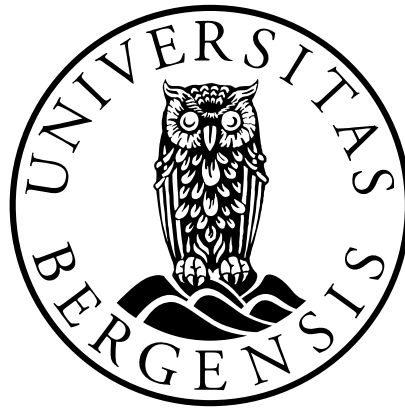


Beviskravet ved ileggelse av skjerpet
tilleggsskatt, jf. sktfvl. § 14-6.

*Bør beviskravet lempes i forhold til gjeldende
rett?*

Kandidatnummer: 155

Antall ord: 12911



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

11.12.2023

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	2
1 Innledning.....	4
1.1 Tema, aktualitet og problemstilling i masteroppgaven	4
2 Metode.....	7
2.1 Masteroppgavens karakter.....	7
2.2 Forholdet norsk rett har til folkerett – særlig EMK	7
2.3 EMDs metode og tolkning av konvensjonspraksis	9
2.3.1 Metoden.....	9
2.3.2 Konvensjonsstatenes praksis	10
3 Forholdet mellom skattyters opplysningsplikt, sanksjonene mot brudd på opplysningsplikten og endringsreglene	13
3.1 Opplysningsplikten jf. sktfvl. § 8-1.....	13
3.2 "Sporvalget" – sanksjonsbestemmelsene jf. § 14-3, § 14-6 og §§ 378-380.....	14
3.3 Endringsreglene jf. sktfvl. kap. 12	15
3.4 Sentrale hensyn bak sanksjonsreglene	15
3.4.1 Hensynet til skattyters rettssikkerhet.....	16
3.4.2 Hensynet til prevensjon.....	17
4 Beviskrav.....	19
4.1 Innledning.....	19
4.2 Hva er et beviskrav?.....	19
4.3 Beviskravet i relasjon til fastsettelses-, sanksjons- og endringsreglene.....	20
4.4 Alternativer til dagens beviskrav ved illeggelse av skjerpet tilleggsskatt jf. § 14-6. 21	
4.5 Sentrale avgjørelser fra EMD om beviskravet på skatteområdet.....	21
4.5.1 Barberà v. Spain EMD-1983-10588.....	22
4.5.2 Salabiaku v. Frankrike EMD-1983-10519	22
4.5.3 National v. Storbritannia EMD-1993-21319.....	23
4.5.4 Janosevic v. Sverige EMD-1997-34619.....	24
4.5.5 Västberga v. Sverige EMD-1997-36985	25
4.5.6 Jussila v. Finland EMD-2001-73053-1	25
4.5.7 Geerings v. Nederland EMD-2003-30810	26
5 Analyse av nyere praksis knyttet til beviskravet fra EMD.....	28

5.1	Innledning.....	28
5.2	Nærmere om avgjørelsene i etterkant av Rt-2008-1409/Sørum, LF-2012-157368 og HR-2013-2085-U	28
5.2.1	Ajdarić v. Kroatia EMD-2009-20883	28
5.2.2	Lucky v. Sverige EMD-2010-7356	29
5.2.3	Bikas v. Tyskland EMD-2013-76607	31
5.3	Tolkningsbidrag fra forarbeider og teori	33
5.4	Sammenfatning og konklusjon.....	35
6	Bør beviskravet endres	38
6.1	Vurderingen av hvorvidt beviskravet bør endres	38
	Litteraturliste	42
	Liste over figurer	46

1 Innledning

1.1 Tema, aktualitet og problemstilling i masteroppgaven

Temaet for denne masteroppgaven er beviskravet ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt jf. Skatteforvaltningsloven(sktfvl.) § 14-6. Hovedproblemstillingen er om beviskravet ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt bør lempes i forhold til gjeldende rett. Beviskrav er kort sagt et krav om hvilken sannsynlighetsgrad som kreves for at et faktisk forhold skal kunne anses som bevist, slik at det kan legges til grunn for vurderingen av hvorvidt en rettsregel er oppfylt, jf. nærmere i pkt. 4.

Etter gjeldende rett anvendes det straffeprosessuelle beviskravet ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt. Det vil si at det faktiske forholdet som danner grunnlaget for sanksjonsbruken, må bevises utover enhver rimelig tvil. Dette beviskravet ble innført med skatteforvaltningsloven i 2016. I lovforarbeidene var Finansdepartementet imidlertid uklare på om Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen(EMK) gjorde det nødvendig å innføre det straffeprosessuelle beviskravet.¹ Under høringsrunden ble det stilt spørsmål ved om dette var nødvendig for å oppfylle EMK.²

Departementet uttalte at:

«Det er skattemyndighetene som har bevisbyrden for at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift er oppfylt. Ved avgjørelsen av om vilkårene er oppfylt stilles det krav til bevisenes styrke. Ingen av lovene på skatteområdet har uttrykkelige bestemmelser om beviskrav ved ileggelse av sanksjoner i dag. Etter Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2008 s. 2008, hvor det ble slått fast at beviskravet for å ilegge ordinær tilleggsskatt er klar (kvalifisert) sannsynlighetsovervekt, er det nå praksis på hele skatteområdet for å legge et slikt beviskrav til grunn ved ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift med inntil 30 prosent.

Etter vedtakelsen og ikrafttreddelsen av forslagene i Ot.prp.nr. 82 (2008-2009), skal det straffeprosessuelle beviskravet (bevist utover enhver rimelig tvil) legges til grunn ved ileggelse av tilleggsskatt med mer enn 30 prosent etter ligningsloven.

¹ Se Prop.38 L (2015-2016) pkt. 20.7.1.4 om "Beviskrav" i høringsnotatet på regjeringen.no publisert 21.11.2014 s. 283. Se for øvrig s. 282-284 pkt. 20.7.1.2 og pkt. 20.7.2.

² Se høringsvar fra Regjeringsadvokaten gitt 02.03.2015.

Tilsvarende legges i dag til grunn ved ileggelse av tilleggsavgift etter de øvrige lovene på skatteområdet.»³

Regjeringsadvokatens innspill til dette var delvis:

«Regjeringsadvokaten viser til at norske myndigheter ikke etter EMK er rettslig forpliktet til å operere med de samme rettssikkerhetskrav for alle sanksjoner som regnes som straff etter EMK, uavhengig av sanksjonens alvor. I Rt. 2008 side 1409 la Høyesteretts flertall til grunn at beviskravet ved ordinær tilleggsatt er klar sannsynlighetsovervekt, som eksplisitt ble uttalt å være et lavere krav enn det straffeprosessuelle (dommens avsnitt 105). Høyesterett bygger her på EMDs storkammerdom 23. november 2006 i Jussila mot Finland. Her uttalte EMD det vesentlige – og generelle – poeng at det av EMK artikkel 6 ikke følger at alle sanksjoner som regnes som «straff» etter bestemmelsen blir gjenstand for de samme rettssikkerhetsgarantiene som gjelder for «hard core criminal law» (avsnitt 43). Jo lenger en sanksjon i sin karakter ligger fra alminnelig straff desto mindre strenge vil de strafferettslige rettssikkerhetskravene i EMK artikkel 6 være («... the criminal-head guarantees will not necessarily apply with their full stringency».)»⁴

Departementets redegjørelse viser at det mangler en vurdering av om EMK krever at man oppstiller det straffeprosessuelle beviskravet ved ileggelse av skjerpet tilleggsatt, og Regjeringsadvokatens uttalelse etterlyser dette. Dette aktualiserer to spørsmål. Det ene om EMK krever at man oppstiller et såpass strengt beviskrav, jf. nærmere i pkt. 4.5 og pkt. 5.2. Hvis dette spørsmålet besvares benektende er det nærliggende å gå videre og vurdere om beviskravet bør lempes i forhold til gjeldende rett. Som jeg skal forklare i pkt. 3, har dette sammenheng med at det straffeprosessuelle beviskravet i praksis begrenser endringsadgangen, da endring utover fem år i dag er avhengig av at skattyter ilegges skjerpet tilleggsatt jf. sktfvl. § 14-6, eller dømmes for skattesvik, jf. Straffeloven(strl.) § 378.

³ Høringsnotatet på regjeringen.no pkt. 20.7.2 "Departementets vurderinger og forslag" s. 284.

⁴ Se høringsvar fra Regjeringsadvokaten gitt 02.03.2015 s. 2.

Spørsmålet var oppe for Frostating lagmannsrett i en sak før lovendringen.⁵ Lagmannsrettens drøftelse av problemstillingen var knapp og det samme var Høyesteretts ankebeslutning.⁶ Høyesterett uttalte ikke annet enn:

«Høyesteretts ankeutvalg finner enstemmig at verken avgjørelsens betydning utenfor den foreliggende sak eller andre forhold tilsier at saken blir fremmet for Høyesterett [...] Anken tillates derfor ikke fremmet. »

⁵ Se LF-2012-157368.

⁶ HR-2013-2085-U.

2 Metode

2.1 Masteroppgavens karakter

Hovedproblemstillingen i masteroppgaven har en klar rettspolitisk karakter og er derfor ikke et rettsdogmatisk spørsmål.⁷ Problemstillingen er slik sett rettspolitisk, men for å kunne ta stilling til dette rettspolitiske spørsmålet må man først avklare de rettsdogmatiske argumentene for og imot dagens beviskrav og en eventuell endring av beviskravet. Oppgaven vil derfor inneholde en stor grad av rettsdogmatikk. Eksempelvis vil begrunnelse og hensyn bak reglene om ordinær tilleggsskatt⁸, skjerpet tilleggsskatt, skattesvik og endringsreglene stå sentralt når en skal ta stilling til hvorvidt beviskravet bør lempes, se nærmere i pkt. 3.4. Dette fordi skjerpet tilleggsskatt er en av flere sanksjoner som kan ilegges eller pådømmes ved brudd på opplysningsplikten jf. sktfvl. § 8-1. Det å analysere regelsettets innhold, hensiktsmessighet og forholdet mellom ulike regelsett, herunder sanksjonsreglene og endringsreglene, for å avdekke eventuelle koherensargumenter innebærer analyse av rettsdogmatisk karakter og denne tematikken vil oppgaven berøre i pkt. 3. Etersom EMK legger føringer for innholdet i norsk rett må oppgaven også analysere EMDs praksis for å klarlegge hva gjeldende rett er før man kan ta stilling til om gjeldende rett bør endres. En slik analyse vil også måtte ta utgangspunkt i alminnelig juridisk metode, naturligvis med de modifikasjoner EMD opererer med – noe oppgaven vil komme inn på i de neste punktene.

2.2 Forholdet norsk rett har til folkerett – særlig EMK

Forholdet mellom EMK og norsk rett er et omfattende tema og gjennomgangen i dette punktet vil derfor ikke gå i dybden av temaet, men vil heller skissere de metodiske utgangspunktene og hovedtrekkene som har betydning for om beviskravet kan lempes, jf. nærmere i pkt. 4.5 og 5.2.

I folkerettsteorien trekkes det et skille mellom *monistiske* og *dualistiske* rettssystemer. I korte trekk innebærer dette at monistiske stater anses for å innrette rettssystemet på en slik måte at folkerett og intern rett regnes for å tilhøre samme rettssystem slik at folkeretten får direkte

⁷ For en redegjørelse av innholdet i begrepet rettsdogmatikk se Hans Petter Graver, *Vanlig juridisk metode? Om rettsdogmatikken som juridisk sjanger*, TfR, 2008 s. 149-179.

⁸ Skatteforvaltningsloven betegner sanksjonene som tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt, i denne oppgaven vil heller begrepet ordinær tilleggsskatt anvendes da det er mer hensiktsmessig for å tydeliggjøre skillet mellom (ordinær) tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt. Oppgaven vil anvende tilleggsskatt som begrep i de tilfellene hvor det er mer hensiktsmessig å rette fokus mot begge bestemmelsene.

virkning på intern rett uten såkalte gjennomføringsakter. I dualistiske stater bygger man derimot på at intern rett og folkerett er forskjellige rettssystemer. Dette betyr at folkeretten *ikke* har en direkte virkning på den interne retten. Disse utgangspunktene representerer imidlertid bare teoretiske utgangspunkter.

Juridisk teori legger i dag til grunn at det norske rettssystemet i utgangspunktet opererer med en form for dualisme.⁹ Et unntak fra dette utgangspunktet gjelder for menneskerettighetenes del og menneskerettighetene betegnes tidvis som del- eller sektormonisme.¹⁰ Uansett hvilken klassifisering en konkret velger å betegne forholdet mellom EMK og norsk intern rett med vil virkningen, som pkt. 2.3 vil vise, i avgjørende grad bero på *innholdet i EMDs rettspraksis*.

Det første naturlige spørsmålet som oppstår er – *på hvilken måte binder EMDs praksis norsk rett*. En må derfor se hen til de metodiske utgangspunktene som gjelder for gjennomføringen av folkerettslige forpliktelser. I utgangspunktet stiller folkeretten ingen krav til hvordan dualistiske stater skal innføre sine folkerettslige forpliktelser og hver stat kan derfor avgjøre hvordan forpliktelsene skal gjennomføres.¹¹ Typisk blir folkerettslige forpliktelser etter en avveining fra lovgivers side gjennomført ved inkorporasjon, transformasjon eller konstatering. For EMKs del er konvensjonen en relevant rettskilde i norsk rett gjennom inkorporering i menneskerettsloven(mrl.).¹² Ved inkorporasjon får en konvensjon status som norsk lov gjennom en direkte henvisning til konvensjonens tekst.¹³ Videre har EMK en særegen inkorporasjonsform jf. mrl. § 3. Her fremgår det at konvensjonsbestemmelser "skal ved motstrid gå foran bestemmelser i annen lovgivning". Til tider er konvensjonen derfor, riktignok noe omdiskutert, betegnet som "semikonstitusjonell".¹⁴ Bestemmelsen gir derfor konvensjonsbestemmelsene forrang. Foreløpig har ikke rekkevidden av forrangsbestemmelsen fått noen begrensning i rettspraksis og har inntil videre medført at annen lovgivning har blitt fraveket.¹⁵ Ettersom mrl. § 3 innehar denne noe særegne stillingen i norsk rett medfører dette at EMK art. 6 og dens praksis får forrang i norsk rett. Hvilken rekkevidde man tillegger

⁹ Se blant annet Ruud og Ulfstein, *Innføring i folkerett*, 6. utg. 2023(Ruud og Ulfstein), s. 56 flg. og Eivind Smith, *Konstitusjonelt demokrati*, 2021(Smith), s. 135-136.

¹⁰ Se blant annet Sondre Torp Helmersen, *Utviklingen av det dualistiske prinsipp i norsk rett*, JV, vol. 58, 2 utg., 2023 s. 105 flg. og Jørgen Aall, *Domstolsadgang og domstolsprøving i menneskerettighetssaker*, TfR, vol. 111, utg. 1-2, 1998, pkt. 5.

¹¹ Se blant annet Smith s. 138 og Ot.prp.nr.45 (2002-2003) s. 13.

¹² Ot.prp.nr.45 (2002-2003) s. 13-14.

¹³ Se blant annet Ruud og Ulfstein s. 62 flg. og Smith s. 138-139.

¹⁴ Se blant annet Jørgen Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter*, 5 utg. 2 opplag, 2020, s. 101 og Carsten Smith, *Fra konvensjon til lov*, Mennesker og rettigheter, 1999, s. 272-273.

¹⁵ Se blant annet Rt-2005-833/Uskyldspresumsjons-dommen og Rt-2008-1764/Ankenektelse-dommen.

forrangsbestemmelsene generelt, og hver enkelt bestemmelse i EMK spesielt er tema som er omfattende og komplekse. Kort og generalisert er begrepet *rammerett* treffende for virkningen EMK har.¹⁶ En gjennomgang av dette temaet vil uansett sprengje oppgavens rammer og oppgaven nøyer med å henvise til at disse temaene er omdiskuterte i teorien.¹⁷ Det sentrale å merke seg med hensyn til virkningen av forrangsbestemmelsen for denne oppgaven er at EMD gjennom EMK legger *føringer* for hvilke beviskrav norsk rett kan oppstille for ileggelse av skjerpert tilleggsskatt. Analysen vil derfor fokusere på om EMK krever at man oppstiller det straffeprosessuelle beviskravet. Dersom analysen viser at dette ikke er tilfellet; enten ved at EMD eksplisitt aksepterer et lavere beviskrav eller at EMD ikke krever det straffeprosessuelle beviskravet, kan beviskravet endres, jf. nærmere analyse i pkt. 4.5 og 5.2.

2.3 EMDs metode og tolkning av konvensjonspraksis

2.3.1 Metoden

Det neste spørsmålet som oppstår er, hvis det eksisterer praksis fra EMD som er relevant for innretningen av tilleggsskattereglene og spesielt med hensyn til beviskravet, *hvordan skal den tolkes?*

Det sentrale for tolkningen av EMK er EMDs særegne *metode og tolkningsstil*. Denne er kjent for å være annerledes enn den alminnelige juridiske norske metode og tolkningsstil.¹⁸ Utgangspunktet for konvensjonstolkning er naturligvis Wien-konvensjonen art. 31 (1).¹⁹ Videre tilleggjer EMD vanligvis ikke konvensjonsforarbeidene noe vekt.²⁰ Det som derimot er de sentrale kildene som jevnt over vektlegges tyngst i EMDs praksis er formåls-, konsekvens- og harmonibetraktninger.²¹ Dette aspektet får betydning for oppgaven i den nærmere analysen av EMDs praksis i pkt. 4.5 og 5.2 når det gjelder å forstå EMDs resonnementer knyttet til *skjønnsmargin*, *prøvingsintensitet* og *formålsbetraktninger* knyttet til EMK art. 6 nr. 2.

¹⁶ Se Ragnhild Noer, *Hvorfor ikke bare bruke vanlig norsk rett?*, Lov og Rett vol. 62, 2023, s. 483-484 for anvendelse av dette begrepet.

¹⁷ Se blant annet Arnfinn Bårdsen, *Grunnloven, straffeprosessen og strafferetten – noen linjer i høyesteretts praksis etter grunnlovsreformen 2014*, JV vol. 52 nr. 1, 2017, s. 1-44.

¹⁸ Se blant annet Tor-Inge Harbo, *Kan norske domstoler bruke "samme metode" som Den europeiske menneskerettighetsdomstolen?*, JV, vol. 58, 2023, s. 208-235.

¹⁹ Se Vienna Convention on the Law of Treaties 1969.

²⁰ Se Rettsstat og menneskerettigheter 1, Jørgen Aall, 2022(heretter Aall) s. 37.

²¹ Aall s. 38.

En avgjørelse som egner seg som eksempel på forskjellen i metode- og tolkningsstil med hensyn til EMD og alminnelig juridisk metode og for øvrig for oppgaven er *Bendenoun*-avgjørelsen.²² Dette tilfellet, som gjaldt tilleggsskatt, viser at EMD har en annen tilnærming til sanksjoner som i realiteten har et straffepreg, dette i motsetning til Høyesterett som har tolket straffebegrepet i Grunnloven(grl.) § 96 "temmelig formelt".²³

For øvrig er det verdt å merke seg at innføringen av menneskerettighetene i norsk lovverk hadde og har fortsatt som formål å styrke menneskerettighetene.²⁴ Slike formåls- og formålsrealiserende betraktninger er gjennomgående tungt vektlagt i EMD sin praksis, noe som også har betydning for den nærmere analysen av EMDs praksis i pkt. 4.5 og pkt. 5.2. Et annet metodisk trekk ved EMDs praksis er at hensynet til effektivisering av konvensjonsvernet blir ilagt stor vekt. Et kjent utsagn fra EMDs praksis som ofte repeteres er at rettighetene skal være "practical and effective", og ikke "theoretical or illusory".²⁵

Disse formålsbetraktningene formuleres riktignok noe ulikt. En annen formulering en kan se er at konvensjonen skal være et "living instrument", noe som i teorien tolkes slik at konvensjonen skal være dynamisk og i tråd med tidens oppfatninger og krav.²⁶ Enda en veletablert formulering er at rettighetene skal tolkes slik at "internal consistency and harmony between its various provisions" promotes.²⁷ Disse formuleringene gir derfor grunnlag for å si at *formåls-, konsekvens- og harmonibetraktninger* tillegges stor vekt i EMDs praksis, og følgelig også for tolkningen av domstolens praksis, noe som er verdt å merke seg med hensyn til de nærmere analysene i pkt. 4.5 og 5.2.

2.3.2 Konvensjonsstatenes praksis

Den materielle hjemmelen for at EMDs praksis er en relevant rettskildefaktor ved fastlegging av en konvensjonsstats interne nasjonale rett kan i tillegg til mrl. § 3 ses i EMK art. 46 og art. 1. Når det gjelder tolkningen av rettighetene i EMK er det naturligvis EMD som har siste ord.²⁸

²² EMD-1986-12547.

²³ Aall s. 38.

²⁴ Aall s. 37 som videre henviser til Dok.nr.16 2011-2012.

²⁵ Se blant annet *Airey* EMD-1973-6289 avsn. 24.

²⁶ Se blant annet *Tyrrer* EMD-1972-5856 avsn. 31.

²⁷ Se blant annet *Saadi* EMD-2003-13229-2 avsn. 62.

²⁸ Aall s. 44.

Videre er det også verdt å merke seg at EMK som et utgangspunkt gir det man kan kalle for et minimumsvern jf. art. 53.

Når det gjelder spørsmålet om hvordan EMDs praksis skal tolkes og vektet må det også ses hen til konvensjonsstatenes praksis, med andre ord norsk rettspraksis, og hvordan den skal vektet opp mot konvensjonen. I denne avveiningen står begrepene *skjønnsmarginen* og *prøvingsintensiteten* sentralt. Som oppgaven vil vise er skjønnsmargin og prøvingsintensitet noe som kommer til syne spesielt i skattesaker da skatt anses for å ligge i kjernen av konvensjonsstater selvråderett, jf. nærmere i pkt. 4.5. I folkeretten kommer dette synspunktet om at begge domstolenes praksis er relevante vis-à-vis ved både nasjonal- og internasjonal domstolsbehandling noe forutsetningsvis til uttrykk gjennom Wien-konvensjonen art. 31 3b. Her fremgår det at "[t]here shall be taken into account, together with the context ... any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation".

Med *skjønnsmargin* sikter jeg i det følgende til EMDs prøvelse av nasjonal rett. Skjønnsmarginen EMD tilkjenner konvensjonsstater kan føre til at EMD avstår fra å overprøve en stats vurderinger eller innretninger, med andre ord vil *prøvingsintensiteten*, EMDs prøving av en lovregel eller innretning opp mot aktuelt regelsett eller konvensjonsartikkel, kunne være mer eller mindre inngripende. Det fremgår implisitt av ordet i seg selv, men prøvingsintensiteten vil naturligvis variere ut fra saksområde og hver enkelt saks omstendigheter. Dette er den såkalte *skjønnsmargin doktrinen* som er utviklet gjennom EMDs praksis og som nå fremgår av 15. tilleggsprotokoll i fortalens sjette ledd. EMD har selv uttalt at doktrinen er ment å regulere forholdet mellom nasjonale domstoler og EMDs rolle som overnasjonalt kontrollorgan.²⁹

Det er også hensiktsmessig å påpeke at oppgavens problemstilling har en side til ulik metode og tilnærming fra Høyesteretts og EMDs side. Noe av bakgrunnen for at man kan reise spørsmål om å lempe bevisskravet ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt oppstår på grunn av ulik tolkning av straffebegrepet. Høyesterett har historisk tolket Grl. § 96 slik at den kun kommer til anvendelse ved *formell straff* og straffebegrepet i § 96 tolkes derfor *statisk*.³⁰ Det formelle straffebegrepet eksisterer fordi lovgiver er den som definerer hvorvidt en reaksjon er straff.

²⁹ Se blant annet *A m.fl.* EMD-2005-3455 avsn. 184.

³⁰ Aall s. 45.

EMD har derimot et materielt straffebegrep, noe som betyr at det legges til grunn "et langt videre straffebegrep ... i relasjon til art. 6".³¹ Dette vil komme til syne noe indirekte i løpet av denne oppgaven og denne tilnærmingen stammer fra *Engel*-avgjørelsen og de såkalte *Engel*-kriteriene.³²

Det neste spørsmålet som aktualiserer seg er *hvilken rekkevidde denne rettskilden har*. I teorien er det lagt til grunn at en ved tolknings spørsmål som gjelder såkalte utvidende, innskrenkende og presiserende tolkninger i realiteten kan skape nye rettigheter og teoriens syn har derfor vært at rettsanvendere ikke kan være "for dynamiske eller dristige i sin grunnlovstolkning".³³ Denne uttalelsen er riktignok knyttet til grunnloven, men har overføringsverdi når det gjelder spørsmål om tolkning av rettigheter som fremgår av lover av mindre rang også. Resonnementene over skisserer derfor hvorfor og hvordan EMK er en relevant kilde med hensyn til problemstillingen.

³¹ Gröning, Husabø og Jacobsen, *Frihet, forbrytelse og straff*, 3. utg, 2023, s. 61.

³² Se EMD-1971-5100/*Engel* avsn. 81 flg.

³³ Aall s. 46.

3 Forholdet mellom skattyters opplysningsplikt, sanksjonene mot brudd på opplysningsplikten og endringsreglene

Når man skal ta stilling til hvorvidt beviskravet for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt bør endres kan man ikke analysere dette spørsmålet isolert. Ileggelse av skjerpet tilleggsskatt inngår nemlig i et nettverk av flere sanksjonshjemler. Som nevnt er ileggelse av skjerpet tilleggsskatt jf. sktfvl. § 14-6 en av tre sanksjonshjemler – ordinær tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og skattesvik. Disse ulike sanksjonene er alle materielt knyttet til opplysningsplikten jf. sktfvl. § 8-1 og i tillegg er sanksjonshjemlene knyttet til endringsreglene i sktl. kap. 12. Videre vil dette punktet i oppgaven presentere de ulike reglene i dette nettverket.

3.1 Opplysningsplikten jf. sktfvl. § 8-1

Utgangspunktet materielt sett for ileggelse av sanksjoner på skatterettens område er opplysningsplikten jf. sktfvl. § 8-1. Skattytere er i forlengelsen av skatteplikten jf. Skatteloven (sktl.) kap. 2 pålagt en opplysningsplikt. Tilnærmet alle som er skattepliktige til Norge er derfor med hjemmel i sktfvl. § 8-1 pålagt å gi "riktige og fullstendige opplysninger" til skattemyndighetene ved å opptre "aktsomt og lojalt" for å overholde denne skatteplikten. Opplysningsplikten gjelder ikke absolutt alle skattepliktige. Et unntak er eksempelvis utenlandske aksjonærer som ilegges kildeskatt på utbetalt utbytte fra norske selskaper, se blant annet sktfvl. § 7-7 og § 8-2 (5). Her er opplysningsplikten pålagt utdelende selskap, noe som viser at opplysningsplikten ikke alltid følger skatteplikten.

Systemet ved at opplysningsplikten i utgangspunktet følger skatteplikten kan spores helt tilbake til skatteloven av 1911.³⁴ I korte trekk inneholder bestemmelsen to sentrale vilkår, at opplysninger skal være "riktige" og "fullstendige".³⁵

Bakgrunnen for at skattytere har en opplysningsplikt er kort sagt at man antar at skattytere har best kunnskap om sine økonomiske forhold.³⁶ Dette synspunktet har i neste rekke sin begrunnelse i at skattyterne har de beste forutsetninger for å belyse det faktiske grunnlaget for skattevedtaket. Opplysningsplikten danner derfor utgangspunktet materielt sett for de tilfellene

³⁴ Se Prop.38 L (2015-2016) s. 89 flg. og Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 76 flg.

³⁵ For en nyere redegjørelse av innholdet i denne normen som bestemmelsen legger opp til se Sander André Samuelsen, *Opplysningsplikt – et spørsmål om samarbeid og lojalitet?*, Skatterett, Vol. 42, Utg. 1, 2023.

³⁶ Prop.38 L (2015-2016) s. 114.

hvor plikten er brutt, og ileggelse av ordinær tilleggsatt eller skjerpet tilleggsatt etter sktfvl. § 14-3 og § 14-6 eller pådømmelse av straffesvik etter strl. §§ 378-380 aktualiseres.

3.2 "Spørvalget" – sanksjonsbestemmelsene jf. § 14-3, § 14-6 og §§ 378-380

I de tilfellene hvor opplysningsplikten er brutt vil derfor ileggelse av tilleggsatt etter sktfvl. §§ 14-3, 14-6 eller idømmelse etter strl. §§ 378-380 aktualiseres. Et sentralt delspørsmål i vurderingen av om beviskravet ved skjerpet tilleggsatt bør lempes, er det såkalte spørvalgsspørsmålet. Dette er spørsmålet om *hvilken sanksjonshjemmel som skal anvendes*. Spørsmålet oppstår fordi valget mellom skjerpet tilleggsatt og straff i dag er uklart, dels fordi disse sanksjonshjemplene oppstiller bortimot de samme vilkårene.

Spørsmålet om man skal anvende sktfvl. § 14-6 eller strl. § 378 i tilfeller der vilkårene for å anvende begge regler er oppfylt er uklart, og rettskildene gir i dag lite veiledning.³⁷ I forarbeidene til ligningsloven står det at "denne administrative sanksjonen er et alternativ til straffeforfølgning når skattyter har utvist skyld, men ikke anmeldes".³⁸ Omtrent det samme sies i forarbeidene til skatteforvaltningsloven.³⁹ Se også begrunnelsen for å beholde skjerpet tilleggsatt som sanksjon hvor det fremgår at "[i] teorien kan en tenke seg at alle slike saker anmeldes og forfølges i straffesporet. En slik løsning anses imidlertid som uaktuell da politi og påtalemyndighet ikke har kapasitet til å behandle alle slik saker i det strafferettslige sporet".⁴⁰ Det er også tatt til ordet i juridisk teori for at det eksisterer et spenningsforhold mellom disse regelsettene; skjerpet tilleggsatt og skattesvik.⁴¹

Etter sktfvl. § 14-3 ilegges ordinær tilleggsatt en "skattepliktig ... som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene". Skyldkravet angis gjennom § 14-3 (2) hvor det fremgår at tilleggsatt ikke kan ilegges dersom forholdet er "unnskyldelig". Skyldkravet er derfor negativt avgrenset ved at alle brudd på opplysningsplikten som ikke anses "unnskyldelig" omfattes. Bestemmelsen er derfor utformet med såkalte *objektive vilkår*.

Både sktfvl. § 14-6 og strl. §§ 378-380 idømmes i tilfeller hvor skattyter "gir ... uriktig eller ufullstendig opplysning" og "forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler".

³⁷ Se Stine-Karethe Jensen, *Skillet mellom tilleggsatt og straff for skattesvik*, Skatterett, vol. 41, 3 utg. 2022 (heretter Jensen) s. 223-243.

³⁸ Se Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s. 34.

³⁹ Se Prop.38 L (2015-2016) s. 218-219.

⁴⁰ Se Prop.38 L (2015-2016) s. 218-219.

⁴¹ Jensen s. 234.

Dette er de vilkårene bestemmelsene har til felles. I § 14-6 fremgår skyldkravet – "forsettlig eller grovt uaktsomt" av bestemmelsen i seg selv. Dette til forskjell fra skattesviksbestemmelsen hvor forsettskravet forankres i § 378 og uaktsomhetsvilkåret i § 379. Subjektvilkårene er også noe ulikt utformet; § 14-6 retter seg mot "skattepliktig" og "skattemyndigheter" mens § 378 retter seg mot "den som" og "offentlig myndighet". Gjennomgangen viser derfor at opplysningsvilkårene er like, at uaktsomhetskravet knyttet til skattefordelen er lik, at skyldkravene er de samme og at subjektvilkårene er noe ulikt utformet. Etter alle praktiske formål er imidlertid innholdet i disse to bestemmelsene sammenfallende.

3.3 Endringsreglene jf. sktfvl. kap. 12

Skatteforvaltningslovens kapittel 12 har flere regler som regulerer innholdet og omfanget av skattemyndighetenes endringskompetanse. Hovedpoengene som er relevante i relasjon til oppgavens problemstilling kan imidlertid utledes ved å ta utgangspunkt i § 12-1 (1) og § 12-6 (1) og (2).

Utgangspunktet etter § 12-1 (1) jf. § 12-6 (1) er at skattemyndighetene "kan" endre skattefastsettingen dersom "fastsettingen er uriktig" fem år tilbake i tid. Videre utvides endringsadgangen etter § 12-6 (2) til ti år dersom "skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 til 380". Det at endring utover femårsfristen forutsetter anvendelse av sktfvl. § 14-6 eller strl. § 378, er noe som skaper et problem og oppgaven vil komme tilbake til.

3.4 Sentrale hensyn bak sanksjonsreglene

Formålet med dette punktet i oppgaven er å gi en oversikt over hensyn som er relevante ved utformingen av sanksjonsreglene. Hensynene som reglene bygger på står naturligvis sentralt ved den senere vurderingen av hvorvidt beviskravet ved illeggelse av skjerpet tilleggsskatt bør endres.

Som nevnt er utgangspunktet i skatteretten skattyters opplysningsplikt. Formålet med denne regelen er at skattemyndighetene skal få tilstrekkelig informasjon om faktiske forhold til å kunne kontrollere at skattyters fastsetting er riktig. På denne måten er opplysningsplikten et utslag av hensynet til sakens opplysning og i neste rekke et utslag av hensynet til rett skatt.

Endringsreglene som nevnt i pkt. 3.3 har derfor som formål å ivareta hensynet til rett skatt i de tilfellene hvor skattyters egen fastsetting viser seg å være feil.

Sanksjonsreglene skal på sin side forhindre brudd på opplysningsplikten, noe som betyr at disse reglene også anvendes for å fremme hensynet til rett skatt. Dersom sanksjonsreglene blir anvendt forhindrer man brudd på opplysningsplikten gjennom å knytte reaksjoner til tilfeller hvor det foreligger brudd på opplysningsplikten. På denne måten fremmer sanksjonsreglene også hensynet til rett skatt. Opplysningsplikten er som nevnt tilknyttet skatteplikten og derfor vil sanksjonering av brudd på opplysningsplikten i prinsippet medføre at skatteplikten overholdes og at brudd på opplysningsplikten forhindres – og på denne måten aktualiserer *hensynet til prevensjon seg*.

Grovt sett er de kolliderende hensynene ved spørsmålet om beviskravet bør lempes nettopp hensynet til prevensjon og hensynet til skattyters rettssikkerhet. På dette punktet er det derfor naturlig å stille spørsmål ved hva som egentlig menes med "hensynet til skattyters rettssikkerhet". Begrepet er i seg selv vidt og kan ses anvendt i flere rettskilder uten at det strengt tatt har noe klart og entydig innhold ut i fra formuleringen.

3.4.1 Hensynet til skattyters rettssikkerhet

Et typisk aspekt som trekkes frem ved anvendelsen av rettssikkerhetsargumentet er forutsigbarhet.⁴² Det som ligger i forutsigbarhetsargumentet når det gjelder sanksjoner er i første rekke at skattepliktig skal kunne forutse når en blir sanksjonert. I andre rekke ligger det i forutsigbarhetsargumentet at dersom en skal kunne forutse en sanksjon må sanksjonsregelen være formulert tilstrekkelig klart – et klarhetsargument. I dette ligger det at vilkårene i en lovhemmel må være utformet slik at de ikke er for skjønnsmessige. Hvis vilkårene er utformet for skjønnsmessige vil de ikke være forutsigbare og det vil være vanskelig å forutse når en kan bli sanksjonert. Spissformulert innebærer dette argumentet at svært objektive vilkår vil være forutsigbare og svært skjønnsmessige vilkår vil være uforutsigbare.

Et annet aspekt ved rettssikkerhetshensynet er at det skal hindre rettsuriktige avgjørelser.⁴³ Altså at det skal hindre at sanksjoner ilegges eller lovbrudd pådømmes i tilfeller hvor gjeldende vilkår ikke er oppfylt. Dette er typisk tilfellet når et faktum legges til grunn som bevist når det

⁴² Se blant annet NOU 2003:15 s. 20.

⁴³ Se blant annet Ørnulf Øyen, *Straffeprosess*, 3. utg, 2022, s. 424.

derimot ikke har skjedd, og det er nettopp her beviskravet aktualiserer seg som verktøy. Dess strengere beviskravet er, dess mindre blir risikoen for at sanksjoner anvendes uten at det nødvendige faktiske forholdet er tilstede. Derfor vil det straffeprosessuelle beviskravet ivareta hensynet til å forhindre rettsuriktige avgjørelser bedre enn alle andre lempeligere beviskrav.

3.4.2 Hensynet til prevensjon

Prevensjonshensynet er det bærende hensynet bak tilleggsskattereglene.⁴⁴ Reglene har eksistert i ulike former siden 1911, men ble revidert kraftig på 1980-tallet ved at skjerpet tilleggsskatt ble innført med formål om "å øke den preventive virkning".⁴⁵ Som nevnt i pkt. 3.4 eksisterer disse reglene for å forhindre brudd på opplysningsplikten, og denne plikten eksisterer i neste rekke fordi en ønsker at skattytere skal oppgi riktig skatt.⁴⁶ Prevensjonshensynet bunner delvis ut i en betraktning om å forhindre lovbrudd, noe som forutsetter at reglene er tilstrekkelig effektive. Slik sett er hensynet til prevensjon og hensynet til effektivitet to sider av samme sak, noe oppgaven vil komme tilbake til i pkt. 6.

Generelt kan man si at sanksjonsreglene skal ha både en allmenn- og en individualprevensjonseffekt. Med allmennprevensjon siktes det til at de fleste vil unngå å gjennomføre handlinger eller bryte normer dersom dette medfører et lovbrudd. I relasjon til tilleggsskattereglenes prevensjonseffekt vil argumentet knyttet til allmennprevensjonshensynet formuleres slik – dersom tilleggsskattereglene eksisterer vil dette forhindre brudd på opplysningsplikten og skatteunndragelse, ettersom man kan gå ut ifra at folk flest ønsker å unngå unødvendige økonomiske byrder. Det er dette oppgaven sikter til når den anvender begrepet allmennprevensjonseffekt i relasjon til tilleggsskattereglene.

Individualprevensjonshensynet har imidlertid en annen karakter. Individualprevensjonshensynets effekt sikter mot *hver enkelt* lovbryster. I prinsippet er effekten tiltenkt å sørge for at lovbrysterer skal avstå fra å begå fremtidige lovbrudd fordi *opplevelsen av straff* vil være negativ. Dette danner grunnlag for å si at siktemålet med strafferettsteoriene når det gjelder ileggelse av sanksjoner som er i den strafferettslige kjerne, er avskrekkelse,

⁴⁴ Se blant annet s. 11, 20-21, s. 62 og s. 85 i NOU 2003:7, i dette forarbeidet er prevensjonshensynet gjennomgående anvendt som argument. For anvendelsen av hensynet i rettspraksis se Rt-2008-1409/Sørum avsn. 105.

⁴⁵ NOU 2003:7 kap. 3.3 s. 21. Se for øvrig kap. 3 for en presis gjennomgang av historikken.

⁴⁶ Se Rt-2008-1409/Sørum avsn. 121 som henviser videre til Innst.O.nr.44 (1979-1980) for en slik argumentasjonsrekke.

rehabilitering og inkapasitering gjennom både allmenn- og individualprevensjonseffekten.⁴⁷ Rehabilitering og inkapasitering, også kalt den forbedrende virkningen, knytter seg derfor primært til frihetsberøvelse. Rehabilitering og inkapasitering forutsetter derfor en større grad av inngripen – typisk fengselsstraff. Når det gjelder tilleggsskattereglene kan en hevde at siktemålet strengt tatt kun er avskrekkelse da rettsvirkningen ved ileggelse av ordinær tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt er begrenset til en økonomisk sanksjon.

Heller ikke stigmamomentet vil i like stor grad gjøre seg gjeldende ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt. En del av allmennprevensjonseffekten knytter seg til stigmaet som oppstår ved ileggelse sanksjoner. *Stigma* er en form for sosial sanksjon som er antatt å være en konsekvens av lovovertridelser.⁴⁸ Dette skjer normalt ved at medmennesker får kunnskap om at lovbrøyteren har blitt ilagt en sanksjon. Stigmaargumentet treffer riktignok ikke fullt ut i relasjon til skjerpet tilleggsskatt da ileggelse normalt ikke blir kjent. Dette tilsier at skjerpet tilleggsskatt i realiteten ikke er et alternativ til straff i betydningen at det er samme sanksjon bortsett fra at sanksjonen håndheves av to ulike myndigheter, henholdsvis skattemyndighetene og påtalemyndighetene.

Betraktningene over knyttet til allmenn- og individualprevensjonshensynet danner grunnlag for å si at formålet med sanksjonsreglene gjennom avskrekkelsesvirkningen er at skattepliktige skal oppfylle opplysningsplikten og slik sett være preventive.⁴⁹ Men, *i hvilken grad* regelen om skjerpet tilleggsskatt vil ha den tilsiktede prevensjonseffekten, det avhenger av hvor lett sanksjonen kommer til anvendelse. Prevensjonseffekten samlet sett beror derfor dels på *hvor strenge vilkårene er* – hvis vilkårene er lempeligere vil de oftere være oppfylt, men også dels på *bevisskravets styrke*. Dette kommer oppgaven tilbake til i neste del - pkt. 4 hvor temaet bevisskrav behandles.

⁴⁷ For mer om strafferettsteoriene se NOU 2003:15 kap. 4, s. 46-54.

⁴⁸ Se blant annet Prop.62 L (2015-2016) s. 44 og 50.

⁴⁹ Se NOU 2003:7 s. 32, som henviser videre til Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 42, og forarbeidet som helhet for øvrig for lignende synspunkt om formålet bak tilleggsskattereglene.

4 Beviskrav

4.1 Innledning

Beviskravet er som nevnt oppgavens hovedproblemstilling. Beviskrav er i seg selv et omfattende og komplekst tema som ikke kan redegjøres fullstendig for i denne oppgaven da det vil sprengte rammene.⁵⁰ Her er formålet derfor å forklare kort de trekkene ved beviskravet som er nødvendig for å kunne drøfte om beviskravet ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt bør lempes.

4.2 Hva er et beviskrav?

Når skattemyndighetene skal endre skattepliktiges fastsetting eller anvende sanksjoner må de først fastlegge det faktiske forholdet som vilkårene for endring og sanksjoner skal vurderes opp imot.⁵¹ Denne fastleggingen av det faktiske forholdet er bevisvurderingen.⁵² Etter at bevisvurderingen er gjennomført kan det være større eller mindre grad av usikkerhet knyttet til de faktiske forholdene og denne usikkerheten løses av reglene om beviskrav. Beviskravets formål er å avhjelpe usikkerhet ved bevisbedømmelse ved å oppstille et krav til hvor sannsynlig det må være at det faktiske forholdet foreligger, for at det skal kunne anses som bevist. Hvis beviskravet er oppfylt, kan man se bort fra den usikkerhet som hefter ved bevisbedømmelsen og legge faktumet til grunn for vurderingen av rettsreglene som det er aktuelt å anvende.

Beviskrav fremstilles imidlertid på litt ulike måter i juridisk teori. Øyens fremstilling er at "[b]eviskravet er avgjørende for om retten kan bygge sin avgjørelse på et faktum til tross for at det er usikkert om det er riktig, og for hvor stor usikkerhet som eventuelt kan aksepteres".⁵³ Strandberg presenterer flere nyanser av begrepet, men det sentrale er at "[b]eviskravet er en *terskel* eller et *minimumskrav* som må oppfylles før en faktumpåstand blir lagt til grunn som faktum i en dom".⁵⁴ Skoghøy har en lignende men noe mer treffende definisjon som kan sies å

⁵⁰ Se blant annet Magne Strandberg, *Beviskrav i sivile saker*, 2012, Asbjørn Strandbakken, *Uskyldspresumsjonen*, 2003, Anders Bratholm og Jo Hov, *Sivil Rettergang*, 1973, Per Augdahl, *Norsk civilprosess* 1947 og Torstein Eckhoff, *Tvilsrisikoen*, 1943. For en nyere historisk analyse, se Tarjei, E. Røsvoll, *Overvektsprinsippets fremvekst*, TfR, vol. 133, 2-3/2020, s. 161-218.

⁵¹ Se Prop.38 L (2015-2016) s. 162-163, s. 164-167 og s. 257-258.

⁵² Se Jens Edvin A. Skoghøy, *Tvisteløsning*, 4 utg., 2022(Skoghøy), s. 901.

⁵³ Se Ørnulf Øyen, *Straffeprosess*, 3. utg., 2022, s. 424.

⁵⁴ *Beviskrav i sivile saker, En bevisteoretisk studie av den norske beviskravslærens forutsetninger*, Magne Strandberg, 2012, s. 17 og 18.

være begrepets kjerne, nemlig at beviskrav er "hvilken grad av sannsynlighet som kreves".⁵⁵ Videre er definisjonen av *sannsynlighet* at "sannsynlighet ved rettslig bevisvurdering defineres ut fra hvor mange alternative forklaringer som finnes, og hvilken grad av rasjonell overbevisning som de foreliggende beviser gir for de enkelte mulige alternativene".⁵⁶ Denne forståelsen gjør det mulig å operere med flere sannsynlighetsgrader med hensyn til beviskravet og i prinsippet kan en derfor oppstille et hvilket som helst beviskrav for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt.

4.3 Beviskravet i relasjon til fastsettelses-, sanksjons- og endringsreglene

Et sentralt poeng for spørsmålet om beviskravet bør lempes ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt, er koblingen til endringsreglene. Ved fastsettelse av skatt, endring av fastsetting og anvendelse av skjerpet tilleggsskatt er beviskravene ulike. Ved skattefastsettelse gjelder det alminnelige sivilprosessuelle beviskravet.⁵⁷ Etter § 12-6 (1) er fristen for ileggelse av ordinær tilleggsskatt jf. sktfvl. § 14-3 fem år og for ileggelse av denne sanksjonen kreves det *klar sannsynlighetsovervekt*.⁵⁸

Det alminnelige sivilprosessuelle beviskravet om sannsynlighetsovervekt gjelder også i utgangspunktet for endringsreglene, se sktfvl. kap. 12. Også ved endring utover 5-årsfristen gjelder det i utgangspunktet et krav om sannsynlighetsovervekt knyttet til det faktumet som er nødvendig for å legge til grunn at fastsettingen er uriktig etter første ledd. Men siden endring utover femårsfristen i tillegg forutsetter ileggelse av skjerpet tilleggsskatt, kommer det straffeprosessuelle beviskravet inn og begrenser endringsadgangen.

Dette medfører at dersom myndighetene oppdager at skattyters fastsetting er feil *etter* utløpet av femårsfristen, er endring avhengig av at myndighetene oppfyller det straffeprosessuelle beviskravet jf. sktfvl. § 12-6 (2). I praksis begrenser dette endringsadgangen vesentlig, dels fordi vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er strenge, men kanskje særlig fordi det er vanskelig for myndighetene å oppfylle det straffeprosessuelle beviskravet. Hvor hensiktsmessig det var å koble endring utover femårsfristen til regelen om ileggelse av skjerpet tilleggsskatt er et relevant argument for problemstillingen.

⁵⁵ Skoghøy, s. 912.

⁵⁶ Skoghøy, s. 913.

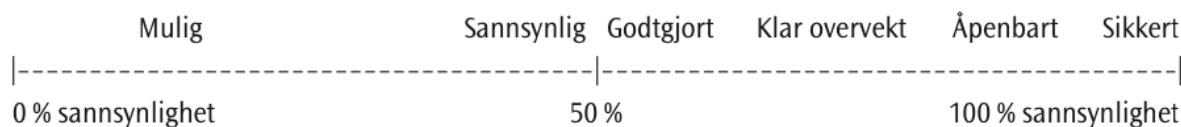
⁵⁷ Prop.38 L (2015-2016) s. 170 og Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 100.

⁵⁸ Se Rt-2008-1409/Sørum og Prop.38 L (2015-2016) pkt. 20.5.3 s. 224.

4.4 Alternativer til dagens beviskrav ved illeggelse av skjerpet tilleggsskatt jf. § 14-6

Som oppgaven skal komme tilbake kan beviskravet for illeggelse av skjerpet tilleggsskatt lempes på to måter. Den ene løsningen er å lempe beviskravet til det samme som gjelder for ordinær tilleggsskatt – klar sannsynlighetsovervekt. Den andre løsningen er å lempe beviskravet til noe midt i mellom klar sannsynlighetsovervekt og bevist utover enhver rimelig tvil.

Tradisjonelt har norsk rett operert med tre beviskrav; alminnelig sannsynlighetsovervekt, klar sannsynlighetsovervekt og utover enhver rimelig tvil. Lempingen av beviskravet til noe midt i mellom klar sannsynlighetsovervekt og bevist utover enhver rimelig tvil krever derfor at et slikt alternativ eksisterer. Et slikt alternativ er antydnet i nyere teori, se figur:⁵⁹



Teorien legger til grunn at "åpenbart" "sikter til tilfeller hvor det foreligger så sterk grad av sannsynlighet at det nærmer seg sikkert".⁶⁰ En eventuell lemping av beviskravet til noe midt i mellom klar sannsynlighetsovervekt og bevist utover enhver rimelig tvil er derfor mulig. En innføring av "åpenbart" som beviskrav vil riktignok medføre en ny skikkelse i norsk rett, men teorien åpner for en slik løsning.

4.5 Sentrale avgjørelser fra EMD om beviskravet på skatteområdet

Formålet her er å trekke opp hovedlinjene i relevant EMD praksis som kan bidra i analysen av fastleggingen av hvilket beviskrav EMD stiller ved illeggelse av skjerpet tilleggsskatt. En forutsetning for å lempe er at EMK tillater det. I dette punktet vil det derfor søkes å avklare hvilken prøvingsintensitet og skjønnsmargin EMD legger til grunn i tilleggsskattesaker eller andre sammenlignbare saker. Disse sakene vil danne et utgangspunkt for den senere analysen av nyere saker hvor EMD har uttalt seg eksplisitt om beviskravet i henhold EMK art. 6.

Utgangspunktet for forståelsen av beviskravet er uskyldspresumsjonen etter EMK art. 6 nr. 2 som har følgende ordlyd: "Everyone charged with a criminal offence shall be presumed innocent until proved guilty according to law". Den sentrale formuleringen er "proved guilty

⁵⁹ Skoghøy s. 914.

⁶⁰ Skoghøy s. 914.

according to law". Tolker man ordlyden isolert og strengt gir den ikke grunnlag for et spesifikt beviskrav, den krever ikke annet enn at rettssubjektet må være "proved guilty according to law". Direkte oversatt må rettssubjektet være bevist skyldig i henhold til lov. Ordlyden er derfor ikke særlig spesifikk og konkret, den viser imidlertid at overensstemmelse med lov er et sentralt moment. Ser man hen til høyesterettspraksis har det blitt anført ulike tolkninger.⁶¹ Hva som ligger i denne ordlyden er imidlertid isolert sett og strengt tatt ikke klart.⁶² Spørsmålene som aktualiseres videre her vil derfor være – hvordan har EMD tolket EMK art. 6 nr. 2, hvilket innhold er lagt til grunn og hva er omfanget av denne praksisen.

4.5.1 Barberà v. Spain EMD-1983-10588

Barberà gjaldt klage og påstand om konvensjonsstridig rettergang i forbindelse med etterforskning og varetektsfengsling. EMD uttalte at EMK art. 6 nr. 2 "embodies the principle of the presumption of innocence. It requires, inter alia, that when carrying out their duties, the members of a court should not start with the preconceived idea that the accused has committed the offence charged; the burden of proof is on the prosecution, and any doubt should benefit the accused".⁶³ EMDs tolkning er her klar på at rettssikkerhetsgarantiene etter EMK art. 6 nr. 2 er knyttet til *bevisføring, bevisrisiko, bevisanvendelse og bevisenes styrke*.

4.5.2 Salabiaku v. Frankrike EMD-1983-10519

Salabiaku gjaldt en person som var idømt en bot på 100 000 francs for brudd på Frankrikes tollavgivning.⁶⁴ Klager anførte at lovgivningen inneholdt en ugjendrivelig presumsjon.⁶⁵

EMD uttalte at "this shift from the idea of accountability in criminal law to the notion of guilt shows the very relative nature of such a distinction", og at "[p]resumptions of fact or law operate in every legal system. Clearly, the Convention does not prohibit such presumptions in principle.

⁶¹ Se eksempelvis saksforløpene i Rt-2007-1217, Rt-2008-1409, Rt-2011-910 og Rt-2012-1556.

⁶² Se Rt-2007-1217 avsn. 51 for denne tolkningen av ordlyden og Rt-2008-1409 avsn. 88 hvor førstvoterende mener at heller ikke ordlyden sett i sammenheng med formålet med EMK art. 6 nr. 2 danner grunnlag for et spesifikt beviskrav.

⁶³ Barberà avsn. 77.

⁶⁴ Et grovt anslag tilsier at dette er verdt et sted mellom 380 000-425 000 NOK (hensyntatt inflasjon og endring fra franc til euro på tidlig 2000-tallet), et betydelig beløp med andre ord.

⁶⁵ Salabiaku avsn. 26.

It does, however, require the Contracting States to remain within certain limits in this respect as regards criminal law".⁶⁶

Avgjørelsen viser at tross ileggelse av relativt høy økonomisk sanksjon med grunnlag i objektive vilkår grep ikke EMD inn med hensyn til beviskravet, vilkår eller regelinnretningen for øvrig. EMD uttalte at "[t]his shift from the idea of accountability in criminal law to the notion of guilt shows the very relative nature of such a distinction".⁶⁷ Dette aspektet ved regelutforming – vilkår og rettsvirkning er et relevant argument for problemstillingen.

Da fokuset til EMD ikke ligger på utformingen av regelen, da med hensyn til eventuelt manglende subjektive vilkår for ileggelse av høy økonomisk sanksjon, er det nærliggende å tolke avgjørelsen slik at den ikke stenger for en annerledes innretning av beviskravet ved sanksjoner som medfører høy økonomisk sanksjon. Fokuset i EMDs uttalelser i denne avgjørelsen ligger heller på om det foreligger konkrete omstendigheter som skaper tvil, noe flere av avgjørelsene i dette punktet viser. Som EMD selv uttaler er det imidlertid viktig at konvensjonsstatene begrenser anvendelsen av slike skyldpresumsjoner innenfor "criminal law". Dette har overføringsverdi til problemstillingen, da skjerpet tilleggsskatt etter norske kilder karakteriseres som en administrativ sanksjon.

4.5.3 **National v. Storbritannia EMD-1993-21319**

National gjaldt et tilfelle hvor et skattesystem som gjaldt beskatning av innskudd i selskaper ble endret for å oppnå sammenfall mellom skatteår og beregningsgrunnlag. Endringen medførte at en mellomliggende periode med skattefrie inntekter ikke var dekket av skatteplikten. Konvensjonsstaten innførte derfor en tilbakevirkende lov som innførte skatteplikt for denne mellomliggende perioden.

EMD uttalte at uttalte at "it is recognised that a Contracting State, not at least when framing and implementing policies in the area of taxation, enjoys a wide margin of appreciation and the Court will respect the legislature's assessment in such matter unless it is devoid of reasonable foundation ...".⁶⁸

⁶⁶ Salabiaku avsn. 28.

⁶⁷ Salabiaku avsn. 28.

⁶⁸ National avsn. 80.

Uttalelsen indikerer at EMD vil være forsiktig med å prøve utformingen av et beviskrav hvis begrunnelsen fremstår som gjennomtenkt og i rimelig grad ivaretar skattyters rettssikkerhet. Et annet poeng er at saken gjaldt tilbakevirkende beskatning. Rett nok er tilbakevirkende beskatning ikke et like stort inngrep som en sanksjon, men det kan likevel hevdes å være et større inngrep enn regulær beskatning. Tross innvendingen om mindre inngrepsgrad viser uttalelsen at domstolen vil respektere lovgivning på skatteområdet med mindre den mangler "reasonable foundation". Inngrepets karakter kan derfor sies å være en sammenlignbart i den forstand at det er en mer alvorlig inngripen enn regulær beskatning. Avgjørelsen viser derfor EMDs syn på skjønnsmarginen det tillater hva gjelder lovgivning på skatteområdet. Videre gjennomgang vil vise at EMD også har lagt til grunn lignende resonnementer ved tolkningen av art. 6 i tilknytning til tilleggsskattesaker.

4.5.4 Janosevic v. Sverige EMD-1997-34619

Janosevic gjaldt et tilfelle hvor klager ble ilagt 40 % i "skattetilllegg" og 20 % i "avgiftstilllegg" på grunnlag av mangelfulle opplysninger.⁶⁹ Klager anførte illeggelsen var basert på en presumsjon av skyld som bare kunne motbevises i eksepsjonelle tilfeller.⁷⁰

EMD uttalte at "Swedish tax surcharges are imposed on objective grounds, that is, without any requirement of intent or negligence on the part of the taxpayer. As the Court has previously held ... the Contracting States may, in principle and under certain conditions, penalise a simple or objective fact as such, irrespective of whether it results from criminal intent or from negligence".⁷¹ Uttalelsen viser at det prinsipielt sett kan sanksjoneres basert på objektive vilkår.

Videre vektla EMD "the financial interests of the State in tax matters", at "A system of taxation principally based on information ... would not function properly without some form of sanction", og at "the large number of tax returns that are processed annually coupled with the interest in ensuring a foreseeable and uniform application of such sanctions undoubtedly require that they be imposed according to standardised rules".⁷²

Videre foretar også EMD en regelsondring hvor de vektlegger formåls-, konsekvens og harmonibetraktninger. Denne regelsondringen tydeliggjør at det sentrale med hensyn til

⁶⁹ Janosevic avsn. 9.

⁷⁰ Janosevic avsn. 63.

⁷¹ Janosevic avsn. 100.

⁷² Janosevic avsn. 103.

hvorvidt uskyldspresumsjonen er konvensjonsstridig er at; regelverket åpner for å frafalle tilleggsskatten basert på subjektive forhold, at statens finansielle interesser ivaretas, at uskyldspresumsjonen er utformet på en rimelig måte, og at nasjonale domstoler foretar en nyansert og grundig vurdering av relevante omstendigheter som både taler for og imot ileggelse av tilleggsskatt.⁷³

Uttalelsene har likhetstrekk med effektivitetsargumentet ref. pkt. 3.4.2 i den forstand at reglene ikke kan være for vanskelige å anvende dersom de skal være tilstrekkelig effektive. At EMD her anvender dette som et argument for at skyldpresumsjoner tillates åpner for at det kan anvendes som et argument for et lavere beviskrav for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt, på bakgrunn av effektivitetshensynet, jf. nærmere senere i oppgaven i pkt. 6.

4.5.5 Västberga v. Sverige EMD-1997-36985

Västberga gjaldt ileggelse av tilleggsskatt grunnet manglende overgitt informasjon overfor skattemyndighetene. Klager anførte at uskyldspresumsjonen etter EMK art. 6 nr. 2 var krenket. Et punkt som domstolen nok en gang vektlegger og som er verdt å merke seg i relasjon til skjønnsmargin og prøvingsintensitet er resonnetet knyttet til at uskyldspresumsjonen ikke var krenket. Her uttaler EMD at "In view of what has been stated above, in particular the fact that the relevant rules on tax surcharges provide certain means of defence based on subjective elements and that an efficient system of taxation is important to the State's financial interests".⁷⁴ Her vektlegger EMD igjen effektivitetshensynet eksplisitt i favør av konvensjonsstaten – nettopp at reglene ikke kan være for vanskelige å anvende dersom de skal være tilstrekkelig effektive. Samtidig vektlegges det at regelverket må ivareta *forsvar basert på subjektive elementer*. Overføringsverdien av dette argumentet til problemstillingen vil være at skjerpet tilleggsskatt kun ilegges dersom de subjektive vilkårene er oppfylt.

4.5.6 Jussila v. Finland EMD-2001-73053-1

Jussila-avgjørelsen inneholder prinsipielle uttalelser om forståelsen av kravet til relativiserte rettssikkerhetsgarantier.⁷⁵ Saksforholdet gjaldt en klager som på bakgrunn av manglende

⁷³ Janosevic avsn. 104.

⁷⁴ Västberga avsn. 116.

⁷⁵ Se også note 4 for anvendelse av dette begrepet samt Clement Andresen, *Om det bare var så enkelt – norske domstoler anvendelse av Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen*, Lov og rett, vol. 55, utg. 9, 2016 s. 525-565. Se s. 550 for forankring om at dommen har prinsipiell tolkningsverdi. Se også Skoghøy s. 933.

opplysninger om merverdiavgifter ble ilagt tilleggsatt på 10 %.⁷⁶ Klager anførte at muntlig høring måtte gjennomføres, at saksbehandler fra skattemyndighetene måtte føres som vitne og at selvvalgt sakkyndig måtte føres som vitne. Retten åpnet riktignok kun for innfrielse av de to siste kravene med den modifikasjon at saksbehandler og klagerens selvvalgte sakkyndige kunne høres, men kun gjennom skriftlige uttalelser.⁷⁷

EMD uttalte at "[n]otwithstanding the consideration that a certain gravity attaches to criminal proceedings, which are concerned with the allocation of criminal responsibility and the imposition of a punitive and deterrent sanction, it is self-evident that there are criminal cases which do not carry any significant degree of stigma. There are clearly "criminal charges" of differing weight. What is more, the autonomous interpretation adopted by the Convention institutions of the notion of a "criminal charge" by applying the Engel criteria have underpinned a gradual broadening of the criminal head to cases not strictly belonging to the traditional categories of the criminal law, for example administrative penalties ..., prison disciplinary proceedings ... customs law ... competition law ... and penalties imposed by a court with jurisdiction in financial matters ... Tax surcharges differ from the hard core of criminal law; consequently, the criminal-head guarantees will not necessarily apply with their full stringency".⁷⁸

Her nyanserer EMD i retning av at stigmaargumentet må vektlegges - et velkjent strafferettslig argument som tradisjonelt innebærer at graden av stigma en sanksjon innebærer kan være en retningslinje for hvor tungt en skal vektlegge rettssikkerhetshensyn og følgelig hvilken reaksjon en bør anvende. Overføringsverdien med hensyn til ileggelse av skjerpet tilleggsatt vil være at dette ikke er en sanksjon som er forbundet med en like stor grad av stigma slik frihetsberøvelse vil være, da dette forutsetter brudd på mer alvorlige (straffe)bestemmelser.

4.5.7 Geerings v. Nederland EMD-2003-30810

Geerings gjaldt en klager som ble idømt inndragning av vinning fra straffbare handlinger selv om klager på et tidligere tidspunkt var frikjent for de straffbare forholdene vinningen visstnok

⁷⁶ Geerings avsn. 10.

⁷⁷ Geerings avsn. 11.

⁷⁸ Jussila avsn. 43, se også Janosevic avsn. 81 og Bendenoun avsn. 46 for det som i prinsippet er samme argument, men i en litt annen språklig form.

stammet fra. Klager anførte at uskyldspresumsjonen var krenket da inndragelsen var basert straffbare forhold han ble frifunnet fra.

EMD uttalte at "the applicant ... was never shown to hold any assets for whose provenance he could not give an adequate explanation".⁷⁹ Inndragelsen etter EMDs syn var basert på "a conjectural extrapolation based on a mixture of fact and estimate contained in a police report".⁸⁰ EMD uttalte videre at "[i]f it is not found beyond a reasonable doubt that the person affected has actually committed the crime, and if it cannot be established as fact that any advantage, illegal or otherwise, was actually obtained, such a measure can only be based on a presumption of guilt".⁸¹ Denne avgjørelsen ble drøftet i Rt-2008-1409/Sørum og konklusjonen hos flertallet var at den gir "uttrykk for et bestemt krav til bevisets styrke", men at det ikke er stilt opp "klart uttrykte beviskrav for andre sanksjoner som er straff".⁸²

⁷⁹ Geerings avsn. 46.

⁸⁰ Geerings avsn. 46.

⁸¹ Geerings avsn. 47.

⁸² Se Rt-2008-1409/Sørum avsn. 102.

5 Analyse av nyere praksis knyttet til beviskravet fra EMD

5.1 Innledning

Avgjørelsene nevnt i pkt. 4.5 var avsagt ved behandlingen av storkammerdommen Rt-2008-1409/Sørum, men i etterkant har EMD avsagt relevante avgjørelser for problemstillingen. Avgjørelsene i dette punktet gjelder riktignok ikke ileggelse av skjerpet tilleggsskatt etter den norske regelen, men uavhengig av dette vil det kunne sammenlignes med andre tilfeller. Når man skal ta stilling til hvor inngripende en sanksjon er sammenlignet med skjerpet tilleggsskatt må en rette fokus mot flere elementer. En må dels se på hvilke vilkår som oppstilles og dels se på hvilke virkninger som inntreffer hvis vilkårene er oppfylt. Tolkningsbidraget vil være størst i tilfeller hvor sanksjonene som ilegges er sammenlignbare med rettsvirkningen den norske regelen om ileggelse av skjerpet tilleggsskatt innebærer. Naturligvis vil tolkningsbidraget eller overføringsverdien til problemstillingen variere – dess mindre likhet dess mindre vekt, dess større likhet dess større vekt.

5.2 Nærmere om avgjørelsene i etterkant av Rt-2008-1409/Sørum, LF-2012-157368 og HR-2013-2085-U

5.2.1 Ajdarić v. Kroatia EMD-2009-20883

Ajdarić gjaldt et saksforhold hvor klager ble dømt for tre straffbare forhold knyttet til en drapssak.⁸³

Klager anførte at dommen krenket EMK art. 6 og kjernen i anførselen var at domfellelsen bygget utelukkende på gjengivelser av det vitner hadde hørt av andre, såkalte "hearsay-beviser".⁸⁴ Bevisene dommen bygget på var et vitnes gjengivelse av en overhørt samtale mellom tiltalte og en annen.

EMD uttalte at "[a]gainst the above background, the Court finds that in the present case the decisions reached by the domestic courts were not adequately reasoned. ... In such circumstances it can be said that the decisions of the national courts did not observe the basic requirement of criminal justice that the prosecution has to prove its case beyond reasonable

⁸³ Ajdarić avsn. 24.

⁸⁴ Ajdarić avsn. 24 og 29.

doubt and were not in accordance with one of the fundamental principles of criminal law, namely *in dubio pro reo* ...".⁸⁵ EMD konkluderte med krenkelse av EMK art. 6 nr. 1.⁸⁶

Det interessante med avgjørelsen er at EMD her overprøver en konvensjonsstat bevisbedømmelse og sementerer beviskravet på et område som kan sies å være kjernen i EMK, nettopp *straffesanksjoner*. EMD griper inn og aksepterer ikke at hearsay-beviser skal danne grunnlag for dom som resulterer i *den strengeste sanksjonen* en borger kan idømmes, nettopp *frihetsberøvelse*. Skjønnsmarginen kan en derfor påstå her er mindre og dette er naturlig da frihetsberøvelse ligger i kjernen av sanksjoner hvor EMD utøver en *sterk prøvingsintensitet* og ikke tillater konvensjonsstatene en *større skjønnsmargin*. I relasjon til problemstillingen er det derfor verdt å merke seg at EMD utøver en sterk prøvingsintensitet ved sanksjoner som kan medføre frihetsberøvelse.

5.2.2 Lucky v. Sverige EMD-2010-7356

Lucky gjaldt et saksforhold hvor klager ble ilagt tilleggs�katt på bakgrunn av manglende opplysninger.⁸⁷ I utgangspunktet ble det tatt ut tiltale også for "grovt bokf oringsbrott" men denne tiltalen ble frafalt og man falt derfor tilbake på ileggelse av tilleggs�katt.⁸⁸ Med dette som bakgrunn ble klager ilagt tilleggs�katt på 40 % for manglende opplyst n aringsvirksomhetsinntekt i størrelsesorden 764 945 SEK og 20 % for manglende opplyst merverdiavgiftsskatt i størrelsesorden 379 365 SEK.⁸⁹

Vilkårene for ileggelsen av tilleggs�katten var at "A tax surcharge could – and still can – be imposed on a taxpayer in two situations: if he or she, in a tax return or in any other written statement, has submitted information of relevance to the tax assessment which is found to be incorrect ... or if, following a discretionary assessment, the Tax Agency decides not to rely on the tax return ... It is not only express statements that may lead to the imposition of a surcharge; concealment, in whole or in part, of relevant facts may also be regarded as incorrect information. A discretionary tax assessment is made if the taxpayer has submitted information which is so inadequate that the Tax Agency cannot base its tax assessment on it or if he or she has not filed a tax return despite the obligation to do so. In certain circumstances, the tax

⁸⁵ Ajdari  avsn. 51.

⁸⁶ Ajdari  avsn. 52-53.

⁸⁷ EMD-2010-7356 avsn. 6.

⁸⁸ Lucky avsn. 11.

⁸⁹ Lucky avsn. 6.

surcharges may be exempted".⁹⁰ Klager anførte at uskyldspresumsjonen var krenket da skyld var presumert.⁹¹

I svensk rett var regelen på dette tidspunktet at skattytere ble ilagt tilleggsskatt dersom det forelå sannsynlighet, "sannolikt", for lovbruddet. Direkte oversatt vil det medføre at det ble ilagt tilleggsskatt på 40 % på bakgrunn av et beviskrav om sannsynlighet.⁹² Klager anførte at "where, as in the present case, the tax liability had been determined through a discretionary assessment, the Tax Agency only had to make it probable (sannolikt) that the tax could not be adequately fixed based on the information supplied by the individual. In reality, therefore, the level of proof required for the Tax Agency's imposition of tax surcharges was merely "probable". Given that tax surcharges corresponded to a penal sanction, this level of proof was too low; to comply with the requirements of Article 6 it should rather be "beyond reasonable doubt".⁹³

EMD uttalte at "regard must be had to the financial interests of the State in tax matters. A system of taxation principally based on information supplied by the taxpayer would not function properly without some form of sanction against the provision of incorrect or incomplete information, imposed according to standardised rules. In the Court's view, provided that the courts make a nuanced assessment in the individual case as to the grounds for imposing as well as exempting the surcharges, the fact that the level of proof required for the imposition of surcharges is the same as the level required for the fixing of the tax itself does not involve a breach of Article 6".⁹⁴

Strengt tatt kan ikke denne uttalelsen tolkes annerledes enn at EMD aksepterer et beviskrav om sannsynlighet for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt. En slik tolkning vil medføre at ileggelse av skjerpet tilleggsskatt etter den norske modellen også kunne blitt ilagt med grunnlag i objektive vilkår. Den økonomiske sanksjonen er over 30 %, altså rettsvirkningen er strengere sammenlignet med den norske regelen om ordinær tilleggsskatt og er derfor innenfor anvendelsesområdet for skjerpet tilleggsskatt. Noe mer nyansert må det bemerkes at størrelsesordenen av tilleggsskatten i dette tilfellet var begrenset til 40 % i høyden og er derfor

⁹⁰ Lucky avsn. 14.

⁹¹ Lucky avsn. 65.

⁹² Lucky avsn. 66.

⁹³ Lucky avsn. 66.

⁹⁴ Lucky avsn. 67.

ikke like streng som ileggelse av skjerpet tilleggsskatt med høyeste sanksjonsnivå som etter den norske modellen ville resultert i 60 % tilleggsskatt.

Uavhengig av at EMD aksepterer *dette konkrete tilfellet* er det grunn til å knytte noen metodiske merknader til avgjørelsen. Blant annet at EMDs resonnementet er relativt kortfattet. EMD går ikke nærmere inn på en konkret vurdering av hvorvidt konvensjonen pålegger statene å operere med et spesifikt beviskrav med hensyn til ileggelse av tilleggsskatt eller mer generelt for administrative sanksjoner. Uttalelsen har heller ikke karakter av å utvikle en generell innretning av beviskravet eller utfordre prinsipper knyttet til *andre innretninger* av et beviskrav. Den legger heller vekt på og stadfester at det må tas hensyn til en stats finansielle interesser jf. "regard must be had to the financial interests of the State in tax matters". Resonnementet kan heller sies å ha likhetstrekk med *skjønnsmarginbetraktninger*.

Disse resonnementene i *Lucky*-avgjørelsen kan virke fornuftige hvis man legger til grunn perspektivet som ble lagt til ved drøftelsen av *Ajdarić*-avgjørelsen om at skjønnsmarginen og prøvingsintensiteten vil variere basert på sanksjonens grad av inngripen. Sanksjonen i *Lucky* er ikke i kjernen av straffesanksjoner, den ligger i ytterkanten og er slik EMD karakteriserer det, noe som også gjelder for den norske tilleggsskatten, en "sanction" og ikke *straff*. En slik forståelse kan det hevdes underbygges av at EMD avslutningsvis fremhever at fokuset er å sørge for at konvensjonsstatenes domstoler foretar en nyansert vurdering av omstendigheter som taler både for og imot ileggelse av sanksjonen samt at vurderingen ikke er for restriktiv, med andre *for* streng. Denne avgjørelsen har derfor stor overføringsverdi til problemstillingen.

5.2.3 Bikas v. Tyskland EMD-2013-76607

Bikas gjaldt et saksforhold hvor klager var tiltalt for å ha begått seksuelle lovbrudd i 300 tilfeller.⁹⁵ Klager anførte at uskyldspresumsjonen etter EMK art. 6 nr. 2 var krenket da retten hadde hensyntatt 50 hendelser som en skjerpende omstendighet og vektlagt dette slik at det resulterte i en strengere straff. Dette på tross av at disse hendelsene ikke var bevist etter de samme kravene som de forholdene som var grunnlaget for straffeansvar.⁹⁶ Avgjørelsen dreide seg om "Article 154 of the Code of Criminal Procedure" i tysk lovgivning som åpnet for at påtalemyndigheten i saker som gjaldt mange straffbare forhold kunne slippe å prosedere forhold

⁹⁵ Bikas avsn. 7.

⁹⁶ Bikas avsn. 13.

dersom det ikke ville medføre særlig betydelig tillegg i straffen.⁹⁷ Dette var en bestemmelse som var ment å forenkle og fremskynde rettsprosessen og var begrunnet i prosessøkonomiske hensyn.

EMD uttalte at "The Regional Court can accordingly be said to have applied, pursuant to domestic law, high, but different standards of proof for the determination of the applicant's guilt in respect of these incidents".⁹⁸ Videre uttalte domstolen at "The Court observes that the standard of proof necessary for finding a person guilty of an offence is for the national authorities to determine. The court therefore considers that the applicant in the present case was proved guilty, in accordance with the standards which were, and could be fixed by domestic law, also of the fifty further incidents in question and that the presumption of innocence was therefore rebutted".⁹⁹

I utgangspunktet tilsier saksområdet og sakens omstendigheter at det heller tvilsomt kan trekkes stor overføringsverdi til oppgavens problemstilling, men dette utgangspunktet kan nyanseres noe. EMD aksepterer i prinsippet her et lavere beviskrav ved utmåling av straff på bakgrunn av tungtveiende hensyn, nettopp prosessøkonomiske hensyn. Dette hensynet er i sivil- og straffeprosessen et hensyn som har et pragmatisk trekk ved seg og som i enkelte tilfeller, lovfestede og ulovfestede, kan åpne for løsninger som er av mindre prinsipiell og ideell karakter. Noe overføringsverdi har dette til problemstillingen da til og med EMD aksepterer en pragmatisk lovgivning ved å tillate et lavere beviskrav og dette på *kjernen av straffesanksjoner*, ved straffutmålingen. Her aksepterer EMD et lavere beviskrav ved utmåling i et tilfelle hvor rettssikkerhetshensynet i prinsippet skal vektlegges med full tyngde. Sett i sammenheng med linjene skissert i tilknytning til *skjønnsmarginen* og *prøvingsintensiteten* er det derfor andre omstendigheter som begrunner et eventuelt lavere beviskrav, såkalte *tungtveiende hensyn*. Dette tilsier at EMD også vil akseptere et lavere beviskrav når det gjelder en sanksjon som ikke befinner seg i *kjernen av straffesanksjoner*, noe som vil gjelde for skjerpet tilleggsskatt.

⁹⁷ Bikas avsn. 13.

⁹⁸ Bikas avsn. 56.

⁹⁹ Bikas avsn. 59.

5.3 Tolkningsbidrag fra forarbeider og teori

Det er til nå ingen norske avgjørelser som er relevante når det gjelder tolkningen og overføringsverdien av de nyere avgjørelsene.¹⁰⁰ Av andre rettskilder som kan gi tolkningsbidrag er det noen mindre passasjer i forarbeid og juridisk teori som nevner *Lucky*.

I forarbeider til forvaltningsloven uttales det ved behandling av spørsmålet om lovfesting av beviskrav at "dommen *Lucky Dev mot Sverige*, 27. november 2014 (nr. 7356/10) [EMD-2010-7356] [bygger] på at det, innenfor rammene av kravene til «fair trial» og uskyldspresumsjonen, etter en nærmere vurdering kan være adgang til å legge sannsynlighetsovervekt til grunn som beviskrav for i hvert fall enkelte av vilkårene for å ilegge reaksjon som er straff, jf. dommens avsnitt 66 til 68 med henvisninger ... I mangel av tydeligere avklaring finner ikke departementet grunn til å konkludere, men nøyer seg med å vise til at spørsmålene må finne sin avklaring i praksis".¹⁰¹

Justis- og beredskapsdepartementet uttaler at "EMK artikkel 6 nr. 2 gir et visst rom for å nyansere beviskravet ved ileggelse av administrative sanksjoner. Etter utvalgets utredning har det i rettspraksis skjedd viktige avklaringer av hvilke beviskrav som gjelder ved vilkår for ileggelse av administrative sanksjoner ... På den annen side er det usikkert hvilke nyanser som gjelder og hvordan EMDs praksis vil utvikle seg, jf. punkt 19.1 ... I Rt-2012-1556, jf. drøftelsen i punkt 19.1, peker Høyesterett på at kravene til bevisenes styrke kan variere med hvert enkelt rettsområde og hver enkelt sanksjon. Departementet viser også til EMDs dom i saken *Lucky Dev mot Sverige*".¹⁰²

Avgjørende tolkningsbidrag er det heller tvilsomt at kan utledes fra disse forarbeidsuttalelsene, men det er verdt å merke seg at ingen av kildene stiller seg avvisende til et lavere beviskrav. Et annet interessant aspekt er også at kildene virker å sondre mellom et skille mellom ulike beviskrav for ulike vilkår for ileggelse av sanksjonen.¹⁰³

I teorien er *Lucky* fremhevet i nevneverdig grad.¹⁰⁴ Den første kilden behandler problemstillingen sivilrettslig inndragning rettet mot formuesgoder, se s. 194. Konklusjonen i

¹⁰⁰ *Lucky* og *Bikas* finnes det spor av i to avgjørelser. Rt-2015-921 og TOSLO-2018-176206(lovdatasøk 11.12.2023) og ingen av disse gir noe nevneverdig til problemstillingen.

¹⁰¹ Prop.62 L (2015-2016) s. 124-125.

¹⁰² Prop.62 L (2015-2016) s. 125.

¹⁰³ En slik tilnærming kan man også se i Rt-2008-1409/Sørum avsn. 47 flg.

¹⁰⁴ Se Jon Petter Rui, *Betenkning: sivilrettslig inndragning rettet direkte mot formuesgoder*, 2016(Rui) og *Beviskravet ved ileggelse av tilleggsatt ved skjønnsfastsetting – kan det i praksis være en fordel for*

betenkningen er at det gjelder et lavere beviskrav for inndragning. *Lucky* tillegges ikke særlig vekt, men det er interessant at betenkningen påpeker at det er Høyesterett som har innfortolket et skjerpet beviskrav ved ileggelse av straffepregede sanksjoner. Problemstillingen har overføringsverdi, men oppgaven vil ikke gå nøye inn på denne da det ligger utenfor rammene. Det som er interessant er at inndragning er en sanksjon som ilegges med delvis begrunnelse i at en skal "forhindre at noen beriker seg på en straffbar handling"¹⁰⁵. Med andre ord er prevensjonshensynet det bakenforliggende hensyn og et av flere argument i retning av at inndragning i betenkningen får en, "alternativ løsning" med hensyn til beviskravet. *Lucky* ilegges ikke denne tolkningsdybden i kilden, men fremstilles som et av flere argument for at EMK art. 6 nr. 2 ikke oppstiller noe strengere krav enn alminnelig sannsynlighetsovervekt. Begrunnelsen er treffende og kan derfor tjene som et eksempel med overføringsverdi til oppgavens problemstilling i den forstand at *Lucky* kan tillegges vekt og er et argument for et lavere beviskrav.

Den andre kilden i teorien drøfter *Lucky* i relasjon til problemstillingen om beviskravet ved ileggelse av ordinær tilleggsatt ved skjønnsfastsetting i praksis medfører at det er en fordel for skattepliktige å begå vesentlige brudd på opplysningsplikten. En av konklusjonene er at beviskravet ved ileggelse av *ordinær tilleggsatt ved skjønnsfastsettinger* bør reduseres og ved *endringsfastsettinger beholdes*.¹⁰⁶ Begrunnelsen er at praksis har uheldige konsekvenser og medfører forskjellsbehandling av lojale og illojale skattytere. Konklusjonen i denne artikkelen er at EMD ikke oppstiller krav om samme beviskrav for ileggelse av ordinær tilleggsatt som den underliggende skjønnsfastsettingen, riktignok betinget av at det foretas en individuell vurdering av ileggelsen, eventuelle unntaksgrunner samt mulighet til å prøve ileggelse foran domstolene.¹⁰⁷

Begge kildene i teorien tolker derfor *Lucky* i retning av at den gir uttrykk for et lavere beviskrav. Disse kildene anvender avgjørelsen på en strafferettslig problemstilling og en skatterettslig problemstilling. Dette underbygger relevansen og vekten *Lucky* har og at avgjørelsen er relevant for problemstillinger som gjelder disse to rettsområdene, noe som tilsier at den har overføringsverdi til denne oppgavens problemstilling.

skattepliktige å begå vesentlige brudd på opplysningsplikten, Martin Funnemark Mandal, Skatterett, Vol. 40, Utg. 3-4, s. 201-219, 2022(Mandal).

¹⁰⁵ Rui s. 14-15.

¹⁰⁶ Mandal s. 213.

¹⁰⁷ Mandal s. 217.

5.4 Sammenfatning og konklusjon

Det sentrale i dette punktet vil være å sammenfatte alle de ulike linjene som fremgår av kildene gjennomgått i pkt. 4.4, 5.2 og 5.3. Gjennomgangen viser overordnet at EMDs praksis i skattesaker gir statene en større skjønnsmargin på dette området og at prøvingsintensiteten er noe svakere. Dette skiller seg klart fra den skjønnsmargin og prøvingsintensitet som gjøres ved tilfeller som gjelder kjernen av straff, frihetsberøvelse. Gjennomgangen viser også at EMDs fokus ligger på regelutformingen, vilkårene og andre tungtveiende hensyn slik som reglens effektivitet, noe som gjør seg gjeldende på både strafferettslige områder, noe *Bikas* viser, og på skatteområdet, noe *Lucky* viser. I disse avgjørelsene tillegges hensyn til prosessøkonomi og statens finansielle interesser tung vekt, såpass tung vekt at det rokker ved rettssikkerhetshensynet.

Gjennomgangen viser videre at EMD eksplisitt uttaler at "the standard of proof necessary for finding a person guilty of an offence is for the national authorities to determine".¹⁰⁸ Denne uttalelsen kan vanskelig tolkes annerledes enn at EMD i prinsippet aksepterer lavere beviskrav og lar det være opp til konvensjonsstatene å vurdere hvilket beviskrav som skal gjelde på ulike rettsområder. Dette tyder på at EMD vil være tilbakeholdne med å overprøve *velbegrunnede beviskrav*. Dette viser *Lucky* og *Bikas* ved at det er lavere beviskrav på to rettsområder hvor det eksisterer *andre tungtveiende hensyn*, henholdsvis hensynet til statens finansielle interesser i *Lucky* og hensynet til prosessøkonomi i *Bikas*.

Som nevnt i pkt. 5.3 fremhever teorien en slik sontring hvor det legges til grunn at det kan eksistere ulike beviskrav for reaksjonsfastsettelsen og straffespørsmålet. Dette er en forsvarlig tolkning av kildene, men mot dette kan det innvendes at EMD nå har fått forelagt flere tilfeller hvor det ville vært naturlig å spesifisere en slik sontring dersom dette hadde vært en aktuell sontring å legge til grunn. Det er imidlertid ikke spor av dette i avgjørelsene nevnt over i pkt. 4.5 og 5.2. Skulle man lagt til grunn en slik forståelse ville det medført en innfortolkning av ulike beviskrav, noe som kan fremstå unaturlig tolkning i lys av at EMD virker å være tilbakeholdne med å overprøve innretningen av velbegrunnede beviskrav fastsatt av konvensjonsparter. I favør av nevnte tolkning kan en argumentere med at rettssikkerhetshensynet ivaretas først og fremst gjennom vilkårene for straff og at dersom disse er oppfylt og bevist utover enhver rimelig tvil vil det være mindre problematisk om det gjelder

¹⁰⁸ Se *Bikas* avsn. 59.

et lavere beviskrav for utmålingen. Det som derimot virker å være hovedfokuset i avgjørelsene er hvorvidt omstendigheter som *faktisk skaper tvil* er blitt tillagt vekt i favør av klager. Se eksempelvis regelsondringen EMD har fokus på i *Lucky* og *Bikas*.¹⁰⁹ En slik tolkning gjør heller at EMDs praksis knyttet til beviskravet i utgangspunktet fremstår som en overprøvelse av bevisbedømmelsen, heller enn en overprøvelse av konvensjonsstaters velbegrunnede innretning av beviskravet som sådan.

Kort og sammenfattet er derfor rettskildetilstanden jf. pkt. 5.2 at man har en drapssak hvor klager ble dømt for drap på bakgrunn av hearsay-bevis som EMD ikke aksepterte oppfylte det strafferettslige beviskravet, en tilleggsskattesak hvor klager ble ilagt 40 % tilleggsskatt basert på objektive vilkår med samme beviskrav som skattefastsettelsen – alminnelig sannsynlighetsovervekt, og en seksuallovbruddsak hvor klager ble dømt for seksuallovbrudd hvor ytterligere lovbrudd ble vektlagt som en skjerpene omstendighet, men kun funnet bevist ut fra "high, but different standards of proof".¹¹⁰ I alle tre sakene har EMD respektert innretningen av beviskravet, det er kun en avgjørelse, *Ajdarić*, hvor anvendelsen av beviskravet ble underkjent, ikke beviskravet i seg selv. EMD har derfor respektert tre ulike innretninger av beviskravet og kun reagert på anvendelsen av en av disse i en sak. I de to andre sakene har domstolen ikke bare respektert innretningen ved å ikke overprøve beviskravet, domstolen har presisert at "the standard of proof necessary for finding a person guilty of an offence is for the national authorities to determine".¹¹¹ Hvor mye intensjonsdybde man skal tillegge denne uttalelsen er ikke åpenbart, men gjennomgangen av praksis viser at EMD i stor grad respekterer innretningen av beviskravet blant annet på grunn av en stats finansielle interesser.¹¹² Dette har nok sin begrunnelse i skjønsmargindoktrinen og statenes selvråderett, noe som strengt tatt også fremgår av *Lucky*. Også det at uttalelsen gis ved behandlingen av en straffesak slik som *Bikas*, hvilket ligger i kjernen av menneskerettighetene, tilsier at intensjonsdybden er relativt stor. Dette gir grunnlag for en tolkning som innebærer at domstolen respekterer at en stat operer med ulike beviskrav for ulike sanksjoner.

En slik tilnærming eller tolkning har også blitt antydnet i norske rettskilder, foruten kildene i pkt. 5.3, se eksempelvis forarbeidsuttalelsene til ny straffeprosesslov hvor det fremgår at:

¹⁰⁹ Se blant annet *Lucky* avsn. 67 og *Bikas* avsn. 56.

¹¹⁰ *Bikas* avsn. 56.

¹¹¹ *Bikas* avsn. 59.

¹¹² Se *Janosevic* avsn. 103, *Västberga* avsn. 115, *Jussila* avsn. 43 og *Lucky* avsn. 67 for dette argumentet i ulike varianter.

"Det er også noe usikkert hvilke krav som følger av den parallelle bestemmelsen i Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 6 nr. 2. I et knippe saker om forvaltningssanksjoner har Høyesterett lagt til grunn at det følger et relativt beviskrav av uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2, og at det minst må kreves «klar sannsynlighetsovervekt» for å ilegge sanksjoner som er straff etter konvensjonen. Slike krav har imidlertid i liten grad vært vurdert av Den europeiske menneskerettsdomstolen (EMD).

Det kan også nevnes at EMD i saken Lucky Dev mot Sverige aksepterte en ordning der tilleggsskatt ble ilagt på grunnlag av et krav om sannsynlighetsovervekt.⁵²⁸ Den aktuelle ordningen hadde visse likhetstrekk med reguleringen Høyesterett i storkammeravgjørelsen i Rt-2008-1409 fastslo ikke var forenlig med konvensjonen. Det kan derfor stilles spørsmål ved om Høyesterett har innfortolket strengere krav til uskyldspresumsjonen etter EMK artikkel 6 enn det som praktiseres av EMD".¹¹³

Videre er en slik løsning heller ikke avvist i den juridiske teorien hvor det fremgår: "I Rt. 2007 s. 1217(Fiskeridirektoratets tilbakekall av ervervstillatelse), Rt. 2008 s. 1409 (ligningsmyndighetenes ileggelse av tilleggsskatt) og Rt. 2011 s. 1251 og Rt. 2012 s. 1556 (Konkurransetilsynets ileggelse av overtredelsesgebyr) legges det – **formentlig korrekt** – til grunn at "klar sannsynlighetsovervekt" er tilstrekkelig til å tilfredsstille beviskravet etter artikkel 6.2. for så vidt angår slike straffepregede forvaltningssanksjoner"(egen utheving).¹¹⁴

Konklusjonen er derfor at det ikke kan fastlegges eller utledes et beviskrav jf. gjennomgangen i pkt. 4.5, 5.2, 5.3 og 5.4. EMDs praksis legger eksplisitt til grunn et lavere beviskrav, og krever heller ikke at det straffeprosessuelle beviskravet anvendes for ileggelse av sanksjoner sammenlignbare med skjerpet tilleggsskatt. Avgjørelsene fra EMD i gjennomgangen ser derfor ikke ut til å kreve at det straffeprosessuelle beviskravet gjelder ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt.

¹¹³ Se NOU 2016:24 s. 263-264.

¹¹⁴ Aall s. 300.

6 Bør beviskravet endres

Spørsmålet her er hvorvidt beviskravet for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt jf. sktfvl. § 14-6 bør lempes i forhold til gjeldende rett. Som skissert under pkt. 4.4 er det prinsipielt mulig å lempe innretningen av beviskravet på to ulike måter, ved å kreve klar sannsynlighetsovervekt eller å kreve at det er åpenbart at faktumet foreligger. Videre viser oppgaven at EMD har vært tilbakeholden med å overprøve en konvensjonsstat innretning av velbegrunnede beviskrav. Med dette som bakteppe vil fokuset her være å drøfte fordeler og ulemper ved de to skisserte innretningene av beviskravet. Naturligvis vil drøftelsen av mulige innretninger medføre at man må trekke paralleller til og sammenligne med dagens rettstilstand.

6.1 Vurderingen av hvorvidt beviskravet bør endres

Utgangspunktet er som nevnt det straffeprosessuelle beviskravet ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt jf. sktfvl. § 14-6 – bevist utover enhver rimelig tvil. Det samme beviskravet gjelder for pådømmelse av tilfeller som omfattes av skattesvik jf. §§ 378-380. Man har altså to sanksjonshjemler med samme vilkår, men potensielt ulike rettsvirkninger. Dette er ikke optimalt, fordi sporvalget – spørsmålet om man skal anvende sktfvl. § 14-6 eller strl. § 378 flg. – blir vanskelig å ta stilling til. Denne tilstanden med er det konkludert med at er utilfredsstillende ref. pkt. 3.¹¹⁵

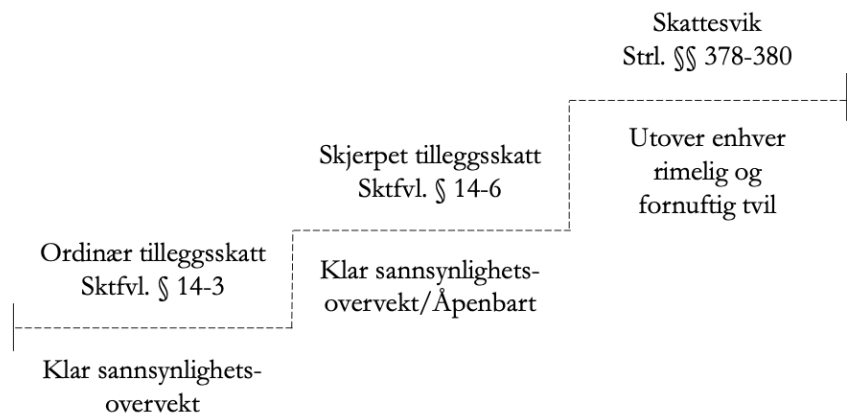
Ved en lemping av beviskravet vil sporvalget først og fremst bli *enklere å praktisere*. Dette fordi ileggelse av skjerpet tilleggsskatt med et lavere beviskrav *prosessuelt sett* vil skille seg fra skattesviksbestemmelsene. Det vil derfor være et reelt alternativ til skattesviksbestemmelsene både når det gjelder beviskravsidene og rettsvirkningssiden. Dette i motsetning til dagens rettstilstand med like vilkår, en problematikk som underbygges av uklare forarbeidsuttalelser, eksempelvis at "skjerpet tilleggsskatt skal, som i dag, være et *alternativ til straffeforfølgning* i de tilfeller overtredelsen ikke er så grov at skattyter anmeldes"(egen kursivering).¹¹⁶ Det er riktignok antydnet i teorien at disse vilkårene har et noe ulikt innhold, men dette faller utenfor

¹¹⁵ Se Jensen jf. note 37. Spenningsforholdet mellom bestemmelsene skapes av flere grunner som det fremgår i artikkelen. I korte trekk - den første er like vilkår i bestemmelsene tross potensielt ulike rettsvirkninger, den andre er uklare rettskilder med hensyn til veiledning og retningslinjer for praktiseringen av reglene, den tredje at en i praksis har ulik grensedragnings og praktisering av reglene, den fjerde at forvaltningssanksjoner og straffesanksjoner i prinsippet er forskjellige reaksjonsformer og den femte er ressurs- og kapasitetshensyn.

¹¹⁶ Se Prop.38 L (2015-2016) s. 218-219 og s. 223-224.

oppgavens rammer å behandle.¹¹⁷ Om denne uttalelsen sikter til likhet både materielt og prosessuelt, eller motsatt slik at bestemmelsen omfatter *samme handling*, men *ikke samme beviskrav* er uklart.

En lemping av beviskravet ville også ført til et *mer fleksibelt sanksjonsapparat* ved at man hadde fått en "trappetrinnmodell", se figur for illustrasjon:



At man oppnår et mer fleksibelt sanksjonsapparat underbygges av at et lavere beviskrav for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt også vil *lette endringsadgangen* skattemyndighetene har jf. sktfvl. § 12-6 utover femårsfristen. Likestillingen av to ulike sanksjoner med potensielt ulike rettsvirkninger gir grunnlag for å si at ileggelse av skjerpet tilleggsskatt i dag har en snevrere endringsadgang enn nødvendig. Samtidig så er det verdt å påpeke at endringsreglenes forhold til tilleggsskattereglene og skattesviksbestemmelsene er sparsommelig behandlet i forarbeidene.¹¹⁸ Et lavere beviskrav vil derfor medføre et mer fleksibelt sanksjonsapparat og en utvidet endringsadgang, en løsning som for øvrig vil ivareta underliggende hensyn tilleggsskattereglene bygger på, nemlig *hensyn til opplysning* og *hensyn til riktig skatt* i større grad.

Ytterligere skatterettslige hensyn underbygger også en lemping av beviskravet. Til forskjell fra andre rettsområder, eksempelvis strafferett, er skatterett *masseforvaltningsrett*.¹¹⁹ Realiteten i dette argumentet er at skattemyndighetene årlig behandler informasjon fra 5 463 705 skattesubjekter.¹²⁰ Dette er et argument som taler for et lavere beviskrav da effektivitets- og

¹¹⁷ Se Stine-Karethe Jensen, *Opplysningsvikt som vilkår for ileggelse av sanksjoner på ulike nivåer: Lik ordlyd – ulike terskler?*, Skatterett, Vol. 38, Utg. 2, 2019, s. 90-104.

¹¹⁸ Prop.38 L (2015-2016) s. 259-260.

¹¹⁹ Benn Folkvord og Kristoffer Wigestrands Eriksen, *Skattemoral*, Skatterett, vol. 39 utg. 2, s. 166-174 s. 166.

¹²⁰ Se Skatteetatens årsrapport 2022, s. 10.

prevensjonshensyn særlig gjør seg gjeldende generelt for skatteretten og spesielt for skatteforvaltningsretten.

Rettsikkerhetshensynet taler naturligvis mot en lemping av beviskravet da det er viktig å forhindre uriktige rettsavgjørelser. Det som imidlertid kommer til syne i oppgaven er at dette hensynet ikke nødvendigvis må tillegges absolutt vekt i denne retningen. Skjerpet tilleggsskatt er etter intern rett definert som en forvaltningsrettslig og administrativ sanksjon, og sanksjonen har derfor en *noe annen karakter* enn sanksjoner som befinner seg *i kjernen* av strafferettslige sanksjoner. Rettsikkerhetshensynet bunner ut i en betraktning om at dess mer inngripende en sanksjon er – dess mer vekt vil rettsikkerhetshensynet tillegges, og i motsatt retning – dess mindre inngripende dess mindre vekt. Denne betraktningen bør komme til syne i regelverket.

Videre underbygges det at skjerpet tilleggsskatt er en annen og mindre inngripende sanksjon enn skattesvik også av stigma- og rettvirkningsbetraktninger. Dette fordi stigmamomentet vil være større for hvert trappetrinn, i tråd med modellen over. Graden av stigma vil øke for hver høyere sanksjon som blir ilagt eller pådømt. Ved ileggelse av ordinær tilleggsskatt vil skattyter utsettes for en mindre grad av stigma grunnet objektive vilkår. Dette fordi ileggelsen er en konstatering av at man har gitt opplysninger som kan medføre at bidraget til fellesskapet blir mindre samt at omstendighetene ikke er unnskyldelige. Videre vil ileggelse av skjerpet tilleggsskatt medføre en høyere grad av stigma da bestemmelsen gjennom subjektive vilkår krever at det foreligger subjektive og klanderverdige omstendigheter. En konstatering av subjektive og klanderverdige omstendigheter vil derfor medføre en høyere grad av stigma. Det samme vil gjelde for skattesviksbestemmelsene. Her konstateres en ytterligere grad av stigma ved at man idømmer de mest klanderverdige og forsettlige tilfellene. Rettsvirkningsmomentet følger også en slik oppbygning da ordinær tilleggsskatt i høyden medfører 20 % tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt i høyden medfører 60 % tilleggsskatt og skattesvik i høyden medfører frihetsberøvelse. Her må det også nevnes at det ikke er noen garanti for at et vedtak om ileggelse av skjerpet tilleggsskatt vil offentliggjøres. Disse stigma- og rettvirkningsbetraktningene tilsier derfor at beviskravet bør lempes, men rettsikkerhetshensynet vil yte motstand mot en lemping. Disse motstående betraktningene gir derfor grunnlag for å si at i den grad man lemper beviskravet bør det lempes så lite som mulig.

Denne innvendingen knyttet til rettsikkerhetshensynet er tungtveiende, men for fremmed er ikke løsningen med et lavere beviskrav i norsk rett. Man trenger eksempelvis ikke se lenger enn til erstatningsretten og voldsoffererstatningen hvor lovgiver har funnet det tilstrekkelig med

klar sannsynlighetsovervekt for pådømmelse av potensielt høye økonomiske sanksjoner. Dette er kort sagt en løsning, lik oppgavens problemstilling, som også reiser sterke motstående og kryssende hensyn.

Vilkårssiden er også et relevant moment å ta i betraktning i relasjon til rettssikkerhetshensynet. Dette fordi rettssikkerhetshensynet ikke ivaretas utelukkende gjennom beviskravet og utformingen av vilkårsiden i en rettsregel som metodisk trekk må tillegges vekt ved vurderingen av rettssikkerhetsmomentet her. Som kjent krever subjektive vilkår mer enn objektive da subjektive bevistema krever sterkere bevis.¹²¹ At dagens innretning med subjektive vilkår og høyt beviskrav gjør regelen mindre effektiv og preventiv er utvilsomt. En lemping av beviskravet vil derfor ivareta effektivitets- og prevensjonshensyn i større grad enn dagens rettstilstand gjør.

At en lemping har gode grunner for seg er derfor klart, men når det gjelder hvilket beviskrav av de to skisserte som *bør* gjelde må en se litt mer konkret på alternativene. I den grad man lempes tilsier rettssikkerhetshensynet at man lempes så lite som mulig. Dette tilsier derfor at man lempes til et beviskrav om åpenbart. Betrachtingene knyttet til beviskravet i trappetrinnmodellen taler også for åpenbart slik at man ligger noe høyere.

Det som yter motstand mot et såpass strengt beviskrav er hensynet til endringsadgangen; åpenbart som beviskrav vil fortsatt forhindre endring utover fem år i betydelig grad. Argumentet om problematikk knyttet til innføring av et nytt og ukjent beviskrav bør også tillegges en viss vekt her. Videre er hensynet til endringsadgangen et tungtveiende argument, spesielt sett hen til at endring utover fem år materielt er koblet til ileggelse av skjerpet tilleggsskatt. Argumentet om en praktisk endringsadgang tilsier derfor at beviskravet bør lempes til klar sannsynlighetsovervekt, en slik løsning vil også være i samsvar med underliggende prevensjon- og effektivitetshensyn. Denne løsningen finner også en viss støtte i trappetrinnmodellen; det som da vil ivareta skattyters rettssikkerhet er de subjektive vilkårene sammenlignet med ordinær tilleggsskatt, noe som vil gi et *tilstrekkelig* rettssikkerhetsvern for skattytere. På bakgrunn av disse momentene over er derfor konklusjonen at dagens beviskrav bør lempes til klar sannsynlighetsovervekt. Om beviskravet vil lempes gjenstår å se.

¹²¹ Se eksempelvis Aall s. 300 som henviser videre til Rt-1998-1945 og NOU 2014:10 s. 194.

Litteraturliste

Lover

Menneskerettsloven(mrl.)

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

Skatteforvaltningsloven(sktfvl.)

Lov av 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning

Skatteloven(sktl.)

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

Straffeloven(strl.)

Lov av 20. mai 2005 nr. 28 om straff

Forarbeider

Dokument 16 (2011-2012) Rapport fra Menneskerettighetsutvalget om menneskerettigheter i Grunnloven avgitt 19. desember 2011

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

Innst.O.nr. 44 (1979-1980) Innstilling fra finanskomitéen om ligningslov og endringer i andre lover

Ot.prp.nr.45 (2002-2003) Om lov om endring i menneskerettsloven mv. (innarbeiding av barnekonvensjonen i norsk lov)

NOU 2003:15 Fra bot til bedring

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

NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m.

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

NOU 2014:10 Skyldvne, sakkyndighet og samfunnsvern

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

NOU 2016:24 Ny straffeprosesslov

Bøker

Anders Bratholm og Jo Hov, *Sivil Rettergang*, 1973.

Asbjørn Strandbakken, *Uskyldpresumsjonen*, 2003.

Morten Ruud og Geir Ulfstein, *Innføring i folkerett*, 6 utg., 2023.

Eivind Smith, *Konstitusjonelt demokrati*, 5 utg., 2021.

Jens Edvin A. Skoghøy, *Tvisteløsning*, 4 utg., 2022.

Jørgen Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter 1*, 1 utg., 2022.

Jørgen Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter*, 5 utg., 2. opplag, 2020.

Linda Grønning, Erling Johannes Husabø og Jørn Jacobsen *Frihet, forbrytelse og straff*, 3 utg. 2023.

Magne Strandberg, *Beviskrav i sivile saker, En bevisteoretisk studie av den norske beviskravslærens forutsetninger*, 2012.

Per Augdahl, *Norsk civilprocess*, 1947.

Torstein Eckhoff, *Tvilsrisikoen*, 1943.

Ørnulf Øyen, *Straffeprosess*, 3 utg., 2022.

Artikler

Arnfinn Bårdsen, *Grunnloven, straffeprosessen og strafferetten – noen linjer i høyesteretts praksis etter grunnlovsreformen 2014*, JV vol. 52 nr. 1, 2017.

Martin Funnemark Mandal, *Beviskravet ved ileggelse av tilleggsskatt ved skjønnsfastsetting – kan det i praksis være en fordel for skattepliktige å begå vesentlige brudd på opplysningsplikten?*, Skatterett, Vol. 40, Utg. 3-4, 2022.

Benn Folkvord og Kristoffer Wigestrands Eriksen, *Skattemoral*, Skatterett, vol. 39, utg. 2.

Carsten Smith, *Fra konvensjon til lov*, Mennesker og rettigheter, 1999.

Clement Andresen, *Om det bare var så enkelt*, Lov og rett, vol. 55, utg. 9, 2016.

Hans Petter Graver, *Vanlig juridisk metode? Om rettsdogmatikken som juridisk sjanger*, TfR, vol. 121, 2 utg., 2008.

Jørgen Aall, *Domstolsadgang og domstolsprøving i menneskerettighetsaker*, TfR, vol. 111, utg. 1-2, 1998.

Ragnhild Noer, *Hvorfor ikke bare bruke vanlig norsk rett?*, Lov og Rett vol. 62, 2023.

Sander André Samuelsen, *Opplysningsplikt – et spørsmål om samarbeid og lojalitet?*, Skatterett, vol. 42, utg. 1, 2023.

Sondre Torp Helmersen, *Utviklingen av det dualistiske prinsipp i norsk rett*, JV, vol. 58, 2 utg., 2023.

Stine-Karethe Jensen, *Opplysningssvikt som vilkår for ileggelse av sanksjoner på ulike nivåer: Lik ordlyd – ulike terskler?*, Skatterett, Vol. 38, Utg. 2, 2019.

Stine-Karethe Jensen, *Skillet mellom tilleggsatt og straff for skattesvik*, Skatterett, vol. 41, utg. 3, 2022.

Tarjei E. Røsvoll, *Overvektsprinsippets fremvekst*, Tarjei E. Røsvoll, TfR, vol. 133, utg. 2-3, 2020.

Tor Inge Harbo, *Kan norske domstoler bruke "samme metode" som Den europeiske menneskerettighetsdomstolen?*, JV, vol. 58, utg. 3, 2023.

Betenkning

Jon Petter Rui, *Betenkning: sivilrettslig inndragning rettet direkte mot formuesgoder*, 2016.

Norsk rettspraksis

Rt-1998-1945

Rt-2011-1251

Rt-2005-833/Uskyldspresumsjon

Rt-2012-1556/Gran & Ekran

Rt-2007-1217

LF-2012-157368

Rt-2008-1409/Sørum

HR-2013-2085-U

Rt-2008-1764/Ankenektelse

Rt-2015-921

Rt-2011-910/Tine

TOSLO-2018-176206

EMD-avgjørelser

EMD-1971-5100, Case of Engel and OTHERS v. The Netherlands [J], Application no. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72.

EMD-1972-5856, Case of Tyrer v. The United Kingdom [C], Application no. 5856/72.

EMD-1973-6289, Case of Airey v. Ireland [C], Application no. 6289/73.

EMD-1983-10519, Case of Salabiaku v. France [C], Application no. 10519/83.

EMD-1983-10588, Case of Barberà, Messegué and Jabardo v. Spain [P], Application no. 10588/83; 10589/83; 10590/83.

EMD-1986-12547, Case of Bendenoun v. France [C], Application no. 12547/86.

EMD-1993-21319, Case of National and Provincial Building Society and Others v. The United Kingdom [J], Application no. 21319/93; 21449/93; 21675/93.

EMD-1997-34619, Case of Janosevic v.

Sweden [J], Application no. 34619/97.

EMD-1997-36985, Case of Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden [J], Application no. 36985/97.

EMD-2001-73053-1, Case of Jussila v. Finland [J], Application no. 73053/01.

EMD-2003-13229-2, Case of Saadi v. The United Kingdom [GC], Application no, 13229/03.

EMD-2003-30810, Case of Geerings v. The Netherlands [J], Application no. 30810/03.

EMD-2005-3455, Case of A. and OTHERS v. The United Kingdom [GC], Application no. 3455/05.

EMD-2009-20883, Case of Ajdarić v. Croatia [J], Application no. 20883/09.

EMD-2010-7356, Case of Lucky Dev v. Sweden [J], Application no. 7356/10.

EMD-2013-76607, Case of Bikas v. Germany [J], Application no. 76607/13.

Andre internasjonale kilder

Wien-konvensjonen

Wienkonvensjonen om traktatretten av 23. mai 1969.

Andre kilder

Skatteetatens årsrapport 2022

Liste over figurer

Figur 1 i pkt. 4.4 om ulike sannsynlighetsgrader. Jens Edvin A. Skoghøy, *Tvisteløsning*, 4. utg. 2022.

Figur 2 i pkt. 6.1 om trappetrinnmodell. Egen figur.