



# NORGES HØYESTERETT

Den 29. oktober 2008 avsa Høyesterett dom i

**HR-2008-01861-S, (sak nr. 2008/880), sivil sak, anke over dom,**

Petter Sørum

(advokat Terje Hoffmann)

mot

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten  
v/advokat Anders Blakstvedt)

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

- (1) Dommer **Bruzelius**: Saken for Høyesterett gjelder spørsmålet om hvilket krav til bevisets styrke som gjelder for ileggelse av ordinær tilleggsskatt, jf. ligningsloven § 10-2 sammenholdt med § 10-4.
- (2) Petter Sørum, som i 1993 stiftet De Norske Studiesentra AS, etablerte i 1996 enkeltmannsforetaket International Education Center. I selvangivelsen for 2000 oppga han at det ikke skulle fastsettes personinntekt for enkeltmannsforetaket, og førte overskuddet på 4 370 697 kroner i sin helhet som næringsinntekt. Ligningskontoret kom til at enkeltmannsforetaket måtte sammenlignes med virksomhet i liberale yrker, og tilordnet Sørum 3 409 564 kroner som personinntekt.
- (3) Sørum klaget til overligningsnemnda som opprettholdt vedtaket og ila Sørum tilleggsskatt med 60 prosent. Vedtaket ble påklaget til Oslo fylkesskattenemnd, som 8. mars 2005 fastholdt det.
- (4) Sørum tok 16. september 2005 ut stevning ved Oslo tingrett mot staten med påstand om opphevelse av ligningen for inntektsåret 2000. Staten ble frifunnet i dom av 15. juli 2006. Sørum anket til Borgarting lagmannsrett, som 3. mars 2008 avsa dom med slik domsslutning:

**”1. Ligningen av Petter Sørum for 2000 oppheves for så vidt gjelder ilignet tilleggsskatt. Ved ny ligning fastsettes ilignet tilleggsskatt med 30 prosent.**

**Hver av partene bærer sine saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.”**

- (5) Sørum anket over dommen til Høyesterett. Anken gjaldt lagmannsrettens bevisbedømmelse og rettsanvendelse. I tilsvaret innga staten avledet anke over lagmannsrettens bevisbedømmelse og rettsanvendelse for så vidt gjelder vilkårene for forhøyd tilleggsskatt.
- (6) Høyesteretts ankeutvalg besluttet 19. juni 2008 å tillate anken fremmet for så vidt gjelder spørsmålet om lagmannsretten har lagt til grunn et uriktig beviskrav for ileggelse av tilleggsskatt. Anken for øvrig, og den avledete anken, ble ikke tillatt fremmet. I prosesskrift 10. september 2008 gjorde den ankende part som ny anførsel gjeldende at det også etter ligningsloven – tolket uavhengig av Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) – gjelder et skjerpet beviskrav.
- (7) I prosesskrift 17. juli 2008 anmodet staten om at anken skulle avgjøres av Høyesterett i storkammer fordi saken gjelder et spørsmål ”av særlig viktighet”, jf. domstolloven § 5 fjerde ledd. Justitiarius besluttet 11. august 2008 slik behandling, jf. lovens § 6 annet ledd.
- (8) I samsvar med forretningsorden for Høyesterett i storkammer, fastsatt av Høyesterett 12. desember 2007 i medhold av domstolloven § 8 jf. § 7 annet ledd, består storkammeret i tillegg til justitiarius av ti dommere, som er tatt ut ved loddtrekning blant de dommerne som ikke er funnet ugilde, eller som med rimelig grunn er fritatt for å delta i saken, jf. beslutning 27. august 2008, HR-2008-01469-J.
- (9) Ankende part, *Petter Sørum*, har i korte trekk anført:
- (10) Lagmannsretten har feilaktig lagt til grunn at det ikke kreves mer enn alminnelig sannsynlighetsovervekt for å fastslå at de objektive vilkårene for tilleggsskatt i ligningsloven § 10-2 første ledd, er oppfylt.
- (11) Selv om tilleggsskatt ikke er straff etter tradisjonell norsk rett, er det en pønalt reaksjon som har mange likhetstrekk med straff. Den ankende part gjør prinsipielt gjeldende at det da allerede etter tradisjonell norsk rett kreves mer enn alminnelig sannsynlighetsovervekt.
- (12) Krav til bevisets styrke ved ileggelse av administrative sanksjoner fremgår ikke av lovteksten. Ved avgjørelser i sivilprosessuelle former kreves i utgangspunktet alminnelig sannsynlighetsovervekt, men Høyesterett har for enkelte – tyngende – forvaltningssanksjoner lagt til grunn et krav om klar sannsynlighetsovervekt for at vedkommende har begått den handling som danner grunnlaget for sanksjonen, jf. Rt. 1999 side 14 og Rt. 2007 side 1217.
- (13) For ileggelse av tilleggsskatt etter skattelovene av 1911 gjaldt opprinnelig, som for tilsvarende sanksjoner i medhold av en lang rekke avgiftslover, at forholdet måtte være straffbart. Selv etter at henvisningen til dette vilkåret var blitt fjernet ved endringsloven av 1950 gjaldt det strafferettslige beviskravet for ileggelse av tilleggsskatt.

- (14) Vedtakelsen av ligningsloven av 1980, slik den fremstår etter endringsloven av 1986, endret ikke beviskravet for de objektive vilkårene i § 10-2 første ledd. Verken forarbeidene til loven av 1980 eller til endringsloven av 1986 viser at lovgiver mente å forlate det høyere beviskrav som gjaldt etter skatteloven av 1911. Ved vurderingen av forarbeidene må samme tilnæringsmåte benyttes som i Rt. 1998 side 291.
- (15) Straffebestemmelsen i ligningsloven § 12-1 angir tilnærmet samme objektive vilkår som § 10-2 første ledd. For at noen skal kunne straffes etter loven, må det straffeprosessuelle kravet til bevis være oppfylt. Den nære sammenhengen mellom § 10-2 første ledd og § 12-1 bokstav a tilsier også at det gjelder et høyere beviskrav enn alminnelig sannsynlighetsovervekt for illeggelse av tilleggsskatt.
- (16) Både i Danmark og Sverige gjelder et høyere beviskrav enn alminnelig sannsynlighetsovervekt. Ut fra erfaringene i disse landene er det ikke grunnlag for å si at et høyere beviskrav gjør ordningen med tilleggsskatt mindre effektiv. Under enhver omstendighet må det offentliges behov for enkle og effektive regler veies opp mot skattyters rettssikkerhet. At tilleggsskatt også omtales som "straffeskatt", at det er stigmatiserende å bli ilagt tilleggsskatt, at tilleggsskatten kan dreie seg om meget høye beløp og at den rentebelegges, er omstendigheter som taler for at det gjelder et sterkere krav til bevisets styrke enn etter det sivilprosessuelle overvektsprinsippet.
- (17) Tilleggsskatt er straff etter EMK artikkel 6. I samsvar med flertallets konklusjon i Rt. 2007 side 1217, som ankende part tiltrer, gjør den ankende part subsidiært gjeldende at uskyldspresumsjonen i konvensjonens artikkel 6 nr. 2 stiller sterkere krav til bevisets styrke enn alminnelig sannsynlighetsovervekt for å ilegge tilleggsskatt.
- (18) Ved beregningen av Sørums personinntekt fra enkeltmannsforetaket har ligningsmyndighetene og lagmannsretten til dels bygget på en presumsjon om aktivitet i foretaket, jf. Rt. 2002 side 164. Dette er uproblematisk i forhold til skattespørsmålet, men det vil være i strid med EMK artikkel 6 å bygge på en slik presumsjon ved illeggelse av tilleggsskatt. Det vises til at den svenske regeringsrätten har forkastet en slik presumsjon i forbindelse med illeggelse av svensk tilleggsskatt, jf. dom 26. mars 2002, RÅ 2002 ref. 31.
- (19) Krav til bevisets styrke følger også av uskyldspresumsjonen i FN-konvensjonen om sivile og politiske rettigheter (SP) artikkel 14 nr. 2, jf. D. Weissbrodt: The Right to a Fair Trial under the Universal Declaration of Human Rights and the International Covenant on Civil and Political Rights, 2001, side 56. Konvensjonens overvåkingsorgan har uttalt at beviskravet etter SP artikkel 14 nr. 2 er "beyond reasonable doubt", se CCPR General Comment No. 13 avsnitt 7. Det kan ikke tillegges vekt at overvåkingsorganet ikke i noen konkret uttalelse har uttalt seg om rekkevidden av konvensjonens begrep "straffbar handling".
- (20) Petter Sørum har nedlagt slik påstand:

**"Prinsipalt:**

1. Ligningen for Petter Sørum for inntektsåret 2000 oppheves for så vidt gjelder ilignet tilleggsskatt.

**Subsidiært:**

1. Lagmannsrettens dom oppheves."

- (21) Ankemotparten, *staten v/Skatt øst*, har i korte trekk anført:
- (22) For å ilegge ordinær tilleggsskatt etter ligningsloven kreves ikke mer enn alminnelig sannsynlighetsovervekt. Verken forarbeidene til loven eller dens forhistorie tilsier at det gjelder et tilnærmet strafferettslig beviskrav. Tilleggsskatt er heller ikke så økonomisk belastende eller stigmatiserende at dette kan begrunne et kvalifisert krav til bevisets styrke. Det er tale om masseavgjørelser, og tungtveiende effektivitetshensyn taler mot et krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt. Statens syn støttes av langvarig og konsekvent ligningspraksis, og av flere avgjørelser fra lagmannsrettene.
- (23) Det er ikke grunnlag for å oppheve lagmannsrettens dom, med mindre det kan konstateres at anvendelsen av beviskravet "alminnelig sannsynlighetsovervekt" i Sørums tilfelle krenker EMK artikkel 6.
- (24) Kravet om rettferdig rettergang i artikkel 6 nr. 1 gjelder for ileggelse av tilleggsskatt. Og ettersom tilleggsskatt er straff etter EMK artikkel 6, får likeledes bestemmelsene i nr. 2 og 3 anvendelse. Det kan ikke utledes noe bestemt krav til bevisets styrke av EMK artikkel 6 nr. 2. Bestemmelsen viser til nasjonal lov, og spørsmålet om beviskravets styrke er primært et nasjonalt anliggende. Men innholdet av nasjonale bevisregler kan selvfølgelig prøves mot prinsippet om rettferdig rettergang i artikkel 6 nr. 1.
- (25) Staten er enig i mindretallets votum i Rt. 2007 side 1217.
- (26) Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD) har ikke i noen avgjørelse som gjelder uskyldspresumsjonen, stilt opp bestemte krav til bevisets styrke. EMD har imidlertid i en rekke avgjørelser prøvet nasjonale bevisregler i lys av kravet om rettferdig rettergang, jf. EMDs plenumsdom 12. juli 1988 i saken Schenk mot Sveits avsnitt 46, og avgjørelsen om "admissibility" 30. november 1999 i saken Trojanowski mfl. mot Polen. Etter statens syn er det rimelig å anta at EMD vil forholde seg til nasjonale regler om kravet til bevisets styrke på samme måte som til andre nasjonale bevisregler. Det vises til NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m. side 74.
- (27) I tilknytning til uskyldspresumsjonen har riktignok EMD i en lang rekke saker uttalt at "any doubt should benefit the accused". Men uttalelsen gir ikke uttrykk for et bestemt krav til bevisets styrke. Ingen av sakene gjaldt prøving av nasjonalt fastsatt beviskrav. En naturlig språklig fortolking av uttalelsen taler mot å forstå den på denne måten. Uttalelsen er snarere uttrykk for prinsippet om at tvilen skal komme tiltalte til gode "in dubio pro reo".
- (28) Uskyldspresumsjonen må tolkes i lys av kravet om rettferdig rettergang, jf. Rt. 2005 side 833 avsnitt 68. Det kan ikke utledes av formålsbetraktninger knyttet til uskyldspresumsjonen at det gjelder et strengt beviskrav.
- (29) I motsetning til EMK artikkel 6 nr. 2 inneholder artikkel 5 nr. 1 bokstav c beviskravet "reasonable suspicion", og EMD har i noen tilfeller uttalt at det kreves bevis "beyond reasonable doubt".
- (30) Det svenske tilleggsskattesystemet har vært gjenstand for prøving av EMD uten at Domstolen har hatt noe å bemerke til at tilleggsskatt i Sverige ilegges etter det sivilprosessuelle beviskravet.

- (31) Statens tolking av uskyldspresumsjonen har støtte i Europarådets rekommandasjon om administrative sanksjoner – R (91)1 punkt 7, jf. NOU 2003: 15 Fra Bot til bedring, side 125.
- (32) Konvensjonsrettighetene er relative, og subsidiært må Høyesterett ta standpunkt til om bruken av overvektsprinsippet er et konvensjonsstridig inngrep i Sørums rettigheter etter konvensjonen. Det må skje en proporsjonalitetsvurdering. Videre må vurderes om kravet om alminnelig sannsynlighetsovervekt tjener et legitimt formål. I den sammenheng må vektlegges at tilleggsskatt er en sanksjon utenfor den klassiske strafferettens kjerne, sanksjonens art og størrelse samt de muligheter ankende part har hatt til å forsvare seg. Det må legges til grunn at staten på skatterettens område har en vid skjønnsmargin.
- (33) Lagmannsrettens frie bevisvurdering har under enhver omstendighet ikke vært påvirket av det påståtte inngrepet i uskyldspresumsjonen. Sørum har – sammenlignet med ligningsmyndighetene – stått i en gunstig bevismessig posisjon.
- (34) Ankemotparten, staten v/Skatt øst har nedlagt slik påstand:  
**”Anken forkastes.”**
- (35) *Mitt syn på saken:*
- (36) *Innledende bemerkninger*
- (37) Ankesaken for Høyesterett gjelder hvilket beviskrav, dvs. hvor stor grad av sannsynlighet, som kreves for at vilkårene i ligningsloven § 10-2 første ledd for å ilegge tilleggsskatt, skal være oppfylt. Ankende part har prinsipalt gjort gjeldende at ligningsloven stiller krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt, subsidiært at uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2 eller i SP artikkel 14 nr. 2 inneholder et slikt strengere beviskrav.
- (38) Jeg bemerker at kravet til bevisets styrke i noen tilfelle omtales som ”bevisbyrde”. Men dette uttrykk benyttes også for å angi bevisføringsplikt og tvilsrisiko. Det er derfor i en del sammenhenger uklart hvilken side av bevisreglene som en uttalelse tar sikte på.
- (39) Tilleggsskatt er en administrativ betalingsanksjon, som ilegges av ligningsmyndighetene. Domstolene prøver gyldigheten av dette i sivilprosessuelle former. Det sivilprosessuelle kravet til bevis er i utgangspunktet alminnelig sannsynlighetsovervekt. Dette kravet til bevisets styrke begrunnes gjerne med at partenes interesser er likeverdige og kontrære, og at en ved å nøye seg med sannsynlighetsovervekt totalt sett sikrer flest materielt riktige dommer.
- (40) I straffesaker stilles det i utgangspunktet krav om tilnærmet sikkerhet, og det er vanlig å si at rimelig tvil skal komme tiltalte til gode. Kravet om tilnærmet sikkerhet er etablert til beskyttelse av tiltalte. For å forhindre at uskyldige dømmes, godtar man – i retning av frifinnelse – flere uriktige avgjørelser enn hva et krav om sannsynlighetsovervekt ville lede til.
- (41) Selv om forvaltningssanksjoner avgjøres i sivilprosessuelle former, er overvektsprinsippet fraveket i en rekke tilfeller. Det at man i sivile saker legger til grunn det faktum som er mest sannsynlig, danner bare et utgangspunkt, og dette prinsippet kan ikke strekkes lenger

enn begrunnelsen rekker. Ved ileggelse av forvaltningssanksjoner er partenes interesser av vidt forskjellig karakter. Her står borgernes behov for å bli beskyttet mot sanksjoner på uriktig grunnlag mot det offentliges interesse i effektiv håndhevelse av forvaltningslovgivningen. Borgernes beskyttelsesbehov tilsier at det for ileggelse av slike sanksjoner stilles krav om mer enn alminnelig sannsynlighetsovervekt. Spørsmålet er hvor strengt beviskravet kan stilles uten at det går ut over det offentliges behov for en effektiv rettshåndhevelse.

- (42) I noen tilfeller fremgår det uttrykkelig av lovteksten at det gjelder et sterkere krav til bevisets styrke, eller dette fremkommer ved en tolking av loven sammenholdt med forarbeidene. Men også uten slik støtte har det blitt stilt krav om kvalifisert sannsynlighet. Beviskravet er ofte blitt formulert som et krav om ”klar” eller ”sterk” sannsynlighetsovervekt. Jeg viser til Rt. 1999 side 14, som gjaldt kravet til bevisets styrke for inndragning av fisk etter saltvannsfiskeloven § 11 tredje ledd. Førstvoterende, med tilslutning fra én dommer, mente at det straffeprosessuelle beviskravet gjaldt. Flertallet uttalte at beviskravet var klar sannsynlighetsovervekt, jf. side 25:

**”For meg står det slik at anvendelse av straffeprosessuelle beviskrav ved rettslig prøving av et forvaltningsvedtak fremstår som så vidt spesielt, at et slikt resultat krever en særlig forankring i loven eller dens forarbeider. ...**

Etter mitt syn må altså spørsmålet om hvilke bevisbyrder regler som skal gjelde ved inndragning etter saltvannsfiskeloven § 11 løses ut fra en sivilprosessuell synsvinkel. Men det gjenstår fremdeles å avgjøre om sivilprosessens hovedregel om det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn. Jeg har allerede nevnt at det er lite i lovens forarbeider som kan belyse spørsmålet. Det som da står igjen er styrken av de reelle hensyn som kan tilsis at en kvalifisert grad av sannsynlighet bør gjelde i vår sakstype.

Inndragning vil regelmessig være et tungt økonomisk inngrep. Dette er imidlertid ikke i seg selv noe sterkt argument for å forskyve tvilsrisikoen. Mange forvaltningsvedtak har store økonomiske konsekvenser uten at dette har ført til noe krav om særlig bevisstyrke i slike saker.

Ett element som flere ganger har vært tillagt vekt i rettspraksis, er om et domsresultat forutsetter forhold som er sterkt klanderverdige eller infamerende for en part. Det har da blitt krevet en kvalifisert sannsynlighetsovervekt for å legge dette alternativ til grunn. En inndragning – slik som i vår sak – som har sitt grunnlag i en lovovertrødelse, vil nok kunne oppfattes som infamerende, selv om det ikke skjer noen skyldkonstatning. Jeg finner at dette forhold bør tillegges en viss vekt. Dertil kommer – som fremhevet av førstvoterende – at vi står over for en reaksjonsform som utvilsomt har store likhetspunkter med det straffeprosessuelle inndragningsinstituttet.”

- (43) Det standpunktet som flertallet inntok i Rt. 1999 side 14, ble opprettholdt i Rt. 2007 side 1217 avsnitt 67. Også denne gangen gjaldt det inndragning av fangst med hjemmel i saltvannsfiskeloven § 11 tredje ledd. Sanksjonen ble ikke ansett som straff etter EMK artikkel 6. Den samlede rett uttalte at for denne sanksjonen er beviskravet klar sannsynlighetsovervekt for at den handling som danner grunnlaget for sanksjonen er begått:

**”Da inndragning av fangst etter saltvannsfiskeloven § 11 tredje ledd ikke kan anses som straff etter EMK artikkel 6, vil beviskravet i EMK artikkel 6 ikke gjelde for denne sanksjonen. Spørsmålet om det foreligger tilstrekkelig bevis for å gjennomføre inndragning, må derfor avgjøres ut fra alminnelige norske prinsipper for bevisbedømmelse i sivile saker. Siden vedtaket bygger på at ... har begått en straffbar handling, og vedtaket ikke bare har følbare økonomiske følger for ham, men også vil kunne få konsekvenser for den tillit han har behov for i sin næringsutøvelse, mener jeg**

at det – ut fra alminnelige norske prinsipper for bevisbedømmelse – også for denne sanksjonen må stilles krav om klar sannsynlighetsovervekt for at den handling som danner grunnlag for sanksjonen, er begått, jf. Ot.prp. nr. 70 (2003-2004), side 33-34 og Rt. 1999 side 14. Lagmannsretten har lagt til grunn at dette beviskravet er oppfylt, og dette er ikke angrepet av de ankende parter.”

- (44) *Kravet til bevisets styrke for ileggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven*
- (45) De objektive vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt fremgår av ligningsloven § 10-2 første ledd første punktum, der det heter:
- ”1. **Finner ligningsmyndighetene at skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, skal skattyter ilegges en tilleggsskatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt.”**
- (46) Vilkårene er felles for ordinær tilleggsskatt, dvs. inntil 30 prosent av den ”skatt som er eller kunne ha vært unndratt”, jf. § 10-4 første ledd første punktum, og for forhøyd tilleggsskatt. Etter loven stilles det ikke noen subjektive krav for ileggelse av ordinær tilleggsskatt, som således fastsettes på et tilnærmet objektivt grunnlag, jf. plenumsdommen i Rt. 2000 side 996 på side 1016. Loven fritar bare når skattyters oppgave inneholder åpenbare regne- eller skrivefeil eller skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller av annen årsak som ikke kan legges skattyter til last, jf. § 10-3 bokstavene a og b. Forhøyd tilleggsskatt ilegges etter § 10-4 første ledd annet punktum dersom ”handling som nevnt i § 10-2 nr. 1 [er] utøvet forsettlig eller ved grov uaktsomhet”. Etter ligningsloven § 12-1 bokstav a straffes den som forsettlig eller grovt uaktsomt ”gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler”. De objektive straffbarhetsvilkårene er derfor i det alt vesentlige de samme som for tilleggsskatt.
- (47) Det er som nevnt samme objektive vilkår som danner grunnlag for ileggelse av ordinær og forhøyd tilleggsskatt. Etter ligningsloven skal det først konstateres at vilkårene etter § 10-2 første ledd er oppfylt. Når dette er tilfelle, skal det ilegges tilleggsskatt om ikke unntakene i § 10-3 får anvendelse. Paragraf 10-4 første ledd regulerer således utelukkende hvilken proSENTSATS som skal benyttes, men for forhøyd tilleggsskatt forutsetter bestemmelsen at ligningsmyndighetene finner det bevist at det er utvist forsett eller grov uaktsomhet. Lovens oppbygging kan tyde på at kravet til bevisets styrke for de objektive vilkårene er de samme hva enten tilleggsskatten deretter beregnes etter ordinær eller forhøyd sats. Jeg går ikke nærmere inn på hvilket krav til bevisets styrke som gjelder for de subjektive vilkårene for forhøyd tilleggsskatt.
- (48) Høyesterett har behandlet den norske tilleggsskattordningen i flere saker, og jeg viser til redegjørelsen for utviklingen av sanksjonen i plenumsdommen i Rt. 2000 side 996 på side 1012. For det spørsmålet som saken reiser, er det tilstrekkelig for meg å nevne at etter de tidligere bestemmelsene i skattelovene for landet og for byene av 18. august 1911 § 122 første ledd og § 114 første ledd var det et vilkår for sanksjon at det forelå ”et forhold, som etter § 118 tredje ledd/§ 110 tredje ledd vilde være straffbart”. De to straffebestemmelsene gjaldt det å gi ”uriktige eller ufullstendige opplysninger, som kan

lede til iligning av for lav skatt". Det var utvilsomt det strafferettslige beviskravet som da gjaldt for ileggelse av tilleggsskatt.

- (49) Den direkte koblingen mellom straffansvar og vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt ble opphevet ved endringslov 8. desember 1950 nr. 1. Loven åpnet for også å ilegge tilleggsskatt "i et hvert tilfelle hvor skattyterens forhold må karakteriseres som uaktsomt", jf. Ot.prp. nr. 91 (1949) side 20. Det fremgår av Innstilling II fra Skattelovutvalget av 1947, som lå til grunn for lovforslaget, at man ville gi reglene om tilleggsskatt et større anvendelsesområde, og det vises til at "det i stor utstrekning ikke vil lykkes ligningsvesenet å bevise grove arter av forgåelse på grunn av bevisvanskeligheter".
- (50) Ikke noe sted i forarbeidene til endringsloven av 1950 finnes uttalelser med sikte på å endre det krav som skulle stilles til bevisets styrke, verken for de objektive eller subjektive vilkårene. At lovendringen heller ikke fikk noen betydning for kravet til bevisets styrke, bekreftes av St.meld. nr. 74 (1977–78) om tiltak mot skatteunndragelse. Departementet peker her på ønskeligheten av regler som sikrer en mer konsekvent bruk av tilleggsskatt, og uttaler på side 54:
- "En endring i praksis vil imidlertid etter departementets mening være vanskelig å oppnå så lenge tilleggsskatten er lagt opp slik at det hverken i sanksjonens art eller i dens formål er noen vesensforskjell mellom tilleggsskatt og den bøtStraff som kan fastsettes etter skatteloven § 118. Denne utpregede likhet med straff fører etter departementets mening til en forsiktig anvendelse av reaksjonene og krav til bevisets styrke som langt på vei er det samme som stilles til fellende bevis i straffesaker."**
- (51) Tilsvarende uttaler departementet på side 56 at en vesentlig årsak til at reglene om tilleggsskatt er blitt brukt i mindre omfang enn forventet "er den inngående vurdering og nøyaktige gradering av skattyterens skyld som det forutsettes at ligningsmyndighetene skal foreta". Disse uttalelsene viser at det gjaldt et sterkere beviskrav enn sannsynlighetsovervekt. Det samme fremgår av Ot.prp. nr. 29 (1978–79) Om ligningslov og endringer i andre lover, side 43: "Departementet antar at denne likhet med straff fører til en forsiktig anvendelse av reaksjonene og krav til bevisets styrke som langt på vei er det samme som stilles til fellende bevis i straffesaker."
- (52) Jeg går med dette som bakgrunn over til å behandle tilleggsskattebestemmelsene i ligningsloven av 1980. I loven, slik den ble vedtatt i 1980, ble det tidlige parallele systemet med forhøyd tilleggsskatt for forsettlig eller grovt uaktsom overtredelse forlatt. Slike saker skulle alltid behandles som straffesaker etter § 12-1. Tilleggsskatt skulle bare ilegges når vilkårene i § 10-2 første ledd var oppfylt. Ordningen ble, som jeg allerede har redegjort for, gjort tilnærmet objektiv, dvs. det gjaldt ikke lenger noe krav om uaktsomhet.
- (53) Bestemmelsene i ligningsloven § 10-1 til og med § 10-5 ble imidlertid ikke satt i kraft før det parallele systemet med forhøyd tilleggsskatt for forsettlige eller grovt uaktsomme forhold var gjeninnført ved endringslov 20. juni 1986 nr. 31. Dette skjedde ved tilføyelsen av annet punktum i § 10-4 første ledd.
- (54) Staten har gjort gjeldende at ordet "finner" som innleder bestemmelsen, viser at det alminnelige krav om sannsynlighetsovervekt gjelder. Jeg kan ikke se at det av ordlyden i § 10-2 første ledd kan utledes noe om hvilket krav til bevisets styrke som gjelder. I denne sammenheng viser jeg til at i Ot.prp. nr. 29 (1978–79) Om ligningslov og endringer i



andre lover, foreslo departementet at § 10-2 første ledd skulle innledes med "[s]kattyter som i...". Dette ble i Innst. O. nr. 44 (1979–80) foreslått omformulert på grunn av sammenhengen mellom § 10-2 første ledd og bestemmelsene i §§ 8-1 og 8-2, jf. side 26 hvor det heter at

**"en slik form for redigering av bestemmelsen om vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt [vil] gi et klarere uttrykk for at det offentlige vil ha en bevisbyrde også ved ileggelse av tilleggsskatt."**

- (55) Det er utvilsomt en sammenheng mellom vilkårene i §§ 8-1 og 8-2, og § 10-2 første ledd. Som finanskomiteen riktig peker på, har ligningsmyndighetene bevisbyrden for at vilkårene i disse paragrafene er oppfylt, men jeg er ikke enig i at endringen av ordlyden i § 10-2 første ledd kan forstås slik at komiteen mente at kravet til bevisets styrke etter § 10-2 skal være det samme som etter §§ 8-1 og 8-2, hvor kravet ubestridt er sannsynlighetsovervekt. Min tolking av endringen bekreftes av en uttalelse av saksordføreren, Anne-Olaug Ingeborgrud, ved behandlingen av ligningsloven i Odelstinget: "Komiteen understreker at før ligningsmyndighetene kan gå til det skritt å legge tilleggsskatt, må det være klarlagt at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger", jf. Forhandlinger i Odelstinget 22. mai 1980 side 344.
- (56) Ordlyden i § 10-2 første ledd gir således ikke noen veiledning for avgjørelsen av hvilket beviskrav som gjelder for de objektive vilkårene etter § 10-2 første ledd. Jeg går derfor over til å se nærmere på forarbeidene til ligningsloven av 1980 og endringsloven av 1986.
- (57) Lovgiver ville i 1980 utvilsomt fjerne tilleggsskattens karakter av straff. Ved at skattyters skyld fikk mindre betydning ville "også reglene om bevisbyrden kunne endres", jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 45. I merknaden til § 10-2 heter det at "[v]ilkåret om uriktige eller ufullstendige opplysninger vil også være oppfylt i tilfelle hvor ligningsmyndighetene setter skattyterens oppgaver til side og anvender skjønn i medhold av § 8-2", jf. side 122. Det heter også at forholdet forutsettes avgjort av ligningsmyndighetene etter en fri bevisbedømmelse og vurdering fra ligningsmyndighetenes side, jf. side 122 annen spalte. Men sistnevnte uttalelse gjelder spørsmålet om unntaksbestemmelsene i § 10-3 får anvendelse. I merknadene til § 8-2, som gjelder skjønnsligning, uttaler departementet at skattyters forklaring om forholdene vil "være gjenstand for en fri bevisbedømmelse og vurdering fra ligningsmyndighetenes side, dvs. at de må legge til grunn det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige". Jeg kan ikke se at denne uttalelsen kan danne grunnlag for slutninger om hvilket beviskrav som gjelder for de objektive vilkårene i § 10-2.
- (58) Tilleggsskattebestemmelsene i ligningslovens kapittel 10 ble imidlertid, som nevnt, ikke satt i kraft før det tidligere tosporete systemet var blitt gjeninnført ved endringsloven av 1986. Frem til da ble tilleggsskatt ilagt med hjemmel i skatteloven av 1911. Som allerede påpekt, gikk lovendringen hovedsakelig ut på å tilføye gjeldende § 10-4 første ledd annet punktum om forhøyd tilleggsskatt. I Ot.prp. nr. 55 (1985-86), som ligger til grunn for lovendringen, heter det at "[l]igningsmyndighetene vil fortsatt ha bevisbyrden for at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt", jf. side 2. Det fremstår som uklart om departementet her mente å behandle mer enn bevisføringsplikten. Forarbeidene inneholder ikke ellers noe om kravet til bevisets styrke, verken for de gjeninnførte subjektive eller de objektive vilkårs vedkommende. Det hadde vært naturlig å behandle spørsmålet dersom man tok sikte på å endre den inntil da gjeldende rettstilstanden, hensett til at man innførte samme

løsning som etter skatteloven av 1911 etter endringsloven av 1950, men fremdeles med den viktige forskjell at ligningsmyndighetene for den ordinære tilleggs skatten ikke lenger måtte bevise at skattyteren hadde vært uaktsom.

- (59) Min foreløpige konklusjon, etter å ha vurdert lovteksten og lovforarbeidene, er at det for de objektive vilkårene i § 10-2 første ledd gjelder et sterkere krav til bevisets styrke enn det alminnelige overvektsprinsippet. Mye kan endatil tale for at det straffeprosessuelle beviskravet iallfall gjaldt frem til tilleggs skattebestemmelsene i ligningsloven ble satt i kraft.
- (60) Staten har vist til at ligningsmyndighetene har praktisert et krav om alminnelig sannsynlighetsovervekt for de objektive vilkårene i samsvar med et rundskriv fra Skattedirektoratet, Sk nr. 11/1988 av 20. juli 1988 om Forsinkelsesavgift og tilleggs skatt punkt 4.2. Dette er bekreftet i NOU 2003: 7 Tilleggs skatt m.m. , hvor det på side 36 og 37 heter:

**”I praksis er det antatt at prinsippet om sannsynlighetsovervekt skal legges til grunn, uavhengig av om bevisbyrden påhviler skattyter eller ligningsmyndighetene. Dette gjelder også ved bruk av forhøyet sats. For ileggelse av tilleggs skatt er det etter gjeldende praksis følgelig alltid tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt. I denne henseende er det forskjell på tilleggs skatt og straff som idømmes etter ligningsloven § 12-1 eller 12-2”.**

- (61) Redegjørelsen er ikke helt i samsvar med det som ble sagt om kravet til bevisets styrke for de subjektive vilkårene i rundskrivet fra 1988. I tilknytning til forhøyd tilleggs skatt heter det at ”[b]evisene må gi en rimelig sikkerhet for skyld for at dette vilkåret skal anses å foreligge. Dette er et strengere beviskrav enn det som gjelder for fastslåingen av den objektive opplysningsfeilen”, jf. avsnitt 4.5.3. Jeg ser likevel ikke bort fra at uttalelsen i NOU 2003: 7 bygger på oppfatningen innen ligningsforvaltningen om kravet til bevisets styrke. Selv om en slik praksis har vært langvarig, finner jeg ikke å kunne tillegge dette avgjørende vekt i lys av det jeg har redegjort for om hvilket beviskrav som gjaldt før ligningslovens bestemmelser om tilleggs skatt ble satt i kraft, og fraværet av drøftelser av spørsmålet i forarbeidene til loven av 1980 og endringsloven av 1986.
- (62) Staten har videre vist til at spørsmålet har vært behandlet i enkelte lagmannsrettsavgjørelser, som konkluderer med at det er det sivilprosessuelle kravet som gjelder. Jeg finner ikke grunn til å gå nærmere inn på disse avgjørelsene.
- (63) Tilleggs skattens karakteristiske trekk er i plenumskjennelsen i Rt. 2002 side 509 på side 521, beskrevet slik av førstvoterende:

**”Ordinær tilleggs skatt utgjør 30 prosent av skatt som er eller kunne være unndregen. Summen i det konkrete tilfellet kan ikke være avgjerande, i det denne står i direkte sammenheng med unndregen skatt. Men det må være eit moment at det i visse tilfelle kan bli store summer i tilleggs skatt. Ein reaksjon på 30 prosent er i seg sjølv ein høg presentsats. Ikkje minst gjeld det når det ikkje er ei øvste grense for kor stor summen kan bli.”**

- (64) Det alminnelige sivilprosessuelle beviskravet gjelder for ligningsmyndighetenes vedtak om ligning og etterligning av skattytere etter ligningsloven. Hensynet til skattyters rettssikkerhet tilsier et strengere beviskrav for at vilkårene for tilleggs skatt etter § 10-2 første ledd skal være oppfylt. Tilleggs skatt kan være en tyngende økonomisk sanksjon for

skattyter. Forhøyd tilleggsskatt forutsetter ofte forhold som er klanderverdige eller infamerende for skattyter, og forholdet kan være straffbart etter § 12-1 bokstav a. Disse omstendigheter taler for at beviskravet for de objektive vilkårene i § 10-2 første ledd er høyere enn alminnelig sannsynlighetsovervekt. Mot dette taler, slik staten har fremhevet, at ligningsvedtak er massevedtak, effektivitetshensyn og hensynet til skatteinngangen. Hensynet til myndighetenes rettmessige behov for en effektiv håndhevelse av skattelovgivningen og til skattefundamentet kan likevel ikke ha større tyngde enn at det kreves *klar sannsynlighetsovervekt* for at vilkårene i § 10-2 første ledd er oppfylt.

- (65) Jeg viser for øvrig til det jeg har uttalt i mine innledende bemerkninger om at overvektsprinsippet er blitt fraveket for flere forvaltningssanksjoner til fordel for et krav om klar sannsynlighetsovervekt, jf. det som er gjengitt fra Rt. 1999 side 14 og Rt. 2007 side 1217 avsnitt 67.
- (66) Begge parter har vist til dansk og svensk lovgivning. Jeg tilføyer at etter den danske skattekontrollloven av 12. august 2004 nr. 869 behandles alle overtredelser som straffesaker. Loven åpner imidlertid for at slike saker kan behandles og avgjøres administrativt, dersom det ikke er aktuelt å ilegge høyere straff enn bøter, se § 20. I Danmark legger man således det straffeprosessuelle beviskravet til grunn. I Sverige kan det ved uriktige opplysninger fastsettes et ”skattetillagg”, jf. Taxeringslagen 5 Kapittel 1 §. Bestemmelsen fikk sin nåværende ordlyd ved lov 2003: 211. Beviskravet er drøftet i Lagrådsremiss, Administrativa oppgifter på skatte- og tullområdet 19. desember 2002 side 71 og i Prop 2002/03: 106 side 118-119. I det førstnevnte dokumentet heter det:
- ”...Det gällande beviskravet för att ta ut skattetillägg, ”befinns”, är högre än det som gäller i den ordinarie taxeringsprocessen och uppfyller enligt regeringens bedömning Europakonventionens krav på bevisningens styrka. I den ordinarie taxeringsprocessen räcker det att en omständighet gjorts ”sannolik”.**
- (67) Også etter svensk rett gjelder således et høyere beviskrav for å ilegge tilleggsskatt enn for ligningsavgjørelser ellers.
- (68) Min konklusjon er etter dette at det for ileggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i § 10-2 første ledd er oppfylt.
- (69) Før jeg drøfter lagmannsrettens rettsanvendelse i den foreliggende sak, behandler jeg Sørums anførsel om at uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 og SP artikkel 14 nr. 2 innebærer at beviskravet er klar sannsynlighetsovervekt.
- (70) *Beviskravet etter uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 og SP artikkel 14 for å ilegge sanksjoner som har karakter av straff etter bestemmelsene*
- (71) Ankende part har gjort gjeldende at uskyldspresumsjonen i EMK artikkel 6 nr. 2 og SP artikkel 14 nr. 2 inneholder krav til bevisets styrke, og at bestemmelsene krever klar sannsynlighetsovervekt for ileggelse av tilleggsskatt. Staten har bestridt at uskyldspresumsjonen inneholder krav til bevisets styrke og har anført at konvensjonene overlater til nasjonal rett å regulere spørsmålet om hvilket krav som skal stilles til bevisets styrke. Etter statens syn krever konvensjonene ikke mer enn alminnelig sannsynlighetsovervekt.

- (72) Jeg behandler først om det av *EMK* artikkel 6 kan utledes et krav til bevisets styrke i saker som er straff etter artikkel 6. Dersom det er tilfelle, er neste spørsmål om konvensjonen stiller bestemte krav til bevisets styrke, og hvilket beviskrav som i tilfelle gjelder for de objektive vilkårene i ligningsloven § 10-2 første ledd.
- (73) Ordinær tilleggsatt er straff i forhold til *EMK* artikkel 6, jf. Rt. 2002 side 509, jf. for den svenske tilleggsattens vedkommende EMDs dommer av 23. juli 2002 i saken *Västberga Taxi Aktiebolag mfl. mot Sverige* og saken *Janosevic mot Sverige*. Det autonome straffebegrepet i artikkel 6 innebærer at bestemmelsene i nr. 2 og 3 får anvendelse.
- (74) Menneskerettsloven gjør *EMK* og *SP* til norsk rett. Etter lovens § 3 skal bestemmelsene i konvensjonene ”ved motstrid gå foran bestemmelser i annen lovgivning”. Bak bestemmelsen ligger det en klar lovgivervilje om å styrke menneskerettighetene i norsk rett. De grunnleggende tolkingsprinsipper for anvendelse av forrangsbestemmelsen i § 3 er trukket opp i plenumsavgjørelsene i Rt. 2000 side 996, Rt. 2002 side 557 og Rt. 2003 side 359. I plenumskjennelsen i Rt. 2005 side 833 heter det i avsnitt 45 at norske domstoler ved anvendelsen av reglene i *EMK* skal
- ”foreta en selvstendig tolking av konvensjonen. Herunder skal de benytte samme metode som EMD. Norske domstoler må således forholde seg til konvensjonsteksten, alminnelige formålsbetraktninger og EMDs avgjørelser. Det er likevel i første rekke EMD som skal utvikle konvensjonen. Og dersom det er tvil om forståelsen, må norske domstoler ved avveiningen av ulike interesser eller verdier kunne trekke inn verdiprioriteringer som ligger til grunn for norsk lovgivning og rettsoppfatning.”**
- (75) Uskyldspresumsjonen i *EMK* artikkel 6 nr. 2 lyder:
- ”Everyone charged with a criminal offence shall be presumed innocent until proved guilty according to law.”**
- (76) I norsk oversettelse lyder bestemmelsen:
- ”Enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal antas uskyldig inntil skyld er bevist etter loven.”**
- (77) De spørsmålene jeg nå skal drøfte, er utførlig behandlet i Rt. 2007 side 1217. Flertallet konkluderte, på grunnlag av en generell drøftelse av *EMK* artikkel 6 nr. 2, at bestemmelsen inneholder et beviskrav for sanksjoner som har karakter av straff etter *EMK* artikkel 6. Det ble lagt til grunn at for den sanksjonen som ble ansett som straff etter *EMK* artikkel 6, innebar artikkel 6 nr. 2 et krav om klar sannsynlighetsovervekt. Rettens mindretall – to dommere – var uenig i at uskyldspresumsjonen inneholder et operasjonelt beviskrav. Selv om dommen for dette spørsmåls vedkommende er avsagt under dissens, har den betydning for avgjørelsen av vår sak. Staten har imidlertid anført at flertallets standpunkt er uriktig. Jeg må derfor gå nærmere inn på de forhold som ligger til grunn for flertallets standpunkt i Rt. 2007 side 1217.
- (78) Formålet med uskyldspresumsjonen er, som fremhevet i avsnitt 50, å forhindre at uskyldige personer blir straffet, og å ivareta omdømmet til den som er eller har vært under etterforskning for straffbare forhold, jf. *Strandbakken: Uskyldspresumsjonen, 2003*, side 67 flg.

- (79) Jeg bemerker at EMK i likhet med SP ble utarbeidet i årene etter annen verdenskrig, og at formålet med konvensjonenes bestemmelse om uskyldspresumsjonen er å styrke rettssikkerheten til den som blir utsatt for en straffeanklage, utover det som følger av kravet om rettfærdig rettergang i artikkel 6 nr. 1. Jeg tilføyer at under arbeidet i FNs Menneskerettskomité med utkastet til det som nå er SP artikkel 14 nr. 2, foreslo representanten for Filippinene å føye til "beyond reasonable doubt" for å angi beviskravet. Forslaget ble forkastet i hovedsak fordi delegatene mente at kravet om "reasonable doubt" var inkludert i kravet "to be presumed innocent until proved guilty", se Weissbrodt: *The Right to a Fair Trial under the Universal Declaration of Human Rights and the International Covenant on Civil and Political Rights*, 2001, side 56. Det foreligger ikke opplysninger om at et tilsvarende forslag ble fremsatt under arbeidet med EMK. Hensett til at uskyldspresumsjonen er tilnærmet likt formulert i de to konvensjonene, har denne opplysningen etter min mening likevel interesse også for tolkingen av EMK artikkel 6 nr. 2.
- (80) EMD har ikke i noen avgjørelse som jeg kjenner til, under henvisning til artikkel 6 nr. 2, oppstilt generelle krav til bevisets styrke i saker om straff etter konvensjonen. Bruken av uttrykket "proved" indikerer likevel at det gjelder et beviskrav, men ikke hvor strengt dette er. Straffebegrepet i EMK artikkel 6 omfatter imidlertid svært ulike sanksjoner, hvorav noen helt klart befinner seg i det nedre sjiktet med hensyn til behovet for beskyttelse. Dette tilsier at konvensjonen neppe stiller samme krav til bevisets styrke ved alle sanksjoner som er straff etter artikkel 6.
- (81) Staten har gjort gjeldende at henvisningen i artikkel 6 nr. 2 til at skyld må bli bevist etter loven ("according to law"), innebærer at spørsmålet om beviskravets styrke er overlatt til nasjonal rett.
- (82) EMD overprøver normalt ikke nasjonale domstolers konkrete bevisbedømmelse. Men jeg er ikke enig med staten i at EMD ikke prøver nasjonale regler om krav til bevisets styrke i saker om straff etter artikkel 6. Statens anførsel må – som jeg straks kommer tilbake til – bygge på en uriktig forståelse av EMDs dom 7. oktober 1988 i saken *Salabiaku mot Frankrike*.
- (83) Før jeg behandler denne dommen, finner jeg grunn til helt kort å nevne kommisjonens redegjørelse for uskyldspresumsjonen i avgjørelsen 11. juli 1960 i saken *Østerrike mot Italia*:
- "firstly that court judges in fulfilling their duties should not start with the conviction or assumption that the accused committed the act with which he is charged. In other words, the onus to prove guilt falls upon the Prosecution, and any doubt is to the benefit of the accused. Moreover, the judges must permit the latter to produce evidence in rebuttal. In their judgment they can find him guilty only on the basis of direct or indirect evidence sufficiently strong in the eyes of the law to establish his guilt.**
- Since Article 6 (2) is thus primarily concerned with the spirit in which the judges must carry out their task ..."**
- (84) Uttalelsen kan forstås slik at kommisjonen mente at krav til bevisets styrke hørte under nasjonal lovgivning. Spørsmålet kom imidlertid på nytt opp i *Salabiaku*. Jeg viser til redegjørelsen for sakens faktum i Rt. 2005 side 833 avsnitt 50 flg. Flertallet i kommisjonen hadde uttalt at *Salabiaku* var dømt "according to law". EMD bekrefter i premiss 27 at "the Contracting States may, under certain conditions, penalise a simple or

objective fact as such, irrespective of whether it results from criminal intent or from negligence”. Etter fransk lov var det å inneha ulovlig innført gods straffbart – den aktuelle lovregel var således utformet som en presumsjon. Men EMD uttaler deretter i premiss 28 om bruken av slike presumsjonsregler:

**”This shift from the idea of accountability in criminal law to the notion of guilt shows the very relative nature of such a distinction. It raises a question with regard to Article 6 para. 2 (art. 6-2) of the Convention.**

**Presumptions of fact or of law operate in every legal system. Clearly, the Convention does not prohibit such presumptions in principle. It does, however, require the Contracting States to remain within certain limits in this respect as regards criminal law. If, as the Commission would appear to consider (paragraph 64 of the report), paragraph 2 of Article 6 (art. 6-2) merely laid down a guarantee to be respected by the courts in the conduct of legal proceedings, its requirements would in practice overlap with the duty of impartiality imposed in paragraph 1 (art. 6-1). Above all, the national legislature would be free to strip the trial court of any genuine power of assessment and deprive the presumption of innocence of its substance, if the words ”according to law” were construed exclusively with reference to domestic law. Such a situation could not be reconciled with the object and purpose of Article 6 (art. 6), which, by protecting the right to a fair trial and in particular the right to be presumed innocent, is intended to enshrine the fundamental principle of the rule of law (see inter alia, the Sunday Times judgement of 26 April 1979, Series A no. 30, p. 34. para. 55.**

**Article 6 para. 2 (art. 6-2) does not therefore regard presumptions of fact or of law provided for in the criminal law with indifference. It requires States to confine them within reasonable limits which take into account the importance of what is at stake and maintain the rights of the defence.”**

- (85) Jeg forstår dette slik at selv om EMK artikkel 6 nr. 2 åpner for at nasjonal lovgivning kan inneholde ”presumptions of fact or of law”, må slike bestemmelser være utformet slik at de ikke krenker siktedes krav til rettssikkerhet etter artikkel 6, og EMD vil etterprøve om den nasjonale lovgivningen er utformet slik at den ivaretar dette. Dommen i Salabiaku bekrefter således etter mitt syn at artikkel 6 nr. 2 garanterer den siktede rettigheter i tillegg til de som følger av artikkel 6 nr. 1.
- (86) Uttalelsen i Salabiaku gjelder objektive normer og presumsjonsregler. EMD har i en lang rekke avgjørelser vurdert hvorvidt nasjonale presumsjonsregler respekterer uskyldspresumsjonen. Jeg viser her til redegjørelsen i plenumskjennelsen i Rt. 2005 side 833 avsnittene 54-65. På grunnlag av redegjørelsen konkluderer førstvoterende at objektive straffbarhetsvilkår med hensyn til faktum i seg selv ikke vil være i strid med konvensjonen, men at bruken av slike vilkår må holdes innenfor de grenser som ble trukket opp i Salabiaku-dommen, se avsnittene 54-56.
- (87) Slik jeg ser det, innebærer ikke henvisningen til ”bevist etter loven” i artikkel 6 nr. 2 at bestemmelsen ikke stiller krav til bevisets styrke. Nasjonale lovregler må være utformet slik at siktede har de rettssikkerhetsgarantier som følger av artikkel 6, og EMD prøver at så er tilfellet.
- (88) Selv om både ordlyden i og formålet med artikkel 6 nr. 2 taler for å forstå uskyldspresumsjonen slik at den oppstiller et beviskrav, er disse holdepunktene ikke så klare at de alene er avgjørende. Det som for meg – som for førstvoterende i Rt. 2007 side 1217 – er avgjørende, er at EMD i en lang rekke avgjørelser har forstått bestemmelsen på

denne måten. I plenumsdommen 6. desember 1988 i saken Barberà mfl. mot Spania uttaler EMD i premiss 77 første avsnitt:

**”Paragraph 2 (art. 6-2) embodies the principle of the presumption of innocence. It requires ...; the burden of proof is on the prosecution, and any doubt should benefit the accused.”**

- (89) Uttalelsen kan vanskelig forstås på annen måte enn at den i tillegg til å angi hvem som har bevisbyrden, også oppstiller et beviskrav – enhver tvil skal komme siktede til gode.
- (90) I likhet med førstvoterende i Rt. 2007 side 1217 mener jeg det er grunn til å merke seg hvorledes EMD har fulgt opp denne uttalelsen i en lang rekke avgjørelser, jf. oppregningen i dommen avsnitt 55, og på samme måten som førstvoterende i Rt. 2007 side 1217 mener jeg det er særlig grunn til å se nærmere på dommene 20. mars 2001 i saken Telfner mot Østerrike og 1. mars 2007 i saken Geerings mot Nederland.

- (91) I premiss 15 i Telfner mot Østerrike bemerker EMD innledningsvis til en anførsel fra Østerrike om at bevisbedømmelsen hørte under de nasjonale domstoler:

**”The Court recalls that, as a general rule, it is for the national courts to assess the evidence before them, while it is for the Court to ascertain that the proceedings considered as a whole were fair, which in case of criminal proceedings includes the observance of the presumption of innocence.”**

- (92) EMD fortsetter så med å gjengi uttalelsen i Barberà, og tilføyer:

**”Thus, the presumption of innocence will be infringed where the burden of proof is shifted from the prosecution to the defence (see the John Murray v. the United Kingdom judgment of 8 February 1996, Reports of Judgments and Decisions 1996-I, p. 52, § 54).”**

- (93) Jeg er enig med førstvoterende i Rt. 2007 side 1217 når han i avsnitt 57 bemerker at det

**”som er av interesse for vår sak, er det EMD uttaler om forholdet mellom de nasjonale domstolenes bevisbedømmelse og de beviskrav som følger av EMK artikkel 6 nr. 2: Innenfor rammen av det krav artikkel 6 nr. 1 stiller til rettferdig rettergang, hører bevisbedømmelsen som alminnelig regel under de nasjonale domstolene, men domstolene kan ikke starte med en forhåndsoppfatning om at tiltalte er skyldig. Bevisbyrden påhviler påtalemyndigheten, og enhver tvil skal komme tiltalte til gode.”**

- (94) Saken Geerings mot Nederland gjaldt inndragning av vinning av straffbare handlinger, og spørsmålet var om det forelå tilstrekkelig bevis for de handlinger som dannet grunnlag for inndragningen. Til dette bemerker EMD i premiss 47:

**”If 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. This can hardly be considered compatible with Article 6 § 2 (compare, mutatis mutandis, Salabiaku v. France ...).”**

- (95) Jeg kan ikke se det annerledes enn at dette viser at uskyldspresumsjonen stiller krav til styrken av bevis, og at skyldpresumsjoner for enkelte sanksjoners vedkommende vil være i strid med artikkel 6 nr. 2.

- (96) Staten har til støtte for sitt syn – som i Rt. 2007 side 1217 – vist til EMDs plenumsdom 12. juli 1988 i saken Schenk mot Sveits og til avvisningsavgjørelsen 30. november 1999 i saken Trojanowski mfl. mot Polen, som viser til Schenk. Jeg er enig med førstvoterende i Rt. 2007 side 1217 når han, etter å ha gjengitt den relevante uttalelsen i Trojanowski mfl., i avsnitt 61 uttaler:

**”Jeg kan ikke se at EMD i Trojanowski-avgjørelsen overhodet sier noe om hvem som har bevisbyrden, og hvilke beviskrav som stilles. Som det fremgår av de avgjørelser jeg tidligere har vist til, foreligger det på dette punkt en entydig praksis fra EMD. Det er påtalemyndigheten som har bevisbyrden, og det beviskrav som stilles er at ’any doubt should benefit the accused.’”**

- (97) Staten har vist til at EMD i dommene i sakene Västberga Taxi Aktiebolag mfl. mot Sverige og Janosevic mot Sverige har godtatt den svenske ordningen med tilleggsskatt, og anført at den norske tilleggsskattlovgivningen må antas tilsvarende å oppfylle EMKs rettssikkerhetsgarantier. Sanksjonen blir i Sverige, i likhet med det som gjelder for ordinær tilleggsskatt i Norge, ilagt på tilnærmet objektivt grunnlag. Klagerne, som hadde gitt uriktige opplysninger til ligningsmyndighetene, anførte at uskyldspresumsjonen var krenket fordi skyldpresumsjonen var tilnærmet uavbeviselig, slik den også er i norsk rett. EMD ga ikke klagerne medhold.
- (98) Klagerne i de to sakene anførte ikke at beviskravet for å ilegge tilleggsskatt ikke var tilstrekkelig sterkt i svensk rett. Som jeg har vist til i min drøftelse av hvilket beviskrav ligningsloven stiller, er kravet til bevisets styrke for å ilegge tilleggsskatt i Sverige høyere enn for å endre ligningen. Beviskravet er i taxeringslagens 5. kapittel 1 paragrafen annet ledd angitt med ordene ”klart framgå”. Frem til en lovendring i 2003 ble kravet beskrevet med ordet ”visat”. Det fremgår av lovforarbeidene til endringsloven av 2003 at begge uttrykkene angir samme ”strängare beviskrav”, og at lovendringen var begrunnet i modernisering av lovspråket, jf. Prop. 2002/03: 106 side 120. Dersom det etter ligningsloven bare skulle gjelde et krav om sannsynlighetsovervekt for de objektive vilkårene, er det således en ikke helt ubetydelig forskjell mellom de svenske og norske bestemmelser.
- (99) Staten har gjort gjeldende at utsagnet i Barberà om at ”any doubt should benefit the accused”, eller som det heter i den franske teksten ”le doute profite à l’accusé”, utelukkende er en henvisning til at påtalemyndigheten har tvilsrisikoen.
- (100) Den lange rekken av avgjørelser hvor EMD prøver om nasjonale lovregler om presumsjoner fyller kravene i artikkel 6 nr. 2, viser imidlertid etter mitt syn at konvensjonen stiller krav til bevisets styrke. Hensett til at straff etter artikkel 6 omfatter mange ulike typer sanksjoner, er nasjonale lovregler som snur bevisbyrden eller som stiller opp ”presumptions of fact or of law”, jf. Salabiaku premiss 28, likevel blitt akseptert i en rekke tilfeller. Men selv om medlemsstatene har stor frihet til å sanksjonere handlinger og utforme vilkårene for ileggelse av slike sanksjoner, må de grunnleggende rettssikkerhetsvilkårene i EMK artikkel 6, være ivaretatt i den nasjonale lovgivningen.
- (101) Min konklusjon så langt er således at artikkel 6 nr. 2 inneholder et krav om styrken til bevisene for at noen skal kunne ilegges en sanksjon som er straff etter konvensjonens artikkel 6. Jeg går så over til å drøfte hvor strengt beviskravet er for ileggelse av tilleggsskatt.



- (102) I dommen i saken Geerings mot Nederland, som jeg allerede har omtalt, ble det gitt uttrykk for et bestemt krav til bevisets styrke – ”beyond a reasonable doubt”. EMD har ikke, som jeg kjenner til, stilt opp tilsvarende klart uttrykte beviskrav for andre sanksjoner som er straff etter artikkel 6.
- (103) Straffebegrepet i EMK artikkel 6 omfatter sanksjonering av en meget lang rekke handlinger som i nasjonal rett enten er avkriminalisert eller som aldri har vært ansett som straffbare. Det dreier seg i mange tilfeller om bagatell- og/eller masseovertrедelser. I noen tilfeller kan forholdet være at det bare er den private parten som kan klarlegge saksforholdet. Nasjonale håndhevelses- og effektivitetsbehov taler for at det for denne typen sanksjoner stilles andre – lavere – krav til bevisets styrke enn i tradisjonelle saker om straff. Avgjørelsene fra EMD viser, som nevnt, at Domstolen aksepterer nasjonale lovregler som stiller opp presumsjoner og/eller snur bevisbyrden, såfremt den nasjonale reguleringen samlet sett ikke krenker kravet om rettferdig rettergang og uskyldpresumsjonen. Hvorvidt EMD vil akseptere en konkret nasjonal regulering, vil i høy grad bero på sakens art. I storkammerdommen 23. november 2006 i saken Jussila mot Finland, som gjaldt tilleggsskatt, og hvor spørsmålet var om kravene i artikkel 6 nr. 1 til muntlig og offentlig rettergang var oppfylt, gir EMD uttrykk for en slik fleksibel tilnærming, jf. premiss 43:
- ”Tax surcharges differ from the hard core of criminal law; consequently, the criminal-head guarantees will not necessarily apply with their full stringency (...)”**
- (104) Jeg er derfor enig med førstvoterende i Rt. 2007 side 1217 når han i avsnitt 65 peker på at kravet til bevisets styrke etter EIK vil avhenge blant annet av hvor inngripende forvaltningssanksjonen er, behovet for effektiv rettshåndhevelse og den siktedes muligheter til å føre motbevis.
- (105) I drøftelsen foran av ligningslovens krav til bevisets styrke for å ilegge tilleggsskatt, er jeg kommet til at det kreves klar sannsynlighetsovervekt, dvs. et krav til bevisets styrke som er lavere enn det straffeprosessuelle kravet om tilnærmet sikkerhet. Jeg kan ikke se at det er noe som tilsier at dette kravet for tilleggsskattens vedkommende ikke tilfredsstiller uskyldpresumsjonen. Det dreier seg om en sanksjon på skatterettens område, og som ikke er straff etter nasjonal rett. Sanksjonen vil kunne ramme den enkelte skattyter hardt og vil, særlig ved ileggelse av forhøyd tilleggsskatt, forutsette forhold som er sterkt klanderverdige eller infamerende for skattyteren. På den annen side tilsier hensynet til effektiv håndhevelse av ligningsreglene, herunder tilleggsskattens preventive funksjon, at et slikt utformet krav til bevisets styrke er tilstrekkelig for å tilfredsstille beviskravet i artikkel 6 nr. 2.
- (106) Begge parter har vist til uttalelser i norsk og utenlandsk juridisk teori til støtte for sitt syn. Etter det jeg kan se har de mange forfatterne ikke et entydig syn når det gjelder spørsmålet om artikkel 6 nr. 2 stiller opp et beviskrav. Jeg går derfor ikke nærmere inn på juridisk teori.
- (107) Staten har vist til at den svenske regjering har inntatt det standpunkt at man ikke kan trekke noen andre konklusjoner av EMDs praksis enn at ”Europakonventionen ställer kravet att bevisningen måste uppgå till en viss höjd som tillräckligt säkert fastslår den tiltalades skuld”, jf. Prop. 2002/03: 106 side 85. Dette skjedde etter at et utvalg i utredningen Skattetilllegg m.m., SOU 2001: 25, hadde gitt uttrykk for at mye talte for at EMK krever at det praktiseres et strafferettslige beviskrav. Jeg er enig i at EMDs

avgjørelser ikke tilsier bruk av det straffeprosessuelle beviskravet for ileggelse av tilleggsskatt, men som jeg har pekt på stiller svensk lovgivning strengere krav til bevisene for å ilegge tilleggsskatt enn for å endre ligningen.

- (108) Ankende part har også vist til SP artikkel 14 nr. 2, men jeg finner ikke grunn til å gå nærmere inn på denne konvensjonen her.
- (109) *Lagmannsrettens forståelse av beviskravet*
- (110) Jeg går etter dette over til å behandle det beviskravet som lagmannsretten har anvendt. Den uttaler innledningsvis at det ikke er avklart i norsk rett om det ”skal stilles skjerpede krav til bevisvurderingen ved spørsmålet om vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt”. Retten viser deretter til – og slutter seg til – tingrettens drøftelse av spørsmålet, og uttaler at den legger til grunn at ”det kun gjelder krav om sannsynlighetsovervekt for ileggelse av tilleggsskatt”.
- (111) Hensett til at ligningsloven stiller krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i § 10-2 første ledd for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt, og at det samme kravet følger av EMK artikkel 6 nr. 2, har lagmannsretten bygget på en uriktig lovforståelse.
- (112) Ankende part har anført at ligningen må oppheves. Det kan jeg ikke se at det er grunnlag for. Jeg viser til at som følge av den henvisningsbeslutning ankeutvalget traff, har staten vært avskåret fra å føre bevis om det er grunnlag for å ilegge tilleggsskatt etter det strengere beviskravet som jeg har konkludert med.
- (113) Dommen må etter dette oppheves for så vidt gjelder tilleggsskatten, jf. tvisteloven § 30-3 jf. § 29-23 tredje ledd og § 29-24 annet ledd. Ved den fornyete prøvingen må lagmannsretten prøve gyldigheten av ligningsmyndighetenes vedtak om ileggelse av tilleggsskatt i lys av at ileggelse av tilleggsskatt forutsetter klar sannsynlighet.
- (114) Anken har ført frem så langt saken har vært behandlet av Høyesterett. Da Sørum har vært innvilget fri sakførsel i forbindelse med Høyesteretts behandling, er det ikke nedlagt påstand om sakskostnader.
- (115) Jeg stemmer for denne

#### D O M :

Lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1, oppheves for så vidt den gjelder ilignet tilleggsskatt.

- (116) Dommer **Endresen**: Jeg er kommet til at anken må forkastes. Tilleggsskatt kan, på de vilkår som førstvoterende har redegjort for, ilegges når det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det er enighet om at ligningsmyndighetene har bevisbyrden for at de objektive vilkår er oppfylt, og det er etter mitt syn tilstrekkelig at dette godtgjøres med alminnelig sannsynlighetsovervekt. Jeg er kommet til at det ikke følger et strengere beviskrav av EMK artikkel 6 nr. 2.

- (117) Jeg behandler først spørsmålet om hvilket beviskrav som – uavhengig av EMK artikkel 6 nr. 2 – følger av ligningsloven § 10-2. På bakgrunn av førstvoterendes votum, finner jeg allerede innledningsvis grunn til å understreke at løsningen beror på en tolking av bestemmelsen, og ikke på en mer fri vurdering av hvilken bevisregel som her bør gjelde. Bestemmelsen innledes med ”Finner ligningsmyndighetene at...”. Dette er etter mitt syn en unaturlig uttryksmåte om det hadde vært meningen å introdusere et kvalifisert beviskrav. Ordlyden trekker nærmest i motsatt retning. Uttryksmåten er også den samme som i § 8-2 om skjønnsligning, der det er helt på det rene at alminnelig sannsynlighetsovervekt er tilstrekkelig. Under enhver omstendighet viser de øvrige rettskilder etter min mening at alminnelig sannsynlighetsovervekt er tilstrekkelig også for ordinær tilleggsrett, og at dette har vært en festnet rettsoppfatning over flere tiår. Det er i så måte betegnende at denne anførselen først ble gjort gjeldende av Sørum kort før saken skulle behandles i Høyesterett.
- (118) Da ligningsloven ble vedtatt i 1980, var det en viktig reform, og et politisk opplevd behov for økt bruk av tilleggsrett var et viktig grunnlag for denne. Det som i denne forbindelse fikk det meste av oppmerksomheten, var at det ikke lenger skulle være et vilkår for ileggelse av ordinær tilleggsrett at skattyteren hadde opptrådt uaktsomt. Det er naturlig at dette reflekteres i forarbeidene.
- (119) Forarbeidene gir konkrete holdepunkter for hvilket beviskrav som skulle gjelde. Før jeg går nærmere inn på dette, skal jeg kort vise til de overordnede politiske vurderinger som fremheves. Disse overordnede synspunkter danner et viktig bakteppe for vurderingen. Det er da naturlig å ta utgangspunkt i St.meld. nr. 74 (1977–78) Om tiltak mot skatteunndragelse. På side 56 i meldingen heter det blant annet:
- ”Hensiktsmessige reaksjoner mot skatteunndragelser eller forsøk på slike unndragelser er en avgjørende forutsetning for å nå fram til en effektiv og så vidt mulig riktig ligning. Reglene må være utformet slik at de almenpreventive hensyn er tilstrekkelig ivaretatt, men like viktig er det at reaksjonsmidlene er praktikable og at de faktisk blir brukt i den utstrekning som er tilsiktet.”**
- ...
- For å gjøre tilleggsretten mer anvendelig i praksis slik at den bedre kan tjene det formål den har, nemlig så vidt mulig sikre at skattyterne gir riktige og fullstendige opplysninger om grunnlaget for ligningen, vil departementet for øvrig foreslå vesentlige endringer i reglene.”**
- (120) Stortingsmeldingen følges opp av departementet ved Ot.prp. nr. 29 (1978–79). På side 42 i proposisjonen gjentas utgangspunktet, og på de følgende sider påpekes de problemer som følger av et administrativt sanksjonssystem som ligger for tett opptil det strafferettslige spor.
- (121) I Innst. O. nr. 44 (1979–80) innleder finanskomitéen sine bemerkninger i samme retning:
- ”Komitéen peker på at slik skattesystemet vårt er bygget opp vil utligningen av riktig skatt i stor utstrekning avhenge av om skattyterne gir riktige og fullstendige opplysninger om sine inntekter, utgifter og formuesforhold. Skatteyttere som unndrar seg dette har i ikke liten utstrekning mulighet for å slippe unna med redusert inntekts- og formuesskatt.”**

- (122) Den sterke understrekning av effektivitetshensynet har utvilsomt hatt betydning for utformingen av de enkelte bestemmelser i loven. Spørsmålet om hvilket beviskrav som skal stilles, er også direkte behandlet både i proposisjonen og i innstillingen fra finanskomitéen. I proposisjonen er dette gjort ved at det på side 100 redegjøres for beviskravet ved skjønnslikning, som er alminnelig sannsynlighetsovervekt. På side 122 heter det i kommentaren til § 10-2:

**”Vilkåret om uriktige eller ufullstendige opplysninger vil også være oppfylt i tilfelle hvor ligningsmyndighetene setter skattyterens oppgaver til side og anvender skjønn i medhold av § 8-2.”**

- (123) Dette innebærer etter mitt syn at det også ved fastsettelse av tilleggsskatt bare er et krav om alminnelig sannsynlighetsovervekt. Det samme følger av komitéinnstillingen. På side 11 fremheves det at det må være ”klarlagt” at vilkårene er oppfylt, og på side 26 sies det direkte i tilknytning til § 10-2 at beviskravet er det samme som for skjønnslikning:

**”Komitéen viser til at de bestemmelser som foreslås under denne paragraf må ses i sammenheng med bestemmelsene under paragrafene 8-1 og 8-2. I disse paragrafene er bestemmelsene formulert slik at dersom ligningsmyndighetene finner osv.**

**Etter komitéens mening vil en slik form for redigering av bestemmelsen om vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt gi et klarere uttrykk for at det offentlige vil ha en bevisbyrde også ved ileggelse av tilleggsskatt. Komitéen finner derfor at bestemmelsene under paragrafens nr. 1 bør innledes slik:**

*’Finner ligningsmyndighetene at skattyter i selvangivelse ...’*

**Som nevnt ovenfor skal, dersom de gitte vilkår foreligger, skattyteren ilegges tilleggsskatt.”**

- (124) Innlegget fra sakens ordfører, Anne-Olaug Ingeborgrud, støtter etter mitt syn opp under at det bare gjelder et krav om alminnelig sannsynlighetsovervekt. I Odelstinget fremholdt hun:

**”Tilleggsskatt kan ikke ilignes på grunnlag av antagelser om forsøk på skatteundragelse, slik det er hevdet av enkelte aviser etter at innstillingen forelå. Ligningsmyndighetene må ha funnet konkrete feil ved skattyterens opplysninger om inntekt og/eller formue. Der er med andre ord bare ved endret faktum at tilleggsskatt kan nyttes. La det være klinkende klart.”**

- (125) Hun gjentok dette senere i innlegget, og fremholdt da at ligningsmyndighetene må påvise faktiske feil. Det å gi uttrykk for et ønske om å unngå at tilleggsskatt ilegges på grunnlag av antakelser, er – slik jeg ser det – noe helt annet enn å oppstille et kvalifisert beviskrav.

- (126) Jeg kan heller ikke se at betydningen av forarbeidene svekkes ved at de knytter seg til et lovforslag som ikke ble fulgt opp ved vedtakelsen av loven. Det som ikke ble fulgt opp, var bare forslaget om at forhøyet tilleggsskatt ikke lenger skulle kunne ilegges administrativt. For ordinær tilleggsskatt skjedde det ingen endringer. Det forutsatte klare skille mellom de administrative reaksjoner og det strafferettslige spor for så vidt gjelder grovt uaktsomme og forsettlig handlinger, ble derimot ikke opprettholdt. Før ligningsloven trådte i kraft, ble det åpnet for forhøyet tilleggsskatt også for slike overtredelser.

- (127) Jeg kan ikke se at innvendingen kan tillegges vekt av betydning. Departementet hadde allerede i St.meld. nr. 74 (1977–78) side 57 pekt på at dette kunne bli nødvendig:

**”Det er mulig at man foruten den standardiserte tilleggsskatten også bør ha bestemmelser om en særskilt tilleggsskatt som skal kunne brukes i de grovere tilfelle og som da graderes etter skyldgraden m.v. Denne tilleggsskatten bør eventuelt komme i tillegg til den standardiserte og kunne f. eks. utgjøre 20-50 pst. av skattebeløpet. Departementet vil overveie dette nærmere med sikte på å legge frem sitt endelige forslag senere i år i utkastet til ny ligningslov.”**

- (128) Under den videre lovbehandling ble det ikke foretatt noen endring av relevans for den aktuelle problemstilling for så vidt angår den ordinære tilleggsskatt, og da departementet i Ot.prp. nr. 55 (1985–86) fremmet forslag om endringen i ligningsloven, ble det sterkt understreket at forslaget ikke innebar noen forandring av de vedtatte regler for den ordinære tilleggsskatt. På side 2 i proposisjonen heter det:

**”Departementet foreslår at det nå som forutsatt innføres et permanent tilleggsskattesystem. Det foreslås at ligningslovens kriterier for tilleggsskatt opp til 30 pst. beholdes uforandret. Dessuten foreslås at ligningsmyndighetene får adgang til å ilegge ytterligere inntil 30 pst. tilleggsskatt hvor skattyter har utvist forsett eller grov uaktsomhet.**

...

**Ligningsmyndighetene vil fortsatt ha bevisbyrden for at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt.**

...

**Departementet går inn for at ligningslovens system opprettholdes for så vidt gjelder adgangen til å ilegge tilleggsskatt opp til 30 pst.”**

- (129) Den ankende part har videre fremhevet at det må stilles et særlig krav til tydelighet om lovgiver ved ligningsloven ønsket å introdusere alminnelig sannsynlighetsovervekt som beviskrav også ved tilleggsskatt. Etter mitt syn må ligningsloven først og fremst tolkes ut fra egne forarbeider, og den tidligere lovregulering vil først kunne ha betydning der den vedtatte lov ikke er klar. Jeg mener likevel at loven sammenholdt med forarbeidene her tilfredsstillende et slikt krav om tydelighet.
- (130) Etter mitt syn ble det ved ligningsloven heller ikke introdusert noe nytt beviskrav ved bruk av tilleggsskatt. Ligningsloven fremstår snarere som en bekreftelse på en langvarig festnet rettsoppfatning.
- (131) Frem til 1950 var det, som førstvoterende har redegjort for, et vilkår for å ilegge tilleggsskatt at skatteyter forsettlig eller grovt uaktsomt hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og at forholdet var straffbart. Reglene om tilleggsskatt ble i 1950 endret blant annet slik at det nå ble anledning til å anvende tilleggsskatt også ved simpel uaktsomhet.
- (132) Førstvoterende har i sitt votum gitt uttrykk for at det ikke ved lovendringen ble gjort noen endring av kravet til bevisets styrke, hverken for de objektive eller subjektive vilkår for ileggelse av tilleggsskatt. Dette er etter mitt syn ikke riktig.
- (133) Til støtte for sitt syn har førstvoterende fremhevet at det ikke i forarbeidene er noe som tilsier at man tok sikte på en slik endring. Slik jeg leser forarbeidene er det imidlertid klart

at endringene går utover det å åpne for tilleggsskatt også ved simpel uaktsomhet. I Innstilling II fra Skattelovutvalget 1947 side 28 heter det:

**”For å aksentuere erstatningssynspunktet og for å gjøre det klarere at reglene om tilleggsskatt ikke har strafferettslig karakter, har utvalget funnet det riktig og hensiktsmessig å gi Ll. § 118, Bl. § 113 første ledd, en ny formulering. Etter denne formulering er det ikke oppstillet som noe vilkår at skattyteren har gjort seg skyldig i straffbar lovovertrødelse.”**

- (134) Dernest viser førstvoterende til at det i St.meld. nr. 74 (1977–78) side 54 og til Ot.prp. nr. 29 (1978–79) er fremhevet at tilleggsskatt er blitt lite benyttet fordi beviskravene har vært for strenge. Fra odelstingsproposisjonen er det vist til:

**”Departementet antar at denne likhet med straff fører til en forsiktig anvendelse av reaksjonene og krav til bevisets styrke som langt på vei er det samme som stilles til fellende bevis i straffesaker.”**

- (135) Etter mitt syn fremgår det imidlertid klart av sammenhengen at uttalelsene knytter seg til de praktiske vanskeligheter med å få de lokale ligningsmyndigheter til å anvende tilleggsstraff i den utstrekning det var lagt opp til fra lovgivers side, og ikke er et uttrykk for hva departementet mente var gjeldende rett.
- (136) At det er slik uttalelsene skal forstås, bekrefte ved en gjennomgåelse av underrettspraksis fra perioden 1950–1977. Det er i Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål (Utvalget) referert et stort antall saker vedrørende tilleggsavgift, men det er ikke noe eksempel på at tilleggsskatt er underkjent basert på et strafferettslig beviskrav.
- (137) Det er ikke tvil om at ligningsmyndighetene etter lovendringen i 1950 la den forståelse av loven til grunn at det ikke lenger gjaldt et kvalifisert beviskrav for de objektive omstendigheter. Jeg viser i denne forbindelse til et foredrag av Torleif Vik holdt på Ligningsnevndenes Landsforbunds landsmøte 1961. Foredraget ”Om bevis og bevisbyrde i skattesaker” er inntatt i Utv. 1961 side 367.
- (138) Høyesteretts dom i Rt. 1960 side 246 i en sak vedrørende omsetningsavgift, og reaksjonene på denne, bekreftet skattemyndighetenes syn på en slående måte. I motsetning til reglene for tilleggsskatt slik disse var blitt etter lovendringen i 1950, fulgte det av lov om omsetningsavgift § 3 at ileggelse av tilleggsavgift forutsetter at den avgiftspliktige har gjort seg skyldig i straffbar overtrødelse av bestemmelsene i lov eller forskrift. I Rt. 1960 side 246 understreket Høyesterett at konsekvensen måtte være at de objektive omstendigheter måtte bevises med samme grad av sikkerhet som i en straffesak. Dette førte visstnok til at den lokale ligningsforvaltning i noen utstrekning uriktig oppfattet dommen slik at det samme gjelde ved ileggelse av tilleggsskatt. Dette førte til det ekstraordinære skritt at Skattedirektøren i et brev til Ligningsutvalget den 13. oktober 1964 uttalte:

**”I Sunnhordland herredsretts dom av 1. september 1964 i en sak vedrørende skjønnsmessig etterberegning av omsetningsavgift uttaler retten at Høyesteretts dom av 11. februar 1960 inntatt i Rt. 1960 side 246, ikke kan tillegges prejudikatsvirkninger.”**

- (139) Dette ble etter Høyesteretts dom i Rt. 1967 side 1449, fulgt opp ved sirkulære fra Skattedirektøren den 8. mars 1968. Sirkulæret understreker at det nå er avklart at det ikke kan oppstilles et kvalifisert beviskrav.

- (140) Det er videre klart at det etter lovendringen i 1950 skjedde en umiddelbar endring i domstolenes tilnærming til tilleggsskattesakene. Det kunne være nærliggende å si at ligningsmyndighetene fikk gjennomslag for sitt syn på lovendringen, men det er ikke noe egentlig holdepunkt for at spørsmålet i det hele var kontroversielt. Ved opphevelsen av forutsetningen om at det måtte foreligge et straffbart forhold, forsvant den selvstendige vurdering av de objektive vilkår i forhold til tilleggsskatt. For perioden 1950–1987 er det i Utvalget referert mer enn 150 saker om tilleggsskatt, og det slutes gjennomgående fra at vilkårene for etterligning er til stede, til at de objektive vilkår for tilleggsskatt er oppfylt. Det tok 35 år fra lovendringen i 1950 til det er referert en tingrettsdom som bygger på at det gjelder et strafferettslig beviskrav. At det ovenstående er en riktig forståelse av praksis, bekreftes av at det i underrettsavgjørelser for årene helt opp til lovendringen i 1950, var hyppig forekommende at det i tilleggsskattesakene ble fremhevet det strafferettslige beviskrav, jf. underrettsdommer omtalt i Utv del 10 side 56 og Utv. del 11 side 159, 188, 291 og 636.
- (141) Høyesterett har i denne perioden også behandlet en rekke tilleggsskattesaker, jf. Rt. 1967 side 863, Rt. 1970 side 1555, Rt. 1971 side 430 jf. Utvalget 1971 side 109, Rt. 1974 side 403 jf. Utvalget 1974 side 252 og Rt. 1977 side 1235. For flere av avgjørelsene er det i Retstidende bare inntatt kort referat.
- (142) Det er ikke i noen av disse dommene/referatene noe som peker i retning av at det skulle gjelde et kvalifisert beviskrav. Selv om spørsmålet ikke er drøftet, gir to av dommene etter mitt syn likevel en bekreftelse på den etablerte praksis.
- (143) I sak L.nr. 30/1974, kort referat inntatt i Rt. 1974 side 403, gjorde skattyteren gjeldende at bevisbyrden nødvendigvis måtte være strengere ved spørsmålet om det er grunnlag for å ilegge tilleggsskatt enn ved spørsmålet om skjønnsmessig ligning. En av dommerne, kst. dommer Dick Henriksen, ga i en særmerknad uttrykk for tvil med hensyn til ligningen:
- ”Jeg har vært i atskillig tvil om hvorvidt det tillegg ligningsmyndighetene har gitt tannlege Johnsens inntekt etter sin betydelige størrelse har rimelig tilknytning til de kjensgjerninger som foreligger i saken, men er blitt stående ved at jeg ikke finner tilstrekkelig grunn til å tilsidesette det utøvede skjønn som vilkårlig”**
- (144) Førstvoterende nøyte seg med å si at at han ikke kunne se at det var
- ”noen mangler ved det objektive grunnlag når ligningsmyndigheten har beregnet tilleggsskatt av inntektsøkningen kr. 50.000.”**
- (145) Kst. dommer Dick Henriksen ga sin tilslutning til dette.
- (146) I sak L.nr. 166 B/1970, kort referat inntatt i Rt. 1970 side 1555, hadde lagmannsretten på ett punkt underkjent etterligningen, idet det ble lagt til grunn at skattyteren hadde oppsparte midler fra tidligere inntektsår. Høyesterett fant imidlertid at skatteyteren måtte ha en streng bevisbyrde for anførselen om å ha hatt en tidligere ikke oppgitt formuespost, og anså at det ikke var ført tilstrekkelig bevis. Førstvoterende sier seg deretter, uten noen drøftelse, enig med Riksskattestyret i at vilkårene for tilleggsskatt var oppfylt.

- (147) Den gjennomgåelsen jeg har gjort, viser etter mitt syn klart at det heller ikke før ligningsloven var noen tvil om at det ved vurderingen av om de objektive vilkår for tilleggsskatt var oppfylt, var tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt.
- (148) Ligningsloven trådte i kraft den 1. januar 1987. Dette ble fulgt opp av skattedirektøren i SK nr. 11/1988 Utv. 1988 side 422. Det er ikke i rundskrivet noe som peker i retning av at det ved ligningsloven ble gjort noen endring med hensyn til hvilket beviskrav som gjelder for bruk av tilleggsskatt. Det redegjøres samtidig for beviskravene etter ligningsloven, og redegjørelsen er eksplisitt og klar. På side 433 heter det:

**”Ligningsmyndighetene må kunne bevise (sannsynliggjøre) at vilkårene for tilleggsskatt foreligger.”**

- (149) Dette følges opp på side 439 der det heter:

**”Foreligger forsett eller grov uaktsomhet kan tilleggsskatt beregnes med inntil 60 prosent, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 1 annet punktum. Ligningsmyndighetene har bevisbyrden for at skyldkravet er oppfylt. Bevisene må gi en rimelig sikkerhet for skyld for at dette vilkåret skal anses å foreligge. Dette er et strengere beviskrav enn det som gjelder for fastslåingen av den objektive opplysningsfeilen.”**

- (150) Helt klart blir det når beviskravet på side 433 knyttes direkte til vilkåret for skjønnsligning:

**”Vilkåret om uriktige eller ufullstendige opplysninger vil være oppfylt i tilfeller hvor ligningsmyndighetene setter skattyterens oppgaver til side og anvender skjønn i medhold av ligningslovens § 8-2. I disse tilfeller kreves altså ikke en spesifisering av de virkelige, eksakte opplysningsfeil. Men grunnlaget for skjønnet må være holdbart.”**

- (151) Jeg kan ikke se annet enn at dette også er fulgt opp i praksis i de tyve år som er gått siden ikrafttreden av ligningslovens bestemmelser om tilleggsskatt. I NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m. legges dette til grunn på side 36 til 37:

**”Det er i forarbeidene til ligningsloven sagt svært lite om bevisregler og hva som kreves for at kravene til henholdsvis skattyters og ligningsmyndighetenes bevisbyrde kan anses oppfylt. I praksis er det antatt at prinsippet om sannsynlighetsovervekt skal legges til grunn, uavhengig av om bevisbyrden påhviler skattyter eller ligningsmyndighetene. Dette gjelder også ved bruk av forhøyet sats. For ileggelse av tilleggsskatt er det etter gjeldende praksis følgelig alltid tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt. I denne henseende er det forskjell på tilleggsskatt og straff som idømmes etter ligningsloven §§ 12-1 eller 12-2.”**

- (152) Førstvoterende konkluderer i tilknytning til denne uttalelsen at hun ikke kan se bort fra at uttalelsen bygger på **”oppfatningen innen ligningsforvaltningen om kravet til bevisets styrke.”** Det er etter mitt syn ikke grunn til å tro at det bredt sammensatte offentlige utvalg alene uttalte seg om oppfatningen innen ligningsforvaltningen.

- (153) Førstvoterende har videre gitt uttrykk for at den sammenfatning av praksis som gis i NOU 2003: 7, ikke samsvarer helt med det som ble sagt i sirkulæret fra 1988. På grunnlag av det jeg har gjengitt fra rundskrivet, kan det etter mitt syn konkluderes at de to sammenfatningene av praksis er helt sammenfallende.



- (154) Spørsmålet om hvilket beviskrav som gjelder, ble det tatt uttrykkelig stilling til i Eidsivating lagmannsretts dom 13. februar 1995, Utv. 1995 side 258 følgende. Det heter på side 262:

**”Etter lagmannsrettens oppfatning kan Struknes ikke høres med at det gjelder like strenge bevisbyrderegler i forbindelse med tilleggsskatt, som det gjelder ved spørsmålet om straffeansvar. Det vises i den forbindelse til Ot.prp. nr. 29 (1979–80) side 100 hvor det blant annet heter:**

**Etter skattelovens system har skattyteren bevisbyrden for riktigheten av de poster som er ført opp i selvangivelsen og øvrige ligningsoppgaver og har mulighet for å kunne gi forklaring når det oppstår tvil om oppgavene er riktige. Når denne forklaringen er gitt, vil forholdet være gjenstand for fri bevisbedømmelse og vurdering fra ligingsmyndighetenes side, dvs. at de må legge til grunn det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige....**

**Lagmannsretten legger etter dette til grunn at alminnelig sannsynlighetsovervekt er nok ved avgjørelsen av den faktiske tvil.”**

- (155) Den ankende part har innvendt mot dommen at den uttalelse i forarbeidene som retten viser til, ikke gjelder tilleggsskatt, men adgangen til skjønnslikning. Jeg kan ikke se at dette er en innvending av betydning. Som jeg allerede har påvist, knytter departementet på side 122 i proposisjonen beviskravet ved tilleggsskatt nettopp til det avsnitt lagmannsretten har gjengitt. Anke til Høyesterett, med angrep på lagmannsrettens syn på hvilket beviskrav som gjelder, ble nektet fremmet i medhold av tvistemålsloven § 373 tredje ledd nr. 1.
- (156) Spørsmålet om beviskravets styrke etter vedtakelsen av ligningsloven, er ikke tidligere forelagt Høyesterett til avgjørelse. Problemstillingen må imidlertid ha vært aktuell i en rekke saker. I flere saker om tilleggsskatt har det vært et sentralt spørsmål om det rent faktisk er gitt uriktige opplysninger, jf. Rt. 1996 side 1256, Rt. 1996 side 1270, Rt. 1998 side 383 og Rt. 1999 side 1924. Ikke i noen av sakene, hverken for Høyesterett eller for de tidligere instanser, ble det av skattyter gjort gjeldende at det skulle gjelde et kvalifisert beviskrav. Jeg mener at dette skyldes at spørsmålet har vært ansett avklart.
- (157) Foranlediget av at det ble avklart at også ordinær tilleggsskatt må anses som straff i relasjon til EMK, oppstod det ny interesse for spørsmålet om hvilket beviskrav som skal anvendes, og det foreligger en rekke lagmannsrettsdommer. Heller ikke i disse sakene ble det imidlertid hevdet av skattyterne at det skulle følge et kvalifisert beviskrav allerede av ligningsloven.
- (158) I Borgarting lagmannsretts dom 6. november 2006 inntatt i Utv. 2006 side 1627, heter det:

**”Ankeparten har anført at ettersom tilleggsskatt er å anse som straff i EMK’s forstand, må det strafferettslige kravet til bevisbyrde komme til bruk ved bedømmelsen av om A har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til fastsetting av for lav skatt. Lagmannsretten legger til grunn at det her er tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt. Selv om tilleggsskatt er straff etter EMK, må det antas at konvensjonen ikke stiller strengere beviskrav enn det som følger av nasjonal lovgivning, jf. NOU 2003:7 side 74. Etter EMK artikkel 6 nr. 2 skal man anses uskyldig ”inntil skyld er bevist etter loven”. Det er naturlig å forstå dette som en henvisning til nasjonal gjeldende rett, i dette tilfellet ligningslovens regler om tilleggsskatt, som må forstås slik at det kreves vanlig sannsynlighetsovervekt for å konstantere at vilkårene er til stede.**

**Lagmannsretten viser her til Borgarting lagmannsretts dommer LB-2002-612, LB-2002-329 og LB-2004-4182.”**

- (159) I de dommer det her vises til, kom retten til samme resultat. Det gjorde også Gulating lagmannsrett i dom 8. november 2005, som nøyer seg med å henvise til Borgarting lagmannsretts avgjørelse fra 2004. Jeg nevner for fullstendighetens skyld at flere av lagmannsrettsdommene gjelder forhøyet tilleggsatt.
- (160) Spørsmålet om hvilket beviskrav som følger av ligningsloven, synes ikke å ha vært kontroversielt, og det finnes knapt noen drøftelse i skatterettsteorien. Zimmer og Omholt, Ligningsforvaltningsrett 3. utgave side 110, nøyer seg stort sett med å henvise til forarbeidene. I Skatterett 1994 side 123-124 bygger advokat Kåre I. Moljord videre på Zimmer og Omholts sammenfatning, og konkluderer:
- ”Slik jeg tolker forarbeidene og rettspraksis, er det lite som tyder på at det gjelder en strengere bevisbyrde enn regelen om sannsynlighetsovervekt.”**
- (161) I Harboe mfl. Ligningsloven, 6. utg., side 467, legges det til grunn at:
- ”... loven må derfor fortolkes ut fra at utgangspunktet om at ligningsmyndighetene har bevisbyrden for at vilkårene for å ilegge tilleggsatt er til stede. I dette ligger at dersom det ikke er klarlagt at skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller at skattyteren var klar over at opplysningene var uriktige eller ufullstendige, foreligger ikke vilkårene for å ilegge tilleggsatt. ...”**
- (162) Sammenfatningsvis er det således ikke i teoretiske fremstillinger fremkommet noe som kan skape tvil om at alminnelig sannsynlighetsovervekt er tilstrekkelig.
- (163) Jeg kan heller ikke se at dommene i Rt. 1999 side 14 og Rt. 2007 side 1217 kan tillegges vekt ved tolkingen av ligningsloven § 10-2. Som det går fram av dommene, er det en forutsetning for inndragning etter saltvannsfiskeloven § 11 tredje ledd at det, i motsetning til det som gjelder for ileggelse av tilleggsatt, er begått en straffbar handling. Dommene gjelder dessuten et avgrenset rettsområde der særlige hensyn gjør seg gjeldende. Jeg kommer tilbake til betydningen av avgjørelsen fra 2007 i forbindelse med drøftelsen av hva som følger av EMK artikkel 6 nr. 2.
- (164) Det er fremhevet av den ankende part at sterke rettssikkerhetshensyn må føre til at det likevel må legges til grunn at det gjelder et kvalifisert beviskrav for å kunne anvende tilleggsatt. Jeg kan ikke se at disse hensynene har særlig vekt ved den ordinære tilleggsatt, som denne saken direkte gjelder. Jeg viser her til at lovgiver etter nøye vurdering har funnet å burde prioritere effektivitetshensynet, jf. de generelle uttalelser fra forarbeidene som jeg tidligere har gjengitt. Etter mitt syn må det være en lovgiveroppgave eventuelt å endre den bevisregel som har vært gjeldende, og er praktisert på daglig basis, i mer enn 50 år.
- (165) Jeg er etter dette kommet til at det ikke av ligningsloven § 10-2 følger et krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt ved vurderingen av om de objektive vilkår for ileggelse av tilleggsatt er oppfylt. Det er ligningsloven som skal tolkes, og for meg fremstår ikke tolkingen som tvilsom. Saken gir ikke foranledning til å gå inn på om det her kan være en annen løsning for forhøyet tilleggsatt.

- (166) Jeg går da over til å behandle spørsmålet om bestemmelsen i EMK artikkel 6 nr. 2 fører til at det ved bruk av tilleggsskatt likevel må stilles et krav om kvalifisert bevisovervekt. Dette spørsmålet er ikke tidligere forelagt Høyesterett. I Ospa-saken, Rt. 2007 side 1217, fant Høyesterett under dissens tre mot to at det fulgte av EMK artikkel 6 nr. 2 at det for tilbakekall av ervervstillatelse etter saltvannsfiskeoven måtte gjelde et krav om klar sannsynlighetsovervekt. Flertallet bygget på at EMK artikkel 6 nr. 2 må forstås slik at det som utgangspunkt gjelder et krav om at enhver rimelig tvil skal komme den til gode som utsettes for en reaksjon som etter konvensjonen må anses som straff. Når det gjelder administrative reaksjoner, anses utgangspunktet etter omstendighetene å kunne modereres slik at det ikke vil være i strid med konvensjonen å akseptere ”klar sannsynlighetsovervekt”, men at det ikke vil være akseptabelt å stille lavere beviskrav.
- (167) Den forståelse av artikkel 6 nr. 2 som flertallet bygger på, utgjør en sentral del av begrunnelsen for avgjørelsen. Selv om flertallet kunne ha nøydt seg med å konstatere at det ikke av EMK følger et strengere krav enn ”klar sannsynlighetsovervekt” på det aktuelle området, utgjør den forståelse av 6 nr. 2, som flertallet legger til grunn, det anførte ”ratio decidendi”, og avgjørelsen må som utgangspunkt anses som et prejudikat for dette syn. Den siste tilføyelsen, om at et lavere beviskrav ville være uakseptabelt, var imidlertid ikke avgjørende for den aktuelle sak
- (168) Det må etter mitt syn likevel være anledning til i denne saken å bygge på en annen forståelse av EMK 6 nr. 2 enn det flertallet gjorde i Ospa-saken. Den tidligere dom ble avsagt for bare ett år siden, og det gjelder et rettsspørsmål der det ikke kan sees å være aktuelt å tilpasse seg til den ene eller annen løsning.
- (169) Jeg finner det imidlertid ikke nødvendig å gå nærmere inn på rekkevidden av Ospa-dommen, når et lignende rettsspørsmål er bragt inn i sin fulle bredde for Høyesterett i storkammer. Det gir meg oppfordring til på nytt å gå gjennom rettskildene og søke å klarlegge rettsstillingen, jf. Rt. 1996 side 521 på side 532 om den tilsvarende problemstilling i en plenumssak.
- (170) Det gjelder særlige hensyn på skatterettens område, og det vil være naturlig at Høyesterett foretar en avveining av de ulike interesser på dette området, også i relasjon til EMK artikkel 6 nr. 2.
- (171) Jeg tilføyer imidlertid at saken gjelder et spørsmål om forståelsen av EMK. Høyesteretts syn vil ikke være avgjørende for forståelsen av konvensjonen når spørsmålet senere måtte komme opp for EMD. På dette området vil det alltid være en mulighet for at Høyesterett må endre sin praksis som følge av nye avgjørelser fra EMD. Det er da mindre betenkelig å fravike en tidligere høyesterettsavgjørelse på dette området enn ellers.
- (172) Som jeg nevnte innledningsvis, er det mitt syn at det ikke av EMK artikkel 6 nr. 2 følger et strengere beviskrav enn alminnelig sannsynlighetsovervekt ved prøving av om de objektive vilkår for tilleggsskatt er oppfylt.
- (173) Uskyldspresumpsjonen forbindes gjerne med den tradisjonelle strafferett, og det er ikke tvilsomt at det innenfor dette området etter norsk rett som utgangspunkt gjelder et krav om at enhver rimelig tvil skal komme tiltalte til gode. Tilsvarende vil formentlig gjelde i hvert fall for flere av de øvrige land som har tiltrådt konvensjonen. Det må likevel forutsettes at det også kan være betydelige forskjeller mellom de ulike jurisdiksjoner med

hensyn til hvordan prinsippet forstås, og det er derfor nærliggende å forstå konvensjonen slik at den nøyter seg med å fastlegge det grunnleggende prinsipp som en del av kravet til rettferdig rettergang, og unnlater å nærmere regulere hvilket konkret beviskrav som skal stilles. At dette er en heldig, eller i hvert fall nødvendig løsning, er senere blitt bekreftet ved at det er blitt avklart at en rekke typer administrative sanksjoner skal anses som straff etter konvensjonen.

- (174) Den særskilte bestemmelsen om uskyldspresumpsjonen er inntatt i artikkel 6 nr. 2:

**”Everyone charged with a criminal offence shall be presumed innocent until proved guilty according to law.”**

- (175) Det er enighet om at bestemmelsen innebærer et krav om at den som påtaler et forhold, har tvilsrisikoen. Det er også en sentral del av bestemmelsen at den som blir utsatt for en beskyldning om et straffbart forhold, har krav på å bli ansett uskyldig inntil skyldspørsmålet er avgjort. Jeg kan imidlertid ikke se at ordlyden gir noen støtte for at det skulle gjelde et særlig materielt beviskrav.

- (176) Et særlig spørsmål er hva som ligger i uttrykket ”according to law”. Det er i en rekke EMD-avgjørelser lagt til grunn at dette og lignende uttrykk som er anvendt i andre artikler i konvensjonen, som utgangspunkt skal forstås som en henvisning til nasjonal rett, men at det må gjøres modifikasjoner. Salabiaku-dommen, som førstvoterende har vist til, uttrykker i premiss 28 dette klart i forhold til artikkel 6 nr. 2:

**”Above all, the national legislature would be free to strip the trial court of any genuine power of assessment and deprive the presumption of innocence of its substance, if the words ”according to law” were construed exclusively with reference to domestic law. Such a situation could not be reconciled with the object and purpose of Article 6, which, by protecting the right to a fair trial and in particular the right to be presumed innocent, is intended to enshrine the fundamental principle of the rule of law ...”**

- (177) I sak Bozano mot Frankrike 18. desember 1986, premiss 54 heter det:

**”The main issue to be determined is whether the disputed detention was ”lawful”, including whether it was in accordance with ”a procedure prescribed by law”. The convention here refers essentially to national law and establishes the need to apply its rules, but it also requires that any measure depriving the individual of his liberty must be compatible with the purpose of Article 5, namely to protect the individual from arbitrariness ...”**

- (178) og i sak Olsson mot Sverige 24. mars 1988 premiss 61 annet avsnitt er det uttrykt slik:

**”The phrase ”in accordance with the law” does not merely refer back to domestic law but also relates to the quality of the law, requiring it to be compatible with the rule of law; it thus implies that there must be a measure of protection in domestic law against arbitrary interferences by public authorities with the rights safeguarded by, inter alia, paragraph 1 of article 8....”**

- (179) Uttrykksmåten er noe forskjellig, men essensen er den samme; utgangspunktet er fortsatt at ”according to law” følger av nasjonal rett. Det er samtidig slik at konvensjonen, med grunnlag i kravet om rettferdig rettergang, også stiller krav til prosessen som helhet. Plenumskjennelsen i Rt. 2005 side 833 kan etter mitt syn ikke sies å bygge på en annen rettsoppfatning.

- (180) Selv om det altså må gjøres modifikasjoner i det utgangspunkt at det er overlatt til den enkelte stat å fastsette det nærmere innhold i kravet til bevis, trekker etter mitt skjønn uttrykksmåten "according to law" klart i retning av at det ikke gjelder et generelt beviskrav for alle reaksjoner som må anses som straff i konvensjonens forstand, uavhengig av hvilket beviskrav som følger av internretten i den enkelte stat.
- (181) Det er for Høyesterett fremlagt en rekke teoretiske arbeider. Norsk og nordisk teori er rimeligvis klart overrepresentert, selv om disse fremstillingene ikke er bedre egnet til å avklare de ulike spørsmål vedrørende konvensjonen enn arbeider fra andre jurisdiksjoner. Det samme gjelder for engelskspråklige fremstillinger, som for de fleste norske jurister er lettere tilgjengelige enn fremstillinger på andre språk. Som jeg kommer tilbake til, gir dette særlig grunn til usikkerhet med hensyn til hvor representative de fremlagte teoretiske arbeidene er. Endelig er en rekke av fremstillingene uklare i den forstand at det ikke sondres klart mellom hva som følger av artikkel 6 nr. 2, hva som følger av det generelle krav til rettferdig rettergang, og hva som må antas å gjelde i det aktuelle land på annet grunnlag. Det er illustrerende at den diskusjon omkring omvendt bevisbyrde og beviskrav, som i de siste tiår har funnet sted i engelsk rett, ikke er bygget på EMK. I Andrew Ashworths bok *Principles of Criminal Law*, 4. utgave, heter det på side 84:
- "Article 6(2) of the Convention declares that 'everyone charged with a criminal offence shall be presumed innocent until proved guilty according to law', but the Strasbourg Court has not developed the presumption of innocence with any vigour. Indeed, in the leading decision of *Salabiaku v France* the Court found no violation of Article 6(2) in an offence that placed the onus of proof on the defendant, stating merely that the reverse onus must be 'within reasonable limits which take into account the importance of what is at stake and maintain the rights of defence'. The English courts, on the other hand..."**
- (182) Det kan, slik jeg leser de ulike teoretiske fremstillinger, i det minste konstateres at det ikke er noen alminnelig tilslutning til den forståelse av artikkel 6 nr. 2 at bestemmelsen fastsetter et operasjonelt beviskrav.
- (183) Noe annet ville vært overraskende. EMD har i en rekke avgjørelser fremhevet at presumpsjoner bare kan benyttes innenfor rimelige grenser, og at det vil være i strid med konvensjonen å ilegge reaksjoner som må anses som straff uten at avgjørelsen bygger på fremlagte bevis, men det finnes ingen avgjørelse som prøver om et fastsatt beviskrav tilfredsstillende krav som antas å følge av EMK. Det er heller ikke for Høyesterett fremlagt noen avgjørelse fra noen nasjonal domstol som underkjenner et fastsatt beviskrav under henvisning til EMK.
- (184) Når det på tross av dette, til dels er gitt uttrykk for at det som utgangspunkt følger et strafferettslig beviskrav av artikkel 6 nr. 2, bygger dette, som det fremgår av førstvoterendes fremstilling, først og fremst på den generelle bemerkning i Barberà-dommen premiss 77 om at **"the burden of proof is on the prosecution, and any doubt should benefit the accused"**, og på at det i en rekke senere saker er henvist til dette.
- (185) "Any doubt" er i nordiske fremstillinger hyppig oversatt til "enhver tvil". Den engelske uttrykksmåten er imidlertid flertydig. Barberà-dommen er avsagt på fransk og engelsk som likeverdige versjoner. I den franske versjonen av dommen er det generelle prinsipp utformet slik: "la charge de la preuve pèse sur l'accusation et le doute profite à l'accusé". Her henvises det, som det vil fremgå, til "tvilen", og ikke til "enhver tvil". I senere

dommer på fransk, som generelt forsøker å sammenfatte uskyldspresumpsjonen, vises det på tilsvarende måte, tilsynelatende konsekvent, til ”tvilen” jf. Lavents mot Litauen 28. februar 2003 avsnitt 125 og Melich mot Tsjekkia 24. juli 2008 avsnitt 49. Det er mitt syn at den franske versjonen gjør det vanskelig å bygge på en ordfortolkning av Barberà-dommen til støtte for det syn at det gjelder et generelt beviskrav.

- (186) Som førstvoterende peker på, indikerer avgjørelsen Østerrike mot Italia, fra 1960, at kommisjonen i sin redegjørelse ikke bygger på at det følger et kvalifisert beviskrav av artikkel 6 nr. 2 ; selv om uttrykksmåten i den engelse versjon av redegjørelsen, som hun gjengir, også her er at ”any doubt” skal komme tiltalte til gode. Jeg er enig i denne forståelsen. At dette er den riktige forståelse av redegjørelsen bekreftes ved at det i den franske teksten også her benytter uttrykket ”le doute”.
- (187) Det er etter mitt syn også for øvrig en rekke holdepunkter for at det ikke er grunnlag for å tillegge Barberà-dommen den betydning som førstvoterende har gjort. I dommen var spørsmålene knyttet til artikkel 6 nr. 2 ikke særlig sentrale, og de fremførte innsigelser ble forkastet med en kort begrunnelse. Det er illustrerende at artikkel 6 nr. 2 ikke behandles i noen av de tidligere EMD avgjørelser, som det vises til i dommen. Mer vesentlig er at det som ble prøvet i forhold til artikkel 6 nr. 2, ikke hadde noen tilknytning til spørsmålet om hvilke krav som skulle stilles til bevis. Etter mitt syn er det mest nærliggende å se uttalelsen som en ukontroversielle henvisning til det hovedelement i 6 nr. 2 at påtalemyndigheten har tvilsrisikoen.
- (188) Den amerikanske juristen Dennis P. Riordan har skrevet en omfattende artikkel om hele Barberà-sakskomplekset, ”The Rights to a Fair Trial and to Examine Witnesses Under the Spanish Constitution and the European Convention on Human Rights”, 26 Hastings Const. L.Q. 373 1998-1999. Det har særlig interesse når han på side 406 sammenfatter de mer allmenne prinsipielle uttalelser i dommen:

**”Though ‘extremely narrow’ the decision in Barberà has been viewed as ‘important’ and ‘courageous’. Ultimately, Barberà made several broad statements about the nature of the trial required by the Convention, particularly in a serious and politically-charged case. First, the majority was not disposed to accept a judgment obtained through a coerced confession, even if there was other evidence in the record sufficient to support the judgment. Second, the majority was troubled by perfunctory public hearing in a matter of substantial evidentiary complexity. Third, the majority found unsatisfactory a process in which the key pieces of evidence entered the record as part of an undifferentiated mass of documents without discussion or analysis, much less the presence and examination of the key prosecution witness.”**

- (189) I denne engelskspråklige artikkelen henvises det i gjengivelsen av Barberà-dommen til ”any doubt”, men det fremheves altså ikke som et nytt prinsipp når ”several broad statements” oppsummeres; tvert i mot. I en note til det aktuelle avsnitt heter det:

**”Like Barberà, Murray reaches a correct result by reliance on case-specific facts rather than a general principle.”**

- (190) På bakgrunn av at det i de franskspråklige avgjørelser viser til ”tvilen”, skulle det i særlig grad forventes at det i fremstillinger som tar utgangspunkt i den franske versjon av Barberà-dommen, ikke vil finnes referanse til et kvalifisert beviskrav. To artikler om uskyldspresumpsjonen av sentrale europeiske jurister støtter opp om antakelsen.

- (191) I 1996 publiserte Alphonse Spielmann, mangeårig dommer ved EMD, og Dean Spielmann, som senere er blitt dommer ved samme domstol, artikkelen "Présomption d'innocence (1982-1996)". I sin sammenfatning av Barberà-dommen refererer han, i tråd med den franske versjon av dommen, til at "tvilen" må komme den til gode som beskyldningen retter seg mot. Noe spor av at det av dommen, eller på noe annet grunnlag, skulle følge et operasjonelt beviskrav av artikkel 6 nr. 2, er det ikke. Det har også interesse at avgjørelsen *Allenet de Ribemont* mot Frankrike fra 1995, fremheves som den klart mest betydningsfulle av de 11 avgjørelsene som gjennomgås. I denne avgjørelsen fremheves det at kravet om at den beskyldningen retter seg mot skal anses uskyldig inntil det foreligger dom, ikke bare retter seg mot dommeren, men også får anvendelse i forhold til andre aktører innen rettsvesenet og andre offentlige myndigheter.
- (192) Samme år skrev den daværende president i den franske strafferettsforeningen, Jean Pradel, artikkelen "La notion de procès équitable en droit pénal européen". Også i denne artikkelen gjengis avsnitt 77 fra den franske versjon av Barberà-dommen. Etter sitatet heter det så:

**"L'obligation pour les juges de respecter la présomption est liée à leur devoir d'impartialité et à leur devoir de sauvegarder les droits de la défense. Par exemple, le président d'une cour d'assises doit être particulièrement prudent et, dans les droits qui connaissent le résumé du président, se monter objectif à l'égard des arguments de l'accusation et de la défense. Plus généralement, les juges doivent recueillir les preuves "légalement", c'est-à-dire en conformité avec leur droit interne et celui de la C.E.S.D.H."**

- (193) Med andre ord er det heller ikke her noen antydning om at avsnitt 77 i Barberà-dommen, skulle gi grunnlag for å oppstille et operasjonelt beviskrav.
- (194) I saken er påberopt den danske boken "Den Europæiske Menneskerettighedskonvention" fra 2003, der forfatterne er Peer Lorenzen, Lars Adam Rehof, Tyge Trier, Nina Holst-Christensen, Jens Vedsted-Hansen. Peer Lorenzen er også dommer ved EMD. På side 334 heter det:

**"Kravet om, at anklagede skal anses for uskyldig, 'indtil hans skyld er bevist i overensstemmelse med loven', indeholder nogle grundlæggende principper for bevisbedømmelsen i straffesager. Bestemmelsen indebærer således klart, at bevisbyrden for tiltaltes skyld påhviler anklagemyndigheden, og konventionsorganerne har antaget, at også princippet om, at bevisnivå skal komme tiltalte til gode (in dubio pro reo), er omfattet af konventionsbestemmelsen, jf. det citat fra *Barberà, Messegue og Jabardo 6/12 1988 pr 77*, der er gengivet i indledningen til noten. Endvidere antages bestemmelsen at forpligte domstolene til kun at tage hensyn til bevisdata, der forelægges under domsforhandlingen, jf. van Dijk og van Hoof s 459f. Det må derimod anses for overladt til national ret nærmere at regulere principperne for den materielle bevisbedømmelse, men EMD har dog i *Salabiaku 7/10 1988* fastholdt, at udtrykket 'according to law' ikke udelukkende kan fastlægges af national rett, idet medlemsstaterne ellers ville have frihed 'to strip the trial court of any genuine power of assessment' pr. 28."**

- (195) Det synes her å fremgå at heller ikke Lorenzen oppfatter artikkel 6 nr. 2 slik at bestemmelsen inneholder et operasjonelt kvalifisert beviskrav. Graver TfR 2004 side 486 forstår Lorenzen på samme måte.
- (196) Etter mitt syn kan heller ikke de senere dommer fra EMD, som henviser til uttrykksmåten fra Barberà-dommen, forstås slik at ved dette gis uttrykk for at det følger et kvalifisert

beviskrav av artikkel 6 nr. 2. Det må ha all formodning for seg at EMD mener det samme med "any doubt" på engelsk som med "le doute" på fransk når de to uttrykksmåtene anvendes som uttrykk for det samme i flere dommer. Jeg minner om at uttrykkene også ble brukt som uttrykk for det samme i Kommisjonens redegjørelse i Østerrike mot Italia i 1960. Det er ikke i de teoretiske arbeider som er fremlagt for Høyesterett, antydning at skulle kunne være noen meningsforskjell mellom versjonene.

- (197) Som allerede påpekt bygger domstolen forøvrig ikke i noen av disse avgjørelsene på at et beviskrav oppstilt i nasjonal rett, må underkjennes. Jeg skal likevel knytte noen ytterligere kommentarer til enkelte av disse avgjørelsene.
- (198) I Telfner-dommen var det som ble ansett å innebære et brudd på konvensjonen at domstolen hadde lagt avgjørende vekt på at den tiltalte ikke hadde villet forklare seg. Dette ble gjort på tross av at det ikke for øvrig var etablert en overbevisende sak mot ham. Det ble på denne bakgrunn vurdert slik at bevisbyrden ble overført fra påtalemyndigheten til tiltalte, og det var det ikke anledning til. I Telfner-dommen følges sitatet fra Barberà-dommen opp med følgende setning:

**"Thus the presumption of innocence will be infringed where the burden of proof is shifted from the prosecution to the defence..."**

- (199) Det er tilsvarende formuleringer i en rekke dommer fra EMD, og jeg er ikke kjent med andre dommer fra EMD der setningen fra Barberà-dommen søkes forklart på annen måte.
- (200) Saken Västberga Taxi Aktiebolag mfl. mot Sverige har etter mitt syn særlig interesse. I saken som gjaldt skjønnslingning basert på uriktige opplysninger med derav følgende tilleggsskatt, gjorde skattebetalerne gjeldende at uskyldspresumpsjonen var tilsidesatt ved at presumpsjonen om skyld var tilnærmet uavbeviselig. Klagerne fikk ikke medhold. Den følgende del av begrunnelsen i avgjørelsen viser etter mitt skjønn både at uskyldspresumpsjonen bare gjelder i en heller modifisert form på dette området, og at lovgivers interesseavveining har betydning:

**"113. ...**

**Thus, in employing presumptions in criminal law, the Contracting States are required to strike a balance between the importance of what is at stake and the rights of the defence; in other words, the means employed have to be reasonably proportionate to the legitimate aim sought to be achieved.**

**114. In assessing whether, in the present case, this principle of proportionality was observed, the Court acknowledges that the applicants were faced with a presumption that was difficult to rebut. However, they were not left without any means of defence. It is clear that, in challenging the Tax Authority's decisions on taxes and tax surcharges, the applicants have maintained that they submitted correct information in their tax returns and that the Authority's tax assessments were erroneous as they were based on inaccurate information gathered during the tax audit. In so doing, the applicants have relied in their defence, in so far as the surcharges are concerned, on chapter 5, section 11 of the Taxation Act (and similar provisions in other relevant laws), according to which a successful objection to the taxes themselves will automatically result in a corresponding reduction in the surcharges. However, it has been open to the applicants to put forward grounds for a reduction or remission of the surcharges and to adduce supporting evidence. Thus, they have been able to claim, as an alternative line of defence, that, even if they were found to have furnished incorrect information to the Tax Authority, it was excusable in the circumstances or that, in any event, the imposition of surcharges would be manifestly unreasonable."**



(201) Det som etter mitt syn har særlig interesse, er at det uten videre legges til grunn som uproblematisk at innsigelsen mot at det objektivt sett ble gitt uriktige opplysninger, i relasjon til illeggelse av tilleggsatt, avgjøres som en refleksjon av den parallelle avgjørelse i forhold til fastsettelsen av skattekravet. Det er med andre ord uttrykt som om beviskravet er det samme ved fastsettelse av "straffereaksjonen" som det er ved ligningen; alminnelig sannsynlighetsovervekt. Det illustrerer etter min mening på en god måte at det ikke i EMK gjelder som et generelt vilkår for illeggelse av enhver reaksjon som etter konvensjonen anses som straff, at vedkommendes skyld er bevist utenfor enhver rimelig tvil. Jeg legger til grunn, som førstvoterende har redegjort nærmere for, at det i Sverige gjelder et kvalifisert beviskrav, men det som er poenget i denne sammenheng er altså at det ikke fremkommer noe om dette i EMD's avgjørelse.

(202) Heller ikke i "avvisningsavgjørelsen" Källander mot Sverige 6. mars 1989 problematiseres beviskravets styrke:

**"The Commission notes that the question whether or not the applicant's statement was correct was determined by the courts after the applicant had had an opportunity to submit, on an equal footing with his opponent, all the evidence which in his opinion would be material to the determination of this issue. The fact that a special charge (tax supplement), which is not in Swedish law regarded as a criminal sanction, can be imposed irrespective of criminal intent or negligence does not raise an issue under Article 6 para. 2 (Art. 6-2) of the Convention."**

(203) På dette grunnlag ble det konstatert at klagen vedrørende 6 nr. 2 ikke kunne føre frem, og klagen ble avvist.

(204) Dette understrekes ytterligere ved at det heller ikke i storkammeravgjørelsen Jussila mot Finland fra 2006, som også gjaldt tilleggsatt, problematiseres hvilket beviskrav som er oppstilt for at vilkårene for tilleggsatt er oppfylt. Avgjørelsen har særlig interesse i denne sammenheng ettersom det i den finske merværdesskattelagen § 182 ikke er oppstilt noe kvalifisert beviskrav. Det er ikke i saken opplysninger om at et slikt beviskrav kan oppstilles på annet grunnlag. Det synes å ha formodningen mot seg at saken skulle kunne bli ført for EMD i storkammer, uten at det i prosessen skulle ha blitt avdekket at den finske tilleggsattordningen forutsetningsvis systematisk ville føre til illeggelse av tilleggsatt i strid med konvensjonen.

(205) Geerings-dommen bygger ikke på noe kvalifisert beviskrav, men på at det må føres bevis. Avgjørelsen av skyldspørsmålet alene bygget på en presumpsjon om skyld, og det ble funnet å være i strid med artikkel 6 nr. 2. Ved vurderingen av om dommen rekker videre enn det som direkte ble avgjort, er det illustrerende å se hvordan EMD selv sammenfatter saken i den etterfølgende avgjørelse om krav på kompensasjon, 14. februar 2008:

**"2. In a judgment delivered on 1 March 2007 ("the principal judgment"), the Court held that there had been a violation of Article 6 § 2 of the Convention in that a confiscation order given on 30 March 2001 amounted to a determination of the applicant's guilt without the applicant having been "found guilty according to law" in so far as it related to assets which were not known to have been in the applicant's possession and to charges of which the applicant had actually been acquitted."**

(206) Ved Salabiakuavgjørelsen ble en domfellelse basert på en presumpsjon om skyld opprettholdt, på samme måte som i en rekke andre tilsvarende avgjørelser, idet domstolen

fant at den domfelte hadde hatt tilstrekkelig mulighet for å avbevis presumpsjonen. Generelt om bruk av presumpsjoner som grunnlag for ileggelse av straff, heter det i premiss 28 i dommen:

**”Presumptions of fact or of law operate in every legal system. Clearly, the Convention does not prohibit such presumptions in principle.”**

(207) Det tilføyes imidlertid:

**”Article 6 para. 2 (art. 6-2) does not therefore regard presumptions of fact or of law provided for in the criminal law with indifference. It requires States to confine them within reasonable limits which take into account the importance of what is at stake and maintain the rights of the defence. The Court proposes to consider whether such limits were exceeded to the detriment of Mr Salabiaku.”**

(208) Bruken av presumpsjoner må altså begrenses, og i Västberga Taxi i premiss 113 er Salabiaku-avgjørelsen utlagt slik:

**”Thus, in employing presumptions in criminal law, the Contracting States are required to strike a balance between the importance of what is at stake and the rights of the defence; in other words, the means employed have to be reasonably proportionate to the legitimate aim sought to be achieved.”**

(209) Innenfor slike rammer er det altså adgang til å oppstille presumpsjoner om faktum, som for eksempel at det som utgangspunkt skal legges til grunn at eier av et ansvarlig selskap vil arbeide aktivt for selskapet. Det er da vanskelig å forstå at det uten videre skulle kunne konstateres en krenkelse av konvensjonen om lovgiver i stedet nøyer seg med å fastslå at det er tilstrekkelig at ligningsmyndighetene godtgjør dette med alminnelig sannsynlighetsovervekt, og bevis utover dette ikke fremskaffes.

(210) Det er også andre momenter som tilsier at det ikke kan antas å følge et alminnelig krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt for ileggelse av administrative sanksjoner.

(211) Det er etter det jeg forstår enighet om at artikkel 6 nr. 2 ikke anses å være til hinder for at det innenfor den europeiske konkurranseretten anvendes reaksjoner som må anses som straff i henhold til EMK, selv om det faktiske grunnlag for reaksjonen bare er godtgjort med alminnelig sannsynlighetsovervekt. I Rådsforordning (EF) nr 1/2003, 16. desember 2002, synes dette forutsatt:

**”5) For å sikre en effektiv håndheving av Fellesskapets konkurranseregler og samtidig respekten for den grunnleggende retten til å forsvare seg, bør det i denne forordning fastsettes regler for bevisbyrden i henhold til traktatens artikkel 81 og 82. Det bør påhvile den part eller myndighet som påstår at det har skjedd en overtredelse av traktatens artikkel 81 nr. 1 og artikkel 82, å bevise dette i samsvar med gjeldende beviskrav. Når det er fastslått at det foreligger en overtredelse, bør det påhvile det foretak eller den sammenslutning av foretak som påberoper seg retten til å forsvare seg, å bevise, i samsvar med gjeldende beviskrav, at vilkårene for å anvende et slikt forsvar er oppfylt. Denne forordning berører verken nasjonale regler for krav til bevisstyrke eller de forpliktelser medlemsstatens konkurransemyndigheter og domstoler har til å fastslå de relevante faktiske forhold i en sak, forutsatt at slike regler og forpliktelser er forenlige med fellesskapsrettens alminnelige prinsipper.”**

(212) Det engelske ”Competition Appeal Tribunal” bygger også på dette i sak JJB Sports PLC den 1. oktober 2004:

**”102. Neither the ECHR itself nor the European Court of Human Rights has laid down a particular standard of proof that must be applied in proceedings to which Articles 6(2) or (3) apply, and still less that the standard should be that of ”proof beyond reasonable doubt”, which is not a concept to be found in the domestic systems of many of the signatory States (see Sir Richard Buxton, cited above, at pp. 338 an 339.**

**103. In our view it follows that neither Article 6, nor the Human Rights Act 1998, in themselves oblige us to apply the criminal standard of proof as established in domestic law in cases where the Director seeks to impose a financial penalty in respect of alleged infringements of the Chapter I or Chapter II prohibitions under the Act.”**

- (213) I NOU 2003: 15, Fra bot til bedring, refereres det på side 119 følgende til Europarådets rekommandasjon om administrative sanksjoner. På side 125 heter det:

**”I rekommandasjonens punkt 7 heter det:**

**‘The onus of proof shall be on the administrative authority.’**

**Rekommandasjonen gir altså uttrykk for at forvaltningen skal ha bevisbyrden i saker om administrative sanksjoner. I håndboken punkt 56 (i) er dette uttrykt noe mindre kategorisk:**

**‘In the context of administrative sanctions the burden of proof should as much as possible be on the administrative authorities; cases of doubt should be resolved in the private person’s favour;’**

**Det uttales her at bevisbyrden i størst mulig grad skal legges på forvaltningen. Denne formuleringen innebærer at det kan gjøres unntak dersom tungtveiende hensyn tilsier det. Dersom det er lett å spekulere i uvisshet kan det være grunn til å akseptere en regel om omvendt bevisbyrde. Dette kan være aktuelt for sanksjoner der lovovertrederen i de typiske tilfellene vil ha kontroll over informasjonen om de faktiske forhold som utgjør grunnlaget for en eventuell sanksjon.**

**Det heter videre at bevistvil skal løses i den private parts favør. Hvilke krav som skal stilles til bevisenes styrke presiseres imidlertid ikke nærmere.”**

- (214) Selv om det naturligvis er en rekke administrative sanksjoner som ikke er å anse som straff etter EMK, fremstår det som lite naturlig at Europarådet skulle uttrykke seg slik uten å nevne et eventuelt beviskrav etablert ved EMK artikkel 6 nr. 2.
- (215) Førstvoterende har vist til ytterligere to forhold, som etter hennes syn tilsier at 6 nr. 2 må forstås slik at det er vedtatt en regel om at enhver rimelig tvil skal komme tiltalte til gode. For det første vises det til at siktemålet med bestemmelsen var å forhindre gjentakelse av den type rettergang som hadde vært en del av de totalitære regimer. Selv om det er klart nok at konvensjonen må forstås på bakgrunn av den umiddelbare historiske fortid, kan jeg vanskelig se at dette kan bidra til å avklare den nærmere avgrensning av den enkelte bestemmelse.
- (216) Dernest er det vist til et ikke vedtatt forslag til tilføyelse til SP artikkel 14 nr. 2. Det er etter mitt syn klart at de nærmere enkeltheter ved vedtakelsesprosessen vedrørende SP, ikke kan tillegges vekt ved tolkingen av EMK.
- (217) Innen den sentrale strafferett kan det etter mitt syn vanskelig tenkes annet enn at det som utgangspunkt må følge av det krav til rettfærdig rettergang som er nedfelt i EMK artikkel 6 nr. 1, et krav om at enhver rimelig tvil skal komme den tiltalte til gode. Det synes også

nærliggende at reaksjoner også ellers kan ha en slik karakter at et kvalifisert beviskrav må antas å følge av bestemmelsen. Jeg finner det imidlertid klart at det ikke er tilfellet for ordinær tilleggsrett etter norsk rett. Tvert imot viser etter mitt skjønn den gjennomgang jeg har gjort så langt, at det ikke følger et operasjonelt beviskrav av uskyldspresumpsjonen i artikkel 6 nr. 2.

- (218) Selv om det skulle legges til grunn at det som utgangspunkt følger et kvalifisert beviskrav av artikkel 6 nr. 2, må konvensjonen etter mitt syn ikke forstås slik at det at det for ordinær norsk tilleggsrett bare kreves alminnelig sannsynlighetsovervekt, innebærer en krenkelse av konvensjonen. Likesom flertallet finner at utgangspunktet om et strafferettslig beviskrav må modifiseres ved en rekke administrative sanksjoner, må det etter mitt syn være grunnlag for å godta alminnelig sannsynlighetsovervekt innenfor et rettsområde der statene som utgangspunkt har stort handlingsrom, og der effektivitetshensynene veier tungt. Jeg finner god støtte for et slikt syn i nyere praksis fra EMD. I *Jussila mot Finland*, 23. november 2006, heter det i premiss 43:

**”Tax surcharges differ from the hard core of criminal law; consequently, the criminal-head guarantees will not necessarily apply with their full stringency...”**

- (219) med videre henvisning til avsnitt 46 i *Bendenoun-dommen* og avsnitt 81 i *Janosevic-dommen*.
- (220) I storkammersak *O’Halloran mot UK*, 29. juni 2007, premiss 53, understrekes det sterkt at selv de generelle regler må vurderes ut fra de konkrete omstendigheter i den enkelte sak:

**”The applicants contended that the right to remain silent and the right not to incriminate oneself are absolute rights and that to apply any form of direct compulsion to require an accused person to make incriminatory statements against his will of itself destroys the very essence of that right. The Court is unable to accept this. It is true, as pointed out by the applicants, that in all the cases to date in which “direct compulsion” was applied to require an actual or potential suspect to provide information which contributed, or might have contributed, to his conviction, the Court has found a violation of the applicant’s privilege against self-incrimination. It does not, however, follow that any direct compulsion will automatically result in a violation. While the right to a fair trial under Article 6 is an unqualified right, what constitutes a fair trial cannot be the subject of a single unvarying rule but must depend on the circumstances of the particular case.”**

- (221) Hertil kommer at det i første rekke er EMD som er forutsatt å skulle utvikle konvensjonen, og i tilknytning til at dette påpekes, tilføyer førstvoterende i plenumssaken Rt. 2005 side 833 i avsnitt 45:

**”Og dersom det er tvil om forståelsen, må norske domstoler ved avveiningen av ulike interesser eller verdier kunne trekke inn verdiprioriteringer som ligger til grunn for norsk lovgivning og rettsoppfatning.”**

- (222) Saken nå illustrerer etter mitt skjønn på en slående måte at denne tilbakeholdenhet er velbegrunnet. Det er svært vanskelig å skaffe seg oversikt over de relevante rettskilder, og jeg kan vanskelig se at det kan være grunnlag for en rimelig sikker slutning om at det strider mot uskyldspresumpsjonen i EMK at det ilegges tilleggsrett basert på at det faktiske grunnlag er godtgjort av ligningsmyndighetene med alminnelig sannsynlighetsovervekt.

- (223) Den ankende part har også gjort gjeldende at et kvalifisert beviskrav for ileggelse av tilleggsatt, følger av Den internasjonale konvensjonen om sivile og politiske rettigheter artikkel 14 punkt 2:

**”Enhver som er siktet for en straffbar handling skal anses uskyldig inntil hans skyld er bevist etter loven.”**

- (224) Jeg kan ikke se at det for Høyesterett er fremlagt materiale som gir et forsvarlig grunnlag for å legge til grunn at denne bestemmelsen, til tross for sin ordlyd, også får anvendelse på ileggelse av ordinær tilleggsatt. Det er heller ikke fremkommet noe som gir grunnlag for at det for administrative sanksjoner, om de skulle være omfattet av konvensjonen, følger et strengere beviskrav av denne konvensjonen enn etter EMK. Jeg bemerker at dette spørsmålet bare i meget liten utstrekning ble prosedert av partene.

- (225) Heller ikke denne anførselen kan føre frem.

- (226) Jeg stemmer etter dette for at anken forkastes.

- (227) Dommar **Utgård:** Eg er i det hovudsaklege og i resultatet einig med andrevoterande, dommar Endresen.

- (228) Dommer **Stabel:** Likeså.

- (229) Dommer **Gussgard:** Jeg er enig med dommer Bruzelius i at det for å ilegge ordinær tilleggsatt må stilles et krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at vilkårene i ligningsloven § 10-2 nr. 1 er oppfylt, og at dette følger av ligningsloven. Her er jeg i det vesentlige enig i den begrunnelse dommer Bruzelius har gitt. Jeg kan derimot ikke se at et slikt skjerpet beviskrav følger av EMK artikkel 6 nr. 2, og er for dette spørsmålet i det vesentlige enig i dommer Endresens begrunnelse.

- (230) Dommer **Flock:** Som dommer Gussgard.

- (231) Dommer **Tjomsland:** Når det gjelder kravet til bevisets styrke for ileggelse av ordinær tilleggsatt etter en tradisjonell forståelse av ligningsloven § 10-2, er jeg av samme mening som annenvoterende, dommer Endresen. Jeg kan også langt på vei slutte meg til den begrunnelse han har gitt.

- (232) I Ospa-saken i Rt. 2007 side 1217 tilhørte jeg flertallet som mente at EMK artikkel 6 nr. 2 inneholder et beviskrav for sanksjoner som har karakter av straff etter EMK artikkel 6. Etter en fornyet vurdering av spørsmålet på grunnlag av det materiale som annenvoterende har vist til, fremstår ikke denne tolkningen som opplagt. Og det forhold at dette spørsmålet – i løpet av de årene som er gått – ikke har fått en mer definitiv avklaring, kan gi grunnlag for forbauselse. Jeg er likevel blitt stående ved å henholde meg til flertallets – og mitt eget – standpunkt i saken i Rt. 2007 side 1217, og på dette grunnlag slutter jeg meg til førstvoterendes, dommer Bruzelius', konklusjon.

- (233) Dommer **Stang Lund:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Bruzelius.
- (234) Dommer **Matningsdal:** Likeså.
- (235) Dommer **Skoghøy:** Likeså.
- (236) Justitiarius **Schei:** Likeså.

(237) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

Lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1, oppheves for så vidt den gjelder ilignet tilleggsskatt.

Riktig utskrift bekreftes: