbrukaren ved pålegging av tilleggsskatt viser til den materielle drøftinga av skatteplikta som er basert på alminneleg sannsynlegovervekt. Det blir deretter bastant fastslått at vilråa for tilleggsskatt klart er oppfylt, som til dømes at det føreligg uriktige opplysningar. Dette utan grunngeving opp mot det strengare beviskravet som gjeld ved tilleggsskatt. Ved bruk av ein slik retorikk er risikoen at fleire ledd kan bli oversett, då den tidlegare drøftinga er bevist med sannsynlegovervekt, og ikkje klar sannsynlegovervekt. Ein uheldig retorikk hos rettsbrukaren gjer at beviskravet løper løpsk.

Retorikken kan vidare gjera det vanskeleg å forstå kvifor vilråa for tilleggsskatt var oppfylt. Dette gjeld både for den som blir pålagt tilleggsskatt og for andre som les avgjersla. Ein konsekvens er at det blir vanskelegare for skattytar å vurdere ein eventuell anke, noko som kan koma i konflikt med kravet til rettstryggleik etter EMK artikkel 6 om rettferdig rettargang. Ei anna utfordring er at retten og sakshandsamaren sin bruk av ein slik retorikk kan gjera retorikken til ein vane. Dei skapar ein farleg trend.<sup>158</sup>

Også i andre bevisvurderingar enn i tilleggsskattesaker, føregår uønskt retorikk. Robberstad kommenterer at talemåtar om at noko er sannsynleg som skal brukast om faktiske forhold, har smitta over på rettsbruksprosessen.<sup>159</sup> Grunngevinga er truleg at rettsbrukaren ikkje er bevisst på at kravet til sannsynlegovervekt berre skal brukast på fakta.

---

<sup>157</sup> Graver (2007) under punktet Retorikk som beskrivelse av rettslig virksamhet.

<sup>158</sup> Kor stor trenden er vanskeleg å seia noko konkret om, då eg ikkje har gjennomgått store nok delar av praksis.

<sup>159</sup> Robberstad (2013) Innledning.

# 7 Problematiske sider- og vegen vidare for beviskravet

I kapittel 7 skal eg gjera greie for problematiske sider ved det tredelte beviskravet i saker om tilleggsskatt. Deretter vil eg i kapittel 7.2 sjå på dei svenske og danske løysingane for beviskravet i saker om tilleggsskatt, før eg drøftar moglege løysingar for Noreg si regulering av beviskravet i tilleggsskattesakene i kapittel 7.3.

## 7.1 Det tredelte beviskravet

Ein konsekvens av at det er ulike beviskrav for ulike bevistema ved ordinær og skjerpa tilleggsskatt, er at ein kan få eit tredelt beviskrav i same sak: sannsynlegovervekt for skattekravet, klar sannsynlegovervekt for ordinær tilleggsskatt og bevist utover all rimeleg tvil for skjerpa tilleggsskatt. Førarbeida meiner at sjølv om denne tredelinga kan oppstå, er det ikkje aktuelt å samordna beviskrava, då dei fleste saker vil ha sikre nok bevis på dei tre områda.<sup>160</sup>

Juridisk teori kritiserer denne rettstilstanden.<sup>161</sup> Grunngevinga er at det kan bli lett å mista oversikta dersom det blir fleire bevistema med ulike beviskrav i same bevisvurdering. Benn Folkvord m.fl. beskriv rettstilstanden treffande i *Norsk bedriftsbeskatningsrett*:

*Reglene er blitt for nyanserte – en form for bevisschizofreni det er lite sannsynlig at mange saksbehandlere eller dommere vil gå inn på i samme sak.*<sup>162</sup>

Eg meiner at denne oppgåva viser at tredelinga kan skapa problem, til dømes problematikken om det skjerpa beviskravet si rekkevidde i kapittel 3 og feil bruk av beviskravet i kapittel 6.

---

<sup>160</sup> Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s. 62.

<sup>161</sup> Norsk Bedriftsbeskatningsrett s. 1299.

<sup>162</sup> Ibid.

## 7.2 Tilleggsskattereglane i svensk og dansk rett

Ved endringar av tilleggsskattereglane har ofte lovgivar omtalt korleis dei europeiske landa regulerer bevisreglane ved tilleggsskatt.<sup>163</sup> Eg meiner difor det er på sin plass med ei kort omtale av korleis Sverige og Danmark regulerer beviskravet ved tilleggsskatt.

I Sverige har dei både eit administrativ og eit strafferettsleg sanksjonssystem. Tilleggsskatt kan påleggjast dersom skattytar har gjeve uriktige opplysningar. Beviskravet kjem fram av formuleringa *klart fremgå* i taxeringslagen 5, § 1 andre ledd.<sup>164</sup> Det blir ikkje stilt krav til skuld, men dei opererer med unnskyldningsgrunnar på tilsvarende måte som norsk rett.<sup>165</sup> Dersom skattytar forsettleg har gjeve uriktige opplysningar, inneheld skattebrotslagen straffeføresegner for brot på skattelovgjevinga.<sup>166</sup> Vi kan sjå både likskapstrekk og forskjellar ved svensk og norsk retts regulering av bevisreglane ved tilleggsskatt. Ein forskjell er at svensk rett har lovfesta beviskravet. Om tilleggsskattereglane i norsk rett burde ha eit lovfesta beviskrav blir diskutert i punkt 7.3.

I Danmark blir alle brot på skattelovgjevinga sanksjonert som straffbare handlingar.<sup>167</sup> Sanksjonen kan berre gjerast gjeldande dersom skattytar utøvde forsett eller grov aktløyse. Beviskravet er bevist utover all rimeleg tvil. Tilleggsskattesaker kan likevel avgjerast administrativt dersom høgste straff er bøter og skattytar erklærer seg skuldig i brotet på skattelovgjevinga.<sup>168</sup>

Sanksjonsmodellen i Danmark blei vurdert innført i norsk rett av tilleggsskatteutvalet under utgreiinga av dei nye reglane om tilleggsskatt.<sup>169</sup> Mindretalet stemte for å ha same ordning som i Danmark, der alle sanksjonar for brot på opplysningsplikt er straff etter intern rett og der skattekontoret har avgrensa myndigheit til å gje førelegg når skattytar har opptreidd forsettleg eller med grov aktløyse. Departementet meinte likevel at eit effektivt sanksjonssystem ved opplysningssvikt ikkje bør baserast på straffeforfølgning. Vidare meinte departementet at det er naudsynt med administrative sanksjonar for å sikra at opplysningsplikta blir etterlevd i dei mange sakene der straffeforfølgning ikkje er eigna eller naudsynt. Om norsk rett burde inneha

---

<sup>163</sup> NOU 2003:7 kapittel 8.

<sup>164</sup> Rt. 2008 s. 1409 avsnitt 66.

<sup>165</sup> Nokre ulikskapar er det naturlegvis, sjå nærare Ot.prp.nr.82 (2008-2009) kapittel 6.

<sup>166</sup> Ibid punkt 6.2.

<sup>167</sup> Rt. 2008 s. 1409 avsnitt 66.

<sup>168</sup> Ibid.

<sup>169</sup> Innst.O.nr.118(2008-2009) punkt 2.1.

eit skuldkrav i tilleggsskatteregelen vil bli diskutert i punkt 7.3. Dette er likevel ein noko anna innfallsvinkel enn å regulera tilleggsskatt strafferettsleg slik Danmark gjer det.

### 7.3 Lovfesting av beviskrav og skuldkrav

Ved innføringa av skatteforvaltningslova vurderte Finansdepartementet å lovfesta beviskravet for ilegging av administrative sanksjonar, som tilleggsskatt. Dette fordi ei lovfesting av beviskravet kunne tydeleggjera rettstryggleiksgarantiane og skapa ein meir føreseieleg rettstilstand for skattytarar.<sup>170</sup> Det blei likevel bestemt at ei lovfesting ikkje var aktuell, då lovfesting av beviskrav var uvanleg.<sup>171</sup>

Det kan diskuterast om departementet si grunngeving for ikkje å lovfesta eit beviskrav var riktig. Det er ikkje så uvanleg som departementet gjev uttrykk for å lovfesta beviskrav. Lovfesting av beviskrav finn ein i fleire lover, til dømes voldsoffererstatningslova § 3 fjerde ledd:<sup>172</sup>

*Voldsoffererstatning tilkjennes bare når det foreligger klar sannsynlighet for at skadelidte har vært utsatt for en handling nevnt i § 1.*<sup>173</sup>

Eg meiner beviskravet bør kunna lovfestast for tilleggsskatt, spesielt dersom ein formulerer beviskravet på ein dekkande måte og gjer greie for grunngevinga i motiva.

Justis- og beredskapsdepartementet har vurdert om bevisreglar ved brukt av administrative sanksjonar burde lovfestast på generell basis.<sup>174</sup> Det som talte for lovfesting var at gjeldande rett ville bli meir tilgjengeleg for forvaltninga og borgarane. Samtidig som ei lovfesting ville hindra at feil beviskrav blir lagt til grunn.<sup>175</sup> At lovfesting synleggjer i større grad kva som er gjeldande rett, var også eit argument då det blei bestemt at den ulovfesta gjennomskjeringsnorma skulle lovfestast.<sup>176</sup>

---

<sup>170</sup> Høringsnotat – Ny skatteforvaltningslov, Finansdepartementet 21.11.2014, s. 284 og 285.

<sup>171</sup> Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s. 57.

<sup>172</sup> Lov 20.mars 2004 nr. 13 om lov om erstatning fra staten for personskade voldt ved straffbar handling m.m.

<sup>173</sup> Sjå også fotnote nr. 50.

<sup>174</sup> Prop.62 L (2015-2016) punkt 19.4.

<sup>175</sup> Ibid.

<sup>176</sup> NOU 2016: 5 s. 11.

Det som tala mot lovfesting av beviskrav for administrative sanksjonar var etter departementet si meining at det er usikkert kva nyanser som gjer seg gjeldande og korleis praksisen til EMD vil utvikla seg.<sup>177</sup> I Rt. 2012 s. 1556 uttalar Høgsterett at krava til bevisa sin styrke kan variera med kvart enkelt rettsområde og kvar enkelt sanksjon.<sup>178</sup> Dette argumentet kan etter mi meining også tala andre vegen. Ulike beviskrav på ulike rettsområde kan bli komplisert, og rettsbrukaren har då større behov for rettleiing.

Knut Bergo har kome med synspunkt som er relevant for vurderinga av lovfesting av beviskravet i sin artikkel.<sup>179</sup> Han meiner at den juridiske metodelæra er for lite føreseieleg, og at norsk rett burde ha ei lov om juridisk metode. Dette for å styrka rettstryggleiken og likehandsaming i domstolen.<sup>180</sup> I eit frå det meir til det mindre-perspektiv, kan ein seia at dersom juridisk metode hadde blitt lovfesta, burde òg ein viktig del av grunnlaget for rettsbruksprosessen bli lovfesta. Det vil sei beviskravet.

Siste spørsmål er om lovgjevar burde lovfesta ei culpanorm i tilleggsskatteregelen. Utgangspunktet er at vurderinga er objektiv, då det etter departementet si oppfatning er mest rettferdig og føreseieleg.<sup>181</sup> Sjølv om den normale forståinga er at § 14-3 er objektiv, har føresegna likevel eit innslag av skuld ved bruk av *unnskyldelig[e]* forhold, som fritek for tilleggsskatt i § 14-3 andre ledd.<sup>182</sup>

Lovgivar har gjeve uttrykk for at *unnskyldelig[e]*forhold burde brukast i større grad, sidan reglane i § 14-3 første ledd skal vera objektive.<sup>183</sup> Etter mi meining kunne eit skuldkrav ha same verknad som det å bruka unnskyldningsgrunnane meir. Dette ved at eit skuldkrav naturlegvis kan gjera at det blir vanskelegare å ilegga tilleggsskatt. Ei side til dette er at reglane kan bli mindre effektive.

---

<sup>177</sup> Prop.62 L (2015-2016) punkt 19.4 s. 124.

<sup>178</sup> Ibid.

<sup>179</sup> Bergo (2019) s. 461-462.

<sup>180</sup> <https://juridika.no/innsikt/vil-ha-lov-om-juridisk-metode> (Lest 6.12.2019 kl. 9:17). Sjå denne artikkelen for diskusjon om lovfesting av juridisk metode.

<sup>181</sup> Innst.O.nr.118(2008-2009) punkt 2.1.

<sup>182</sup> Skatteforvaltningshåndboken 2019 punkt 3.3.2 der dei uttalar at det *stilles større krav til aktsomhet for næringsdrivende*, som visar at det ligg eit skyldkrav i føresegna.

<sup>183</sup> Prop.38 L (2015-2016) s. 213.



Ei lovfesting av skuldkravet, som § 14-3 andre ledd indirekte medfører, vil kunne skapa større grad av rettstryggleik, då det blir strammare rammer for bruk av rettsreglane. Det kan også bli ein meir einsarta og føreseieleg praksis, spesielt for den alminnelege borgaren. Døme på kodifisert ulovfesta rett finne ein i straffelova § 23 om aktløyse.<sup>184</sup> Dette viser at lovfesting av skuldkrav ikkje er uvanleg.

I vurderingar der omsynet til effektivitet og rettstryggleik står mot kvarandre har Høgsterett gjeve uttrykk for at rettstryggleik burde ha større vekt.<sup>185</sup> Dette tilseier at eit skuldkrav burde lovfestast, då eit skuldkrav kan ivareta rettstryggleiken i større grad.

Eit viktig motargument blir imidlertid at det å lovfesta eit skyldkrav kan gjera at etterlevingsplikta blir mindre. Spesielt dersom skattytar ser at det skal mykje til for å bevisa hans culpøse handling. Dette er uheldig med tanke på at skattesystemet sitt fundament er avhengige av lojale skattytarar som gjev korrekte og dekkande opplysningar om eigne inntekts- og eigedomshøve.

Konklusjonen er at det er gode argument både for og mot lovfesting av eit skuldkrav i tilleggsskattereglane. Eg meiner lovgivar i nærare framtid bør ta grundigare stilling til spørsmålet om lovfesting av beviskravet enn det som no er gjort.

## 7.4 Veggen vidare

Veggen vidare for beviskravet og bevistemaet ved ilegging av tilleggsskatt er spennande. Det er ei utfordring at det norske skattesystemet i stor grad byggjer på effektivitet og at EMK sitt regelverk i større grad byggjer på rettstryggleik.<sup>186</sup> Med tanke på dei endringane som har skjedd på tilleggsskatteområdet dei siste 10 åra, trur eg at våre forpliktingar etter EMK kjem til å syna seg meir. Dette vil truleg frå konsekvens for bevisreglane knytt til tilleggsskatt. Meir teori og inngåande analyser av bevisreglane kan medføra endringar, både for bevisreglar generelt og bevisreglane ved tilleggsskatt. Skattesystemet i Noreg er komplekst og kravet til rettstryggleik for skattytar bør stå i fokus.

---

<sup>184</sup> Lov 20.mai 2005 nr. 28 om straff § 23.

<sup>185</sup> Rt. 2008 s. 1409.

<sup>186</sup> Matre (2015) s. 121.

# 8 Litteraturliste

## Litteratur

### Bøker

Eckhoff, Torstein, *Rettskildelære*, 5. utgave, Universitetsforlaget 2001.

Skoghøy, Jens Edvin A, *Tvisteløsning*, 2.utgave, Universitetsforlaget 2004.

Skoghøy, Jens Edvin A, *Tvisteløsning*, 3.utgave, Universitetsforlaget 2017.

Andenæs, Johs, *Norsk straffeprosess*, 4.utgave, Oslo 2009.

Hov, Jo, *Rettergang II*, Oslo 2010.

Strandberg, Magne, *Beviskrav i sivile saker*, Fagbokforlaget 2012.

Graver, Hans Petter, *Alminnelig forvaltningsrett*, 4.utgave, Universitetsforlaget 2015.

Jerkø, Markus, *Bevisvurderingens rettslige rammer*, *Bevistema, bevisbyrde og beviskrav*, Universitetsforlaget 2017.

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 8.utgave, Universitetsforlaget 2018.

Folkvord, Benn, Eivind Furuseth, Sanaz Ormaz Ferdowsi og Ole Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsbeskatningsrett*, 10.utgave, Gyldendal Norsk Forlag AS 2018.

Høgberg, Alf Petter og Jørn Øyrehagen Sunde, *Juridisk metode og tenkemåte*, Universitetsforlaget AS 2019.

### Tidsskrifter

Graver, Hans Petter, *Keiserens garderobe: Eckhoffs rettskildelære og utfordringer fremover*, *Tidsskrift for rettsvitenskap* 2000, s. 429-476.

Klingenberg, Olav E, *Plenunnsdommene i Høyesterett – hvilke konsekvenser kan de få?* *Tidsskrift for Lov og rett* 2002, s. 323-336.

Koolflath, Eivind, *Bevisbedømmelse – Sannsynlighet eller fortellinger?* Jussens Venner 2004, s. 279-304.

Graver, Hans Petter, *Bevisbyrde og beviskrav i forvaltningsretten*, Tidsskrift for rettsvitenskap 2004, s. 465-498.

Banoun, Bettina, *Rett, plikt og effektivitet i skattesaker*, Tidsskrift for lov og rett 2004, s. 245-263.

Graver, Hans Petter, *Fornuft og følelser – om klassisk retorikk som modell for moderne juridisk metode*, Tidsskrift for rettsvitenskap 2007, s. 527-562.

Hellesylt, Magnus, *Beviskrav ved Konkurransetilsynets illeggelse av overtredelsesgebyr etter konkurranseloven*, Lov og rett 2012, s. 67-86.

Zimmer, Frederik, *Bevis, rettsanvendelse, omgåelse, internprising: Forholdet mellom problemstillinger i skatteretten*, Tidsskrift for skatterett 2012, s. 186-199.

Ristvedt, Per, *Betydningen av de begivenhetsnære bevis i bevisbedømmelsen av sivile saker* Tidsskrift for rettsvitenskap 2013, s. 65-83.

Robberstad, Anne, *Skyld kan ikke bevises*, Lov og rett 2013, s. 358-372.

Jerkø, Markus, *Det faktuelles rolle i rettsanvendelsen*, Lov og rett 2014, s. 445-464.

Robberstad, Anne, *Om rettsanvendelse, fakta og bevis – Replik til Markus Jerkø*, Lov og rett 2015, s. 58-59.

Matre, Hugo P, *Beviskrav for forhøyet tilleggsatt*, Tidsskrift for skatterett 2015, s. 121-122.

Kvamme, Kristian, *Beviskrav ved belastende saksforhold*, Tidsskrift for skatterett 2017, s. 153-168.

Berg, Bjørn O, *Når beviskravet løper løpsk*, Lov og rett 2017, s. 3-14.

Strandberg, Magne, *Beviskrav i sivile saker – kommentarer til HR-2016-2579-A om beviskrav for selvmord*, Tidsskrift for forretningsjus 2017, s. 50 – 73.

Krüger Olsen, Jim og Kjetil Neset, *Beviskrav i forbindelse med skattefastsettelsen*, Revisjon og regnskap 2017, utgave 1.

Heiberg, Einar, *Kompliserte beviskrav ved tilleggsskatt*, Revisjon og regnskap 2017, utgave 4.

Benn, Folkvord, *Hva er bevistema ved tilleggsskatt?* Tidsskrift for skatterett 2017, s. 203-209.

Jerkø, Markus, *Den rettslige bevisbyrden*, Jussens Venner 2019, s. 39-72.

Bergo, Knut, *Lov om juridisk metode*, Lov og rett 2019, s. 461-462.

### Utsegn frå Sivilombudsmannen

SOM-2018-44.

### **Domsregister**

#### Høgsterett

Rt.1939 s. 365

Rt.2000 s. 996 *Bøhler*

Rt.2002 s.557

Rt. 2005 s.1353

Rt. 2005 s. 1157

Rt. 2006 s. 1232

Rt. 2008 s. 1409 *Sørum*

Rt. 2008 s. 145

Rt. 2011 s. 1481

Rt. 2014 s. 1161

HR-2015-01947-A *Kverva*

HR-2016-2579-A

HR-2017-967-A

Lagmannsretten

LB-2008-167477

LB-2009-94866

LE-2012-52194

LH-2014-54841

LA-2014-68640

LF-2015-162255

LB-2015-89956

LB-2015-131877 *Malerservice-saken*

LH-2016-101061

LB-2017-155361

Tingretten

TSUMO-2015-13082.

TKISA-2013-161759

*Administrativ praksis*

SKNS1-2019-30

SKNS1-2019-60

**Lovregister**

Norske lover

Lov 16.juni nr. 65 1989 om yrkesskadeserstatning.

Lov 3. juli 1992 nr. 93 om avhending av fast eiendom.

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.

Lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett.

Lov 20.mars 2004 nr. 13 om lov om erstatning fra staten for personskade voldt ved straffbar handling m.m.

Lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister.

Lov 20.mai 2005 nr. 28 om straff.

Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

Lov 27 mai. 2016 nr. 14 om skatteforvaltning.

## **Førearbeid**

### Norges offentlige utredninger

NOU 2001:32 B Rett på sak, Lov om tvisteløsning.

NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m.

NOU 2016: 5 Omgåelsesregel i skatteretten

### Proposisjoner

Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) Om ligningslov og endringer andre lover.

Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) Om lov om endringer i ligningsloven mv.(tilleggsskatt).

Prop.38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

Prop.62 L (2015-2016) Endringer i forvaltningsloven mv.

Prop.98 L (2018-2019) Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel).

### Innstilling

Innst.O.nr.118 (2008-2009) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i ligningsloven mv.

Innst.231 L (2015-2016) Innstilling fra finanskomiteen om Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

Publikasjon frå Finansdepartementet

Høringsnotat – Ny skatteforvaltningslov, Finansdepartementet 21.11.2014, s. 284 og 285.

[https://www.regjeringen.no/contentassets/efb3fbcff6834ac09650a69d6b3c1f2f/horingsnotat\\_1\\_2\\_767\\_ny\\_skatteforvaltningslov.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/efb3fbcff6834ac09650a69d6b3c1f2f/horingsnotat_1_2_767_ny_skatteforvaltningslov.pdf) (12.09.2019 kl. 14.30).

**Anna**

Lignings-ABC.

Skatteforvaltningshåndboken 2019.

Skatteetatens Analysenytt 02/2013 (lest 7.november kl. 9.30).

<https://www.skatteetaten.no/globalassets/om-skatteetaten/analyse-og-rapporter/analysenytt/analysenytt2013-2.pdf>

<https://juridika.no/innsikt/vil-ha-lov-om-juridisk-metode>

