

Straff og brudd på ligningsloven

Om forholdet mellom straff og administrative sanksjoner etter
ligningsloven med særlig vekt på tilleggsskatt

Kandidatnr: 258 og 286

Veileder: Erik Friis Fehn

Leveringsfrist: 25.04.2003

Til sammen 25230 ord

(se <http://www.jus.uio.no/sekr/studieinformasjon/fagsider/spesialoppgave/>)

Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	EMNE OG PROBLEMSTILLINGER	1
1.2	RETTSGRUNNLAG OG METODE.....	5
1.3	OPPLEGGET I OPPGAVEN	6
1.4	AVGRENSNINGER.....	9
1.5	HISTORIKK	10
1.5.1	SANKSJONER MOT BRUDD PÅ OPPLYSNINGSPLIKTEN	10
2	STRAFF OG ADMINISTRATIVE SANKSJONER	13
2.1	HVA ER STRAFF?	13
2.1.1	DET FORMELLE STRAFFEBEGREPET	13
2.1.2	STRAFFEBEGREPET I JURIDISK TEORI.....	14
2.1.3	STRAFFEBEGREPET I GRUNNLOVEN § 96.....	14
2.1.4	STRAFFEBEGREPET I DEN EUROPEISKE MENNESKERETTSSKONVENSJONEN.....	16
2.2	HVA ER ADMINISTRATIVE SANKSJONER?	18
2.2.1	ADMINISTRATIVE SANKSJONERS FORHOLD TIL GRUNNLOVEN § 96	19
2.2.2	TILLEGGSSKATTENS FORHOLD TIL GRUNNLOVEN § 96.....	20
2.2.3	FORHOLDET MELLOM ADMINISTRATIVE SANKSJONER OG EMK.....	20
2.2.4	KORT OM BEGRUNNELSEN FOR ADMINISTRATIVE SANKSJONER	21
2.3	OPPSUMMERING - STRAFFEBEGREPET I DEN VIDERE FREMSTILLING	22
3	SELVANGIVELSESPRINSIPP OG OPPLYSNINGSPLIKT	23
3.1	INNLEDNING.....	23
3.2	GENERELT	24
3.3	SELVANGIVELSESPLIKTE	25
3.4	OPPLYSNINGSPLIKTENS OMFANG, BETYDNING OG SUBJEKTER.....	26
3.5	FORENKLET SELVANGIVELSE.....	28
3.6	ANSVARET FOR SAKENS OPPLYSNING.....	29
3.7	SKATTYTERS MEDVIRKNINGSPLIKT	30
3.8	FRISTER	30
3.9	KORT OM SELVINNKRIMINERING.....	31

4	GANGEN I EN LIGNINGSSAK	32
5	TILLEGGSSKATT ETTER LIGNINGSLOVEN	36
5.1	RETTLIG Plassering og grunnlag	36
5.2	Hensyn	37
5.3	Objektive vilkår.....	39
5.3.1	HOVEDREGLen - § 10-2 NR. 1	39
5.3.1.1	Nærmere om begrepet ”uriktige opplysninger”	42
5.3.1.2	Nærmere om begrepet ”ufullstendige opplysninger”	43
5.3.1.3	Faktiske og rettslige opplysninger	48
5.3.2	UNNLATELSE AV Å LEVERE SELVANGIVELSE-§ 10-2 NR.2	49
5.3.2.1	Generelt	49
5.3.2.2	Pliktig oppgave innkommet før klagefristens utløp	50
5.3.2.3	Pliktig oppgave innkommet etter klagefristens utløp	51
5.3.2.4	Ugyldig selvangivelse mv.	51
5.3.3	KORT OM FORHOLDET MELLOM § 10-2 NR. 1 OG NR. 2	52
5.4	MANGELFULLE OPPLYSNINGER - TIDFESTINGSSPØRSMÅLET	53
5.5	SUBJEKTIVE VILKÅR – LIGNINGSLOVEN § 10-3.....	53
5.5.1	GENERELT	53
5.5.2	”ÅPENBARE REGNE ELLER SKRIVEFEIL”	55
5.5.3	”FORHOLD SOM ER UNNSKYLDELIGE PGA.”	56
5.5.4	SÆRLIG OM FORHOLDET TIL RETTSVILLFARELSE	58
5.5.5	SÆRLIG OM FORHOLDET TIL FAKTISK VILLFARELSE	60
5.6	KORT OM PROSESSUELLE BESTEMMELSER	61
5.6.1	KOMPETANSE.....	61
5.6.2	BEVISBYRDE	61
5.6.3	SUBJEKT FOR REGLENE	62
5.6.4	VARSEL OG VEDTAK	63
5.7	SANKSJONER.....	64
5.7.1	OPPORTUNITETSPRINSIPP?.....	64
5.7.2	BEREGNINGSGRUNNLAG.....	68
5.7.3	HOVEDREGEL – NORMAL SATS	69
5.7.4	UNNTAK - FORHØYET SATS	70
5.7.5	UNNTAK - LAV SATS	71
5.8	KORT OM ANDRE ADMINISTRATIVE SANKSJONER ETTER LIGNINGSLOVEN	72

5.9	RETT TIL OVERPRØVING.....	73
6	FORMELLE STRAFFEREGLER.....	74
6.1	STRAFFEBESTEMMELSER I LIGNINGSLOVEN	74
6.1.1	RETTLIG GRUNNLAG, SYSTEMATIKK OG PLASSERING	74
6.1.2	AVGRENSNING	76
6.1.3	OBJEKTIVE VILKÅR- HOVEDREGLN § 12-1	76
6.1.3.1	”Uriktige eller ufullstendige opplysninger”	76
6.1.3.2	”Utferdiger uriktig dokument”	78
6.1.3.3	”Vesentlig” overtredelse.....	79
6.1.3.4	”Skatte eller avgiftsmessige fordeler”	80
6.1.4	OBJEKTIVE VILKÅR § 12-2.....	81
6.1.4.1	Innledning.....	81
6.1.4.2	Kort om de kvalifiserende momenter	82
6.1.5	SUBJEKT FOR REGLENE.....	83
6.1.6	SUBJEKTIVE VILKÅR	85
6.1.6.1	Oversikt - avgrensning	85
6.1.6.2	Det alminnelige skyldkravet.....	86
6.1.6.3	Nærmere om uaktsomhet.....	87
6.1.7	PROSESSUELLE BESTEMMELSER	89
6.1.7.1	Kompetanse	89
6.1.7.2	Foreldelse	91
6.1.7.3	Bevisbyrde.....	92
6.1.8	STRAFFERAMMER	93
6.2	BEDRAGERIBESTEMMELSEN I STRAFFELOVEN § 270 FLG.....	94
6.2.1	INNLEDNING.....	94
6.2.2	”VINNING HENSIKT”	94
6.2.3	ØKONOMISK KRIMINALITET	95
6.2.4	BEDRAGERI	96
6.2.4.1	Rettslig grunnlag og plassering	96
6.2.4.2	Materielle vilkår - oversikt	96
7	TILLEGGSSKATT OG STRAFF ETTER EMK.....	104
7.1	INNLEDNING.....	104
7.1.1	KORT OM EMK.....	105

7.1.2	KORT OM KONVENSJONENS STILLING I NORSK RETT	105
7.1.3	TOLKNING AV KONVENSJONEN	106
7.2	ADMINISTRATIV TILLEGGSSKATT OG EMK	108
7.2.1	EMK ART. 6 NR. 1	108
7.2.1.1	Norsk rettspraksis	109
7.2.2	EMK PROTOKOLL 7 ART 4 NR. 1	110
7.2.2.1	Norsk rettspraksis	111
7.2.3	OPPSUMMERING.....	113
8	OM BRUK AV STRAFF UNDER INNDRIVELSE AV SKATT	113
8.1	TILLEGGSSKATTENS FORHOLD TIL GRUNNLOVEN § 96 – KRITIKK.....	113
8.2	STRAFFENS BEGRUNNELSE	117
8.2.1	STRAFFVERDIGHET	118
8.2.1.1	Straffverdighetsbegrepet.....	118
8.2.1.2	Straffverdighet og brudd på opplysningsplikt	123
8.2.2	ALLMENNPREVENSJON	129
8.2.2.1	Hva er allmennprevensjon.....	129
8.2.2.2	Virker allmennprevensjon	130
8.2.2.3	Metode spørsmål	131
8.2.2.4	Allmennprevensjon og sanksjonering av brudd på opplysningsplikten	132
8.2.3	SÆRLIG OM SKYLDKRAVET	137
8.2.3.1	Innledning.....	137
8.2.3.2	Kriminalisering av uaktsomme handlinger - skjult forsett	138
8.2.3.3	Ligningsmyndighetene egnet til vurdering av skyldkrav?.....	140
8.3	STRAFFENS HENSIKTMESSIGHET.....	142
8.3.1	ØKONOMISERING MED STRAFFETRUSLER.....	142
8.4	RETTSSIKKERHET OG EFFEKTIVITET	147
8.5	ALTERNATIVER TIL DET NORSKE SYSTEM?.....	151
8.5.1	INNLEDNING.....	151
8.5.2	BEDRE KONTROLL RUTINER.....	151
8.5.3	BELØNNING.....	152
8.5.4	ØKTE INDIREKTE SKATTER	155
8.5.5	NEGATIV PUBLISITET	155
8.5.6	INFORMASJON	157
9	LITTERATURLISTE	158

9.1	LITTERATUR.....	158
9.1.1	BØKER	158
9.1.2	ARTIKLER	160
9.2	FORARBEIDER, OFFENTLIGE PUBLIKASJONER O.L	161
9.3	NORSKE DOMMER	162
9.4	DOMMER AV EMD	163

1 Innledning

1.1 Emne og problemstillinger

Emnet for denne oppgaven er Ligningslovens straffesanksjoner, jfr. Lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning¹.

Ligningsloven gir i kapittel 12 regler om at den som forsettelig eller grovt uaktsomt gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger på nærmere vilkår kan straffes for skattesvik. Etter reelt sett de samme objektive vilkårene kan skattyter ilegges tilleggsskatt etter ligningslovens kapittel 10. Tilleggsskatt er ikke straff etter norsk rett, men derimot en administrativ sankjon som ilegges av ligningsmyndighetene.

På grunn av sanksjonens pønale karakter har det blitt reist spørsmål om administrativ ileggelse av tilleggsskatt strider mot Grunnlovens § 96 krav om at ingen kan ”straffes

¹ Heretter kalt ligningsloven og forkortet lignl.

uden efter Dom.” Høyesterett² har i flere avgjørelser fastslått at reglene om tilleggsskatt ikke er Grunnlovsstridige. Standpunktet har blitt til dels sterkt kritisert, som uttrykk for en sterk formalisert betraktning. Vi vil i oppgaven drøfte tilleggsskattens forhold til forbudet i Grunnloven § 96.

Sanksjonsformene etter ligningsloven kapittel 10 og 12 er ikke gjensidig utelukkende. Det har således vært anledning til å møte samme faktiske handling, med både tilleggsskatt og straff. Det dobbeltsporede systemet har reist problemstillinger i forhold til Norges forpliktelser etter Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen³, heretter kalt EMK. EMK med enkelte tilleggsprotokoller ble inkorporert i norsk rett gjennom Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett, jfr lov av 21.05.1999 nr. 30.⁴, og skal etter lovens § 2 ”gjelde som norsk rett...”.

Problemstillingene har oppstått på bakgrunn av tilleggsskattens forhold til konvensjonens straffebegrep. Dette har i særlig grad reist to spørsmål. I forhold til EMK art. 6 nr. 1 har spørsmålet vært om de rettssikkerhetsgarantier bestemmelsen oppstiller

² Jfr bla. Rt. 1950 s. 674 og Rt. 1961 s. 1217

³ Jfr. Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms av 4.11 1950

kan anses oppfylt gjennom de prosessuelle reglene i ligningsloven. Den andre problemstillingen har vært om det dobbeltsporede sanksjonssystemet er i strid med konvensjonens forbud mot dobbeltstraff, jfr. EMK protokoll nr. 7 art 4. Med dobbeltstraff siktes det til at noen, t for en og samme handling blir ilagt straff ved flere anledninger.

I tre nyere dommer⁵ har Høyesterett fastslått at tilleggsskatt er straff i forhold til EMK. Dermed er situasjonen at tilleggsskatt er straff i relasjon til EMK, men ikke i forhold til norsk internrett. Med tanke på striden rundt tilleggsskattens forhold til Grunnloven § 96 synes de nyere dommene å ha aktualisert en problemstilling som allerede har ligget latent innenfor norsk rettstradisjon, nærmere bestemt hva som ligger i begrepet straff. Som det fremgår av ovenstående er det av avgjørende betydning for borgernes rettsikkerhet hvorvidt en rettsfølge gis eller ikke gis betegnelsen straff. På denne bakgrunn ønsker vi å se nærmere på hva som ligger i de ulike straffebegreper.

⁴ Heretter kalt menneskerettsloven

⁵ Jfr. Rt. 2002 s. 497, s. 509 og s. 557

Det synes klart at de nyere dommene vil få store følger for utformingen av det administrative systemet for ileggelse av tilleggsskatt. Selv om denne oppgaven ikke direkte handler om tilleggsskattens forhold til EMK, ser vi det for sammenhengens skyld nødvendig å redegjøre for gjeldende rett etter disse dommene.

En behandling av tilleggsskatt og straff bør etter vårt syn også berøre andre sider av dette sakskomplekset. Et av disse er selve bruken av straff som et virkemiddel under inndrivelse av skatt. Er lovbrudd av denne type av en slik karakter at straff er en rimelig sanksjon? Vi vil i den siste delen behandle spørsmål som straffverdighet, allmennprevensjon og rettssikkerhet i forhold til tilleggsskatt og straff etter ligningslovens kap. 12.

Et naturlig utgangspunkt for disse drøftelsene er å starte med en redegjørelse av gjeldende rett. Vi vil derfor i de første delene redegjøre nærmere for de vilkår som kreves for ileggelse av tilleggsskatt og straff for skattesvik.

Flere handlinger som ligningslovens sanksjoner retter seg mot, rammes etter sin ordlyd av gjerningsbeskrivelsen i straffebud etter Straffeloven. For å plassere Ligningslovens sanksjonssystem i en større strafferettslig sammenheng finner vi det er nødvendig å gi en oversikt over og kort si noe om forholdet til de viktigste av disse.

Det synes klart at flere av de problemstillingene som nødvendigvis dukker opp under behandlingen av et så omfattende tema som vårt, kunne fortjent en enda bredere fremstilling. Sånn sett er det ikke noe i veien for at enkelte av våre underpunkter kunne stått som temaer for oppgaven i sin helhet. Vi har imidlertid ønsket å gi en bred fremstilling av straffesanksjonssystemet etter ligningsloven. Innen de rammene en slik oppgave har det derfor vært nødvendig å foreta visse avveininger og valg.

1.2 Rettsgrunnlag og metode

I oppgaven vil vi særlig behandle bestemmelser i ligningsloven kapittel 4, 10 og 12. Kapittel 4 omhandler regler om skattyters opplysningsplikt og ligger derfor til grunn for den videre drøftelse av bestemmelsene i kap. 10 om tilleggsskatt og 12 om ligningslovens straffesanksjoner. I den forbindelse vil vi også si noe om forholdet mellom ligningslovens straffekapittel og bedrageribestemmelsen i Straffeloven § 270 flg.

Forbudet i Grunnlovens § 96 om at ingen kan straffes uten etter dom vil også bli behandlet underveis. I forhold til våre forlkerettslige forpliktelser redegjør vi for bestemmelsene i Emk art 6 nr. 1 og tileggsprotokoll 7 art. 4.nr.1

Oppgavens drøftelser og redegjørelser er i hovedsak basert på alminnlig juridisk metode.⁶ Imidlertid vil vi også redegjøre kort for metodiske spørsmål i forhold til EMK.

1.3 Opplegget i oppgaven

I oppgavens del 2 vil vi redegjøre for, og drøfte nærmere ulike definisjoner av begrepet straff. Vi vil også gi en definisjon av begrepet administrative sanksjoner. På den måten ønsker vi å få fram realiteten i de to sanksjonsformene. En aktuell problemstilling er om begrepene egentlig gir uttrykk for sanksjoner som i sitt innhold er like, mao. om det er to betegnelser på samme innhold. Et sentralt formål med kapittel 2 er å klarlegge hvilket straffebegrep vi i det videre vil legge til grunn.

Brudd på skattyters opplysningsplikt ligger til grunn for sanksjoner både i form av tilleggsskatt og straff etter ligningsloven kapittel 12. Vi redegjør derfor for opplysningspliktens innhold og de prinsippene den bygger på i oppgavens del 3.

I del 4 redegjør vi kort for gangen i en ligningssak. Hensikten er å skape et grunnlag for den videre drøftelsen.

⁶ Jfr Eckhoff : Rettskildelære 4. utg. 1997

I del 5 foretar vi en nærmere redegjørelse av vilkårene for å ilegge tilleggsskatt. Denne delen er delvis en redegjørelse for gjeldende rett. Som det fremgår av del 5 har det vært til dels stor uenighet og usikkerhet med hensyn til vilkårenes materielle innhold. Et eksempel er betydningen av subjektiv skyld i forhold til ileggelse av tilleggsskatt. Spørsmålet har særlig handlet om rekkevidden av bestemmelsen i lignl. § 10-3 som fastsetter grunner til at tilleggsskatt likevel ikke skal ilegges. Hensikten for øvrig med dette kapitlet er å skape den nødvendige bakgrunn for den videre fremstilling om straffereglene i lignl. kapittel 12.

Del 6 omhandler først hovedlinjene i de formelle strafferettslige reaksjoner etter Ligningsloven, jfr. Kapittel 12. De objektive vilkårene etter kapittel 12 favner noe videre enn de objektive vilkårene for tilleggsskatt. Vi har derfor avgrenset mot å redegjøre for de bestemmelsene som ikke er av særlig relevans for denne oppgaven. Enkelte av straffelovens bestemmelser har stått som modell for utformingen av straffebestemmelsene i lignl. kapittel 12. Særlig gjelder dette bedrageribestemmelsen i

Almindelig borgerlig Straffelov⁷, heretter kalt Straffeloven, jfr. § 270 flg. Vi redegjør i dette kapitlet kort for forholdet mellom disse og ligningsloven straffebestemmelser.

Del 7 tar for seg tilleggsskattens forhold til EMK. I denne delen redegjør vi først for EMKs stilling i norsk rett. Deretter peker vi på den begrunnelse Høyesterett har gitt for å anse tilleggsskatt som straff etter henholdsvis EMK. art. 6 nr. 1 og protokoll 7 art. 4.

I kapittel 8 drøfter vi et utvalg av problemstillinger som knytter seg til bruk av straff i forhold til inndrivelse av skatt. Først vil vi imidlertid drøfte forholdet mellom tilleggsskatt og Grunnloven § 96. Her vil vi redegjøre for, og vurdere nærmere noe av den kritikk som er fremkommet i forhold til Høyesteretts standpunkt i spørsmålet.

I kapitlet for øvrig vil vi se tilleggsskatt i et mer strafferettslig perspektiv. Straff grunner på visse hensyn. På bakgrunn av oppgavens omfang har vi måttet foreta et utvalg av hensyn til drøftelse. Her tar vi opp spørsmål allmennprevensjon og tilleggsskatt/ straff, straffverdigheten av brudd på opplysningsplikten, særlige spørsmål om skyld i forhold til reglene om tilleggsskatt og straff og spørsmål om rettferdighet.

⁷ Jfr. Lov av 22.05 1902 nr. 10

1.4 Avgrensninger

Ligningslovens sanksjonsregler, jfr. §§ 1-1b, får også anvendelse på utligning av ”trygdeavgift etter folketrygdloven”. I instruks av 15.11 1991 til påtalemyndighetene, dens § 1, har nærmere angitte etater innen ligningsvesenet⁸ fått kompetanse til å anmelde antatt straffbar overtredelse av reglene i ligningsloven kapittel 12, folketrygdlovens § 17-2, 5. ledd⁹ og brudd på regnskapslovgivningen. Etter samme bestemmelse kan fylkesskattekontorene anmelde antatt straffbare overtredelser av merverdiavgiftsloven § 72 og investeringsavgiftsloven § 7 1. ledd.

Hensynene bak straffesanksjoneringen etter disse regelsettene er i stor grad samsvarende. Instruksens § 6 fastslår eksempelvis at ved overtredelse av flere av de nevnte lovbestemmelser ”skal disse sees i sammenheng” ved vurderingen om anmeldelse skal foretas.

⁸ Fylkesskattekontorene, sentralskattekontorene, og for Oslo og Bergen også ligningskontorene.

⁹ Arbeidsgiveravgift

Det er imidlertid vår vurdering at oppgavens tema belyses klarere ved å forholde drøftelsene til et regelsett. Vi vil i det videre derfor avgrense mot behandling av sanksjonsreglene etter disse avgiftslovene.

1.5 Historikk

1.5.1 Sanksjoner mot brudd på opplysningsplikten

Regler om administrative sanksjoner for skattytere som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger kom første gang inn i dagjeldende skattelover ved lov av 22 februar 1921. Ileggelse av tilleggsatt etter disse reglene forutsatte at skattyter hadde gjort seg skyldig i straffbar overtredelse av reglene om oppgaveplikt. Det subjektive kravet var at overtredelsen var gjort med forsett eller grov uaktsomhet. Bevisbyrden lå på ligningsmyndighetene. I praksis skulle det mye til før beviskravet var oppfylt.

Ved lov av 8 februar 1950 ble reglene om tilleggsatt endret slik at tilleggsatt kunne illegges også hvor opplysningssvikten skyldes alminnelig uaktsomhet hos skattyter. Satsene for tilleggsatt var etter disse reglene 50 eller 100 prosent av den skatt som skattyter ved de mangelfulle opplysningene hadde, eller kunne ha unndratt.

Ved samme lovendring ble det også foretatt en skjerping av straffebestemmelsene i skatteloven. Dette gjaldt både i forhold til strafferammer, og antallet straffbare handlinger eller unnlater, hvis overtredelse var belagt med straff. Bakgrunnen var et ønske om å skjerpe innsatsen mot skatteunndragelser.

Ønsket om skjerpede sanksjoner ble imidlertid ikke fulgt opp i praksis. På denne bakgrunn la Ligningsforvaltningsutvalget i sin Innstilling II av 19.09 1968 fram et nytt forslag til tilleggsskattesystem basert på ”et normalisert tillegg av lempligere proporsjoner”.

I forarbeidene til ligningsloven¹⁰ ble det fremholdt at årsaken til at adgangen til å ilegge tilleggskatt ikke hadde blitt utnyttet i den grad det var anledning til, særlig skyldtes tre forhold. Det ene var at det hadde vist seg vanskelig å fastslå den nødvendige graden av skyld. En annen årsak var at likheten med straff førte til at ligningsmyndighetene viste tilbakeholdenhet med å ilegge sanksjonen. Dessuten var kravene til bevisets styrke langt på vei det samme som i ordinære straffesaker.

¹⁰ Jfr. Ot. prp. nr. 29 1978-79

Ligningsloven ble vedtatt 13.06 1980, men trådte ikke i kraft før 01.01 1984. Det hadde i mellomtiden blitt klart at politi og påtalemyndighet ikke var rustet for det store antall strafferettslige forfølgelser som ligningsloven forutsatte. Bestemmelsene om tilleggsskatt ble derfor holdt utenfor da loven for øvrig trådte i kraft.

De nye reglene om tilleggsskatt trådte ikke i kraft før 01.01 1987. Det tidligere forslaget om en alminnelig sats på 30% ble opprettholdt. For å øke den preventive effekten ble det imidlertid fastsatt en maksimumsgrense for tilleggsskatt på 60%, der hvor skattyter hadde utvist forsett eller grov uaktsomhet i forbindelse med opplysningssvikten. For å bøte på bevisproblemene og for å fjerne noe av tilleggsskattens preg av straff var de nye reglene basert på en i utgangspunktet objektiv regel.

2 Straff og administrative sanksjoner

2.1 Hva er straff?

Begrepet ”straff” har ikke et helt entydig innhold. Vi ser det derfor nødvendig å si noe om hvilket innhold de ulike straffebegrepene har. På denne bakgrunn vil vi deretter redegjøre for det innhold vi i den videre fremstillingen vil legge til grunn.

2.1.1 Det formelle straffebegrepet

Det formelle straffebegrepet omfatter de sanksjoner som i Straffeloven har fått betegnelsen straff, og er positivt angitt i Straffelovens §15. Bestemmelsen oppregner fengsel, hefte, samfunnstjeneste. I særlige tilfelle kan det anvendes rettighetstap, jfr § 15. 2. ledd. Lovens § 16 gir uttrykk for de straffer som kan ilegges ved siden av de alminnelige straffer.

Det formelle straffebegrepet har således et klart avgrenset juridisk innhold.

2.1.2 Straffebegrepet i juridisk teori

I strafferettslig teori har straff blitt definert som ”et onde staten tilføyer en lovovertreder på grunn av lovovertrædelsen i den hensikt at han skal føle det som et onde”.¹¹ Denne definisjonen er flere ganger sitert av Høyesterett, bla. i Rt. 1977 s. 1207.

Kjernen i dette straffebegrepet er at straff skal gi uttrykk for en tilsiktet lidelse som skal gi uttrykk for samfunnets bebreidelse på grunn av lovbruddet. Påføringen av ondet er imidlertid ikke noe mål i seg selv. Formålet er å styre borgernes atferd i en bestemt retning.¹²

2.1.3 Straffebegrepet i Grunnloven § 96

Grunnloven § 96 gir uttrykk for to viktige rettssikkerhetsgarantier.

Den ene garantien innebærer at ingen kan straffes ”uden efter lov”, og refereres ofte til som lovskravet. Med lov siktes her til formell lov, dvs lov vedtatt iht. til Grunnlovens §§ 76 flg. Hensikten er å verne borgerne mot vilkårlighet fra domstolenes side.

¹¹ Jfr. Andenæs: Statsforfatningen i Norge, 7. utg . s 352

¹² Jfr. Andenæs Alm. Strafferett s. 63 flg

Grunnlovens § 96 andre rettsikkerhetsgaranti innebærer at ingen kan ”straffes uden efter Dom”. Med ”dom” siktes til avgjørelse truffet av en uavhengig domstol på grunnlag av rettergang.¹³ At avgjørelsen kaller seg ”dom” er ikke et nødvendig krav. Kravet innebærer at ileggelse av straff er forbeholdt domstolene, og knesetter et forbud mot at forvaltningen kan ilegge borgerne straffer. Bestemmelsen rekkevidde beror dermed på en fortolkning av uttrykket ”straffes”.

Det klare utgangspunktet er at Høyesterett som Grunnlovens vokter, er den autoritative fortolker av grunnlovsbestemmelser. Høyesterett har imidlertid, uten særskilt begrunnelse, akseptert lovgivningens rubrering som avgjørende også i forhold til domskravet etter Grunnloven § 96. I Rt. 1950 s. 674 uttales det at ”For spørsmålet om den rette karakterstik av bestemmelsen¹⁴...er det ikke avgjørende at formålet med bestemmelsen er vesentlig av pønalt karakter”¹⁵. Det finnes oss bekjent ingen avgjørelse som underkjenner et forvaltningsvedtak med den begrunnelse at vedtaket er i strid med Grunnlovens regel om at straff bare kan ilegges ved dom.

¹³ Jfr. Andenæs: Statsforfatningen i Norge, 7. utg. s 414

¹⁴ Saken gjaldt plikten til å betale dobbelt avgift etter lov av 19.05.1933 om omsetningsavgift, jfr. § 3.

Dermed har de sanksjoner lovgivende myndighet til enhver tid har betegnet som straff, også blitt ansett som straff i forhold til § 96. Prinsipielt er det imidlertid ikke noe likhetstegn mellom det formelle straffebegrepet og straffebegrepet i § 96.

2.1.4 Straffebegrepet i den europeiske menneskerettskonvensjonen

EMK art. 6 nr.1 omhandler ”Retten til en rettferdig rettergang”. Bestemmelsen bruker ikke direkte ordet ”straff”, men fastslår at ”for å få avgjort sine borgerlige rettigheter og plikter eller en *straffesiktelse*¹⁶ mot seg, har enhver rett til en rettferdig og offentlig rettergang innen rimelig tid ved en uavhengig og upartisk domstol opprettet ved lov”.

Av praksis fra Den europeiske menneskerettsdomstolen, heretter forkortet EMD, følger at domstolen særlig har lagt tre faktorer til grunn for hvorvidt en sanksjon er straff i konvensjonens forstand. Ingen av punktene er avgjørende i seg selv slik at begrepets innhold fremkommer etter en samlet vurdering av momentene nedenfor.

¹⁵ Jfr. også Rt 1961 s. 1217

¹⁶ EMK i originalt engelsk språkdrakt bruker uttrykket ”criminal charge”

Utgangspunktet er den nasjonale klassifiseringen. Spørsmålet her er om sanksjonen i den nasjonale lovgivningen betegnes som straff. I forhold til norsk rett tar man følgelig utgangspunkt i det vi ovenfor betegnet som det formelle straffebegrepet. Den nasjonale klassifiseringen er, som antydnet, imidlertid ikke avgjørende. Dette har særlig vist seg i saker hvor en administrativ sanksjon *ikke* har vært regnet som straff etter intern lov.

Det neste vurderingstemaet er overtredelsens karakter. Særlig to faktorer ligger til grunn for vurderingen. Den første er rekkevidden av den bestemmelsen overtredelsen gjelder. At sanksjonen kun gjelder spesielle grupper, eller grupper med en særlig status, trekker i denne sammenheng i retning av å anse sanksjonen som straff. Det andre momentet er sanksjonens formål. Er formålet å avstraffe eller avskrekke, i motsetning til å kompensere, trekker også det i retning av å anse sanksjonen for å være av strafferettslig art.

Det siste momentet dreier seg om sanksjonens innhold og alvor. Med innhold siktes til hva sanksjonen faktisk består i, feks frihetsberøvelse, bøtStraff eller annen type rettsfølge. Desto større likhet mellom sanksjonen og formell straff desto større tilbøyelighet har domstolen vist i forhold til å anse den som straff i relasjon til EMK.

Særlig ved sanksjoner som innebærer kortvarig frihetsberøvelse, eller beskjedne bøter har det vært spørsmål om sanksjonens alvor er av en slik art at vilkåret om ”straffesiktelse”, jfr. EMK art 6 nr. 1 kan anses oppfylt. Etter EMD,s praksis er det bestemmelsens strafferamme, og ikke den faktisk idømte straff som legges til grunn for vurderingen av sanksjonens alvor..

2.2 Hva er administrative sanksjoner?

Administrative sanksjoner er en vanlig betegnelse på sanksjoner som ilegges av forvaltningen. Eksempler på slike kan være ulike former for gebyrer og avgifter, inndragning av førerkort eller tilleggsskatt etter Ligningsloven kap.10. I likhet med straff spenner administrative sanksjoner over et stort område med hensyn til sanksjonens alvor. Eksempelvis faller både ileggelse av forsinkelsesgebyr etter lignl. § 10-1, og ileggelse av tileggsskatt etter samme lovs § 10-2 i denne kategorien. I NOU 4: 2002¹⁷ definerer straffelovkommisjonen begrepet slik: ”Med administrative sanksjoner siktes det til reaksjoner som ilegges av forvaltningen som følge av et

¹⁷ Jfr. s 85

lovbrudd, som har et helt eller delvis pønalt, preventivt eller gjenoprettende formål, og som ikke er formelt er straff etter Straffeloven §§ 15 og 16.” I den videre fremstillingen legger vi denne definisjonen til grunn.

2.2.1 Administrative sanksjoners forhold til Grunnloven § 96

Grunnloven § 96 krever at straff ilegges ved domstolene. Sanksjoner som ikke er straff kan derimot ilegges av andre organer. I prinsippet kan denne kompetansen legges både til private og offentlige organer. Det synes imidlertid ofte mest naturlig at lovbrudd håndheves av offentlige organer. Den praktiske hovedregelen er at forvaltningen, foruten domstolene, kan ilegge borgerne sanksjoner.

Spørsmålet blir derfor hvilke sanksjoner som er straff i Grunnlovens forstand..

Høyesterett har vært lite tilbøyelig til å anse administrative sanksjoner som straff. I sin bedømmelse av innhold i Grunnlovens straffebegrep har de i stor grad lojalt fulgt lovgivers vurderinger. Straff etter Grunnloven § 96 har derfor vært sammenfallende med det formelle straffebegrepet. Domstolskravet etter § 96 har således ikke omfattet de administrative sanksjonene. At slike sanksjoner rent subjektivt oppleves som straff, og i

mange tilfelle har et pønalt formål, har i denne sammenheng ikke blitt tillagt noen betydning.

2.2.2 Tilleggsskattens forhold til Grunnloven § 96

Tilleggsskattens forhold til straffebegrepet i Grunnlovens §96 har lenge vært diskutert i juridisk teori. Spørsmålet har vært om sanksjonen på bakgrunn av sin pønale karakter, kan ilegges uten domstolsavgjørelse. I to dommer fra henholdsvis 1950 og 1961¹⁸ avgjorde Høyesterett at bestemmelsene om tilleggsskatt ikke var i konflikt med grunnloven. På bakgrunn av disse dommene, sammenholdt med ligningslovens forarbeider¹⁹, ble samme syn lagt til grunn i Rt. 2000 s 996. De lege lata må derfor anses som sikker rett at tilleggsskatt ikke er straff etter Grunnloven § 96.

2.2.3 Forholdet mellom administrative sanksjoner og EMK

Enkelte administrative sanksjonene kan utgjøre en straffesiktelse jfr EMK. art 6 nr.1. , selv om den ikke formelt er straff, jfr for eksempel ”Bøler dommen” der Høyesterett

¹⁸ Rt.1950 s 1674 og Rt. 1961 s.1217

¹⁹ Ot.prp. nr. 29 (1978-1979), Ot.prp. nr .55(1985 –1986)

kom til at forhøyet tilleggsskatt etter Ligningsloven § 10-2 nr.1, jfr § 10-4 nr.1 var å anse som en straffesiktelse i forhold til EMK.

Det innebærer ikke at avgjørelsen ikke kan legges til forvaltningen. Derimot betyr det at de rettssikkerhetsgarantier og prosessuelle minstekrav som konvensjonen gir anvisning på, for eksempel retten til domstolsprøvelse og kontradiksjon, må oppfylles.

2.2.4 Kort om begrunnelsen for administrative sanksjoner

Hovedbegrunnelsen bak et system med administrativt ilagte sanksjoner ligger i hensynet til effektivitet. I norsk rettstradisjon er det vanlig å gi hjemmel for administrative reaksjoner på områder hvor det antas å være svært mange overtredelser. Hensynet til rettsapparatets begrensede kapasitet taler på denne bakgrunn for at myndigheten til å ilagge sanksjoner legges under et forvaltningsorgan. Det offisielle standpunktet er at dette gir en bedre utnyttelse av samfunnets ressurser samtidig som det gir tilfredsstillende rettssikkerhet.

2.3 Oppsummering - straffebegrepet i den videre fremstilling

Som det fremgår av ovenstående kan en sanksjon være straff i et henseende og ikke straff i et annet avhengig av hvilket straffebegrep som legges til grunn.

På bakgrunn av drøftelsene over synes det klart at straffebegrepene etter Grunnloven § 96 og Straffeloven for praktiske formål er like. Sterke likhetstrekk er det også mellom straffebegrepene etter henholdsvis juridisk litteratur og EMK, hvor en mer realitisk tilnærming synes å bli lagt til grunn.

På denne bakgrunn kan det ikke være uventet at det oppstår konflikt mellom de to gruppene av straffebegreper.

Straff er et av flere styringsverktøy staten har for å påvirke borgerne. Eksempler på andre styringsmidler kan være opplysningskampanjer og økonomiske tiltak, for eksempel i form av belønning.²⁰ Felles for alle styringsmidlene er ønsket om å påvirke atferd, enten ved å fremme eller motvirke bestemte handlingstyper. Det som skiller straff fra disse virkemidlene er den bevisste påføringen av et onde. Slike virkemidler blir i det videre ikke ansett som straff.

Med straff vil vi i den videre fremstilling sikte til negative sanksjoner som et myndighetsorgan kan ilegge borgerne, i den hensikt å styre deres atferd i bestemte retninger. Således vil også administrative sanksjoner, i den grad de har til hensikt å styre borgernes atferd, anses som straff. En begrensning gjøres imidlertid i forhold til at sanksjonens innhold og alvor må være av en viss kvalifiserende art, jfr punkt 2.1.4 ovenfor.

3 Selvangivelsesprinsipp og opplysningsplikt

3.1 Innledning

Opplysningsplikten og selvangivelsesprinsippet er nært sammenvevet med Ligningslovens sanksjonssystem. Vi vil i dette kapittelet derfor redegjøre for disse begrepens nærmere innhold.

²⁰ Jfr for eksempel skatteletter for å bosette seg i visse kommuner i Nord- Norge

3.2 Generelt

For at ligningen skal bli riktig er det av avgjørende betydning at ligningsmyndighetene har det nødvendige grunnlagsmateriale og at dette forøvrig er korrekt.²¹ Det norske inntektsskattesystemet bygger i så måte på et selvangivelsesprinsipp med opplysningsplikt.

Etter forarbeidene skal opplysningsplikten markere ”et samarbeids og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene.....”²². Plikten til å levere selvangivelse er nedfelt i ligningsloven § 4-2 og kan ikke ses som en uttømmende konkretisering av opplysningspliktens innhold.

²¹ Jfr. Ot. prp. Nr. 29 1978-79

²² Jfr. Ot. prp. Nr. 29 1978-79 s. 76, jfr. Rt 1997 s. 860

3.3 Selvangivelsesplikten

Plikten til å levere selvangivelse følger av ligningsloven § 4-2. Hovedideen bak selvangivelsesplikten er at skattyter selv er den nærmeste til å fremskaffe de opplysningene som trengs for å fastsette korrekt ligning.

Et viktig element i selvangivelsesprinsippet er at den skal leveres ukrevet. Hovedreglen er at selvangivelse skal leveres av ”den som har hatt formue eller inntekt som han er skattepliktig for her i landet.....”, jfr. § 4-2 nr. 1a. Reglen retter seg således mot alle skattytere, så vel personer som selskaper og andre upersonlige skattytere. Loven stiller ikke opp noen minstegrense i formue og inntekt for at plikten skal gjelde. Heller ikke fritar det for selvangivelsesplikten at man har et skattemessig underskudd.

Etter bokstav b skal selvangivelse også leveres av den som blir det pålagt av ligningsmyndighetene. Regelen må forstås med den begrensning at det dreier seg om et skattesubjekt og at dette subjektet er underlagt norsk lov.²³

Ligningsloven § 4-3 gir nærmere regler om selvangivelsens materielle innhold.

²³ Jfr. Ligningsforvaltningsrett i praksis 1997 s. 30

3.4 Opplysningspliktens omfang, betydning og subjekter

Hovedregelen om skatteytters opplysningsplikt, jfr. ligningsloven § 4-1 nr. 1, fastslår at den enkelte skattyter ”skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt”. Loven har ingen bestemmelse som mer spesifikt slår fast omfanget av skatteytters opplysningsplikt. Spørsmålet må derfor avgjøres etter en fortolkning av reglene i kapittel 4.

Utgangspunktet tas i de opplysninger skattyter eksplisitt er bedt om å gi i de skjemaer og oppgaver han etter lov og forskrift er pålagt å sende inn, jfr. lignl. §§ 4-3 og 4-4. Det samme gjelder opplysninger etter §§ 4-8 og 4-10.

Imidlertid omfatter opplysningsplikten også opplysninger ligningsmyndighetene ikke ber om, men som skattyter burde skjønne ville ha betydning for fastsettelsen av riktig ligning²⁴ Dette synspunktet støttes også av den samarbeids og lojalitetsånd som det gis uttrykk for i § 4-1 nr. 1 1. punktum. Regelen gjelder i prinsippet også med hensyn til

²⁴ Jfr. utv. 1979 s. 110

gunstig informasjon, sett fra skatteyters side. Kravet om at opplysningssvikten”...kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt” , jfr § 10-2 nr. 1, fører likevel til at dette ikke er av særlig praktisk betydning når det gjelder ileggelse av tilleggsskatt.

Ligningsmyndighetene begår imidlertid ingen feil ved å unnlate å ta med fradrag skattyter har krav på hvis han ikke selv opplyser om dem.²⁵

Opplysningspliktens omfang er av avgjørende betydning for om tilleggsskatt skal kunne ilegges. Har skatteyter oppfylt sin opplysningsplikt kan han ikke ilegges tilleggsskatt. Dette gjelder selv om de objektive vilkårene foreligger.

Et annet spørsmål er hvem plikten omfatter. Utgangspunktet tas her i at opplysningsplikten omfatter samme personkrets som selvangivelsesplikten, etter § 4-2 nr. 1, se punkt 2.2 ovenfor.

²⁵ Unntak for de generelle fradrag, for eksempel minstefradraget

3.5 Forenklet selvangivelse

Ved lov av 15.12 2000 nr. 92 ble ordningen med forenklet selvangivelse gjort permanent, jfr lignl. § 4-3 nr. 1. Forenklet selvangivelse innebærer at ligningsmyndighetene påfører den forenklete selvangivelsen visse opplysninger om skattyters inntekt, formue og fradragposter innhentet fra arbeidsgivere, finansinstitusjoner og andre tredjemenn som plikter å gi kontrollopplysninger ukrevet, jfr. Lignl. kap. 6. Skatteyder mottar så en forhåndsutfylt selvangivelse hvor disse opplysningene er påført. Ved ukorrigert innlevering bekrefter han at opplysningene er kontrollert og funnet korrekte. Spørsmålet her er om opplysningsplikten i slike tilfelle får et annet innhold.

Før lovendring av 15.12 2000 nr. 92 gjaldt at ”den som leverer forenklet selvangivelse, skal varsle vedkommende myndighet om feil som han oppdager i ligningsutkastet”.²⁶ Ordlyden i bestemmelsen kan tale for at opplysningsplikten er snevrere for denne gruppen. I innstilling O. 2000-01 nr. 23 pkt.13.2.2 presiserer departementet med

²⁶ Jfr. opphevet § 4-1 nr. 2

komiteens tilslutning at dette ikke er meningen. De slår videre fast at psa²⁷ kun ”er å anse som en variant av den alminnelige selvangivelse”.

Departementet har imidlertid i ot. prp. nr. 24 1989-90²⁸ uttalt: ”En kan likevel kreve mer oppmerksomhet av skatteyttere som selv fører opplysningene inn i selvangivelsen, enn han som skal kontrollere en oppgave han normalt har grunn til å tro er korrekt”. På denne bakgrunn er det grunn til å tro at gjeldende rett likevel stiller noe mindre krav til aktsomheten ved innlevering av forenklet selvangivelse. Således kan unntaket etter § 10-3 lettere komme til anvendelse. Dette er også i samsvar med Stortingets poengtering om at tilleggs skatten skal brukes med varsomhet.

3.6 Ansvar for sakens opplysning

Den alminnelige hovedregelen innen forvaltningsretten er at forvaltningen skal påse at en sak er så godt opplyst som mulig før det fattes vedtak, jfr. Forvaltningsloven § 17, 1. ledd. Forvaltningsloven gjelder imidlertid ikke på ligningslovens område, jfr.

²⁷ psa: preutfylt selvangivelse

²⁸ I forbindelse med forenklet selvangivelse som et prøveprosjekt

ligningsloven § 1-2. Ligningslovens saksbehandlingsregler er likevel i stor grad bygget over samme lest som reglene etter forvaltningsloven. I forhold til ansvaret for sakens opplysning er imidlertid utgangspunktet snudd. Dermed er hovedreglen at skatteyter selv må sørge for at hans sak er godt nok opplyst.

3.7 Skatteytters medvirkningsplikt

Opplysningspliktens uttrykk for samarbeidsklime gjenspeiler seg i reglene om skatteytters medvirkningsplikt ved forespørsler og undersøkelser. Etter § 4-8 kan ligningsmyndighetene oppfordre til å gi ”opplysninger om nærmere angitte økonomiske, og andre forhold av betydning for kontrollen, eller vurderingen av hans skatteplikt.....”. § 4-10 gir hjemmel for ”pålegg til å medvirke til undersøkelse”. Brudd på medvirkningsplikten inklusive unnlattelse av å levere selvangivelse, fører til at skatteyteren ikke kan kreve å få sin klage behandlet, jfr. § 9-2 nr. 7.

3.8 Frister

Fristen for å innlevere selvangivelse fremgår av ligningsloven § 4-7. Den formelle hovedregelen er at ”selvangivelse med vedlegg skal innleveres innen utgangen av

februar i året etter inntektsåret”, jfr. bestemmelsens nr. 1. De fleste personlige skattytere vil imidlertid levere forenklet selvangivelse.²⁹ For disse er fristen forlenget til ”innen utgangen av april...”.³⁰

3.9 Kort om selvinnskriminering

Utgangspunktet i norsk rett er at skatteyter har en omfattende opplysningsplikt om forhold av betydning for ligningen, jf. Lignl. § 4-10. Brudd på opplysningsplikten er straffbar i følge § 12-1. Problemet oppstår hvor skattyter ved å nekte å forklare seg, risikerer straff. I forhold til norsk internrett har dette tidligere vært ansett som uproblematisk til tross for at det rent faktisk er en selvinnskriminerende handling som senere kan brukes som et bevis i forbindelse med en eventuell straffesak etter kap.12. Dette fordi opplysningene ikke ble gitt i anledning av straffesaken med straffeprosessens regelverk som

²⁹ Endelig innført ved lov av 15.12 2000 nr. 92, jfr. ligningsloven § 4-2 nr. 2

³⁰ Jfr. § 4-7 nr. 2.

”beskyttelse”, men i forbindelse med et administrativt vedtak i forkant av straffesaken. I Bølgepappsaken, Rt. 1994 s.610 ble Emk tolket innskrenkende, tilpasset det norske systemet. EMD kom imidlertid til en annen slutning i Saunderssaken, noe senere. Bøhlerdommen viste at ordinære kontrolltiltak, ikke anses å utgjøre en straffesiktelse som utløser rettighetene etter EMK art. 6 (bygde på Saundersavgjørelsen).

4 Gangen i en ligningssak

Vi vil her kort skissere gangen i en ligningssak fra ”krybbe til grav”. Hensikten er å skape et fundament for den videre fremstillingen ved å vise på hvilke tidspunkter under behandlingen av en ligningssak at opplysningsplikten er aktuell.

Reglene for innbetaling av skatt fremgår av skattebetalingsloven, jfr. Jfr. lov av 21.11 1952 nr. 2. Loven bygger etter en sontring i skatteinnkrevingsmåten mellom forskuddsskattepliktige og etterskuddsskattepliktige.³¹. Etterskuddspliktige er de som er

³¹ Begrepene er utformet i teorien og følger således ikke direkte av loven.

positivt angitt i § 2 og omfatter hovedsakelig juridiske personer. Kretsen av forskuddspliktige er negativt avgrenset slik at den omfatter alle som ikke er spesielt nevnt i § 2. I hovedsak består denne gruppen av personlige skattytere.

Av § 1 fremgår at forskuddsskattepliktige plikter ”å betale forskudd på skatt i det kalenderår som blir å legge til grunn ved inntektslikningen i det følgende år”. Disse skal med andre ord betale skatt fortløpende etter hvert som inntekten inntjenes. Arbeidsgiver er i denne sammenheng innkrever for staten og ”skal av eget tiltak” holde igjen skattepengene fra arbeidstakers lønn³². På nærmere angitte tidspunkter skal beløpene oversendes til skattoppreveren for den kommune hvor ”arbeidsgiveren hører hjemme eller har sitt hovedkontor”³³.

Skattetrekket baseres for største delen av de forskuddspliktige, nemlig arbeidstakerne, ut fra erfaring fra forrige år korrigert for nye opplysninger og justert for eventuelle nye skatteregler. For etterskuddspliktige gjelder at skatten skal innbetales ”i løpet av året etter inntekståret”, jfr. § 27 nr. 1. De kan imidlertid ikke vente med å gjøre opp sin

³² Jfr. Skattebetalingsloven § 4

³³ Jfr. Skattebetalingsloven § 12

skatteplikt til ligningen foreligger. Etter nr. 2 skriver likningssjefen ut forhåndsskatt som betales i to terminer, henholdsvis den 15.2 og den 15.4. I nr. 2 2. punktum slås det fast at hver av terminene som hovedregel skal utgjøre 1/3 av den utlignede skatt ved siste likning. Den resterende, skatt som ikke behøver utgjøre 1/3, forfaller til betaling ”3 uker etter at utleggingen av skattematene er kunngjort”³⁴, jfr. nr. 6.

Året etter inntektsåret betegnes som ”ligningsåret”. Skattyter plikter da å sende inn selvangivelse³⁵ som så danner utgangspunkt for ligningen. Ligningen innebærer at omfanget av skattyters skatteplikt skal endelig³⁶ fastsettes. Før dette kan skje foretar ligningskontoret en gjennomgang og prøving av selvangivelsene. De vil da sammenligne med det foreliggende kontrollmateriale, og i noen tilfelle innhente ny informasjon. Kontrollen gjelder både tallene og de enkelte postene. Det blir så vurdert om sluttresultatet virker sannsynlig i forhold til at det gir rom for et rimelig forbruk. Når dette er klarlagt fattes vedtak om ligningen og ligningsfastsettelsen avregnes mot den

³⁴ Jfr. Skattebetalingsloven § 27 nr. 10

³⁵ Se pkt. 3.3

skatt som er innbetalt i inntektsår. De nærmere regler om dette fremgår av lovens kapittel 4.

Under behandlingen av ligningen kan det være at ligningskontoret finner at skattyters påstand må ”fravikes eller settes til side”.³⁷ I tilfelle har han som hovedregel krav på varsel etter § 8-3 nr. 1. Varslet må være skriftlig, og klart angi grunnlaget for fravikelsen, jfr. § 3-11.³⁸ Etter samme bestemmelse skal han i forbindelse med varslet s ”gis en passende frist for uttalelse”. Vurderer ligningsmyndighetene å illegge tilleggsskatt har skattyter også krav på varsel ”med passende frist for å uttale seg” etter § 10-2 nr. 5.

Ligningsvedtaket kan påklages etter reglene i lignl. Kapittel 9. I utgangspunktet har enhver skattytter klagerett, forutsatt at han klager innen den fastsatte fristen, jfr. §9-2 nr. 4 og 5. Hvem som er rett klageinstans varierer og fremgår av § 9-2 nr. 1. Vedtaket kan

³⁶ Forutsetningen er her at ikke ligningen senere endres.

³⁷ Jfr. § 8-3 nr. 1

³⁸ Om virkning av unnlatt varsel se § 9-7

også endres etter klage fra andre enn skattyter³⁹, eller på ligningskontorets initiativ⁴⁰. Når den administrative klageadgangen er uttømt er skattyters siste mulighet å trekke saken inn for domstolen. Det er imidlertid ikke noe vilkår at den administrative klageadgangen er uttømt. Retten til å kreve domstolsbehandling kan således gjøres gjeldende på alle trinn i klagebehandlingen.

5 Tilleggsskatt etter ligningsloven

5.1 Rettslig plassering og grunnlag

Tilleggsskatt er en administrativ sanksjon rettet mot skattytere som i nærmere bestemte oppgaver eller annen kommunikasjon med ligningsmyndighetene har avgitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”, jfr. Ligningsloven § 10-2 nr. 1. Etter samme lovs §

³⁹ Jfr. § 9-3

⁴⁰ Jfr. § 9-5

10-2 nr. 2 rammes også den som unnlater å levere pliktige oppgaver til ligningsmyndighetene av tilleggsskatt.

Tilleggsskatt er en av flere mulige sanksjoner ligningsmyndighetene kan bruke mot brudd på ligningsloven., jfr. punkt 5.8. Det særegne for tilleggsskatt er imidlertid den sterke nærheten til ligningslovens formelle straffesanksjoner, jfr. ligningslovens kapittel 12. På folkemunne blir tilleggsskatt ofte betegnet som ”straffeskatt”. Denne betegnelsen har også blitt brukt av autoritative kilder innen juridisk litteratur.⁴¹

Lovteknisk er reglene om tilleggsskatt uformet slik at de de objektive vilkårene fremgår av § 10-2, de subjektive vilkårene av § 10-3, mens satsene for tilleggsskatt følger av § 10-4.

5.2 Hensyn

Spørsmålet her er hvorfor vi har et system med administrativt ilagt tilleggsskatt, eller med andre ord hvilke hensyn som ligger bak regelsettet.

⁴¹ Jfr. Andenæs, Statsforfatningen i Norge, 1998, s. 350

Av ligningslovens forarbeider⁴² fremgår det at det særlig er tre hensyn som ligger til grunn for utformingen av tilleggsskattinstituttet.

Som det fremgår under vedlegg 1 er det årlig en rekke ileggelser av tilleggsskatt. Ordinær strafferettslig behandling med involvering av politi, påtalemyndighet og domstol ville totalt sprengte rammene for disse institusjonene. Bruk av administrativt ilagt tilleggsskatt frigjør således ressurser for et allerede overbelastet rettsapparat.

Det andre hensynet er å styrke sanksjonens almenpreventive virkning. Et hovedpoeng ved innføringen av ligningsloven var at tilleggsskatt skulle brukes i større grad enn tidligere. Departementet uttaler i forarbeidene⁴³ at ”høy risiko for reaksjon i form av tilleggsskatt må anses viktigere enn færre og strengere reaksjoner”. Det antas mao. at et system med administrativt ilagt tilleggsskatt har en større preventiv effekt enn det tradisjonelle systemet med domstolsbehandling og straff. Et argument i samme retning er at administrative sanksjoner ofte kan ilegges raskere enn straff.

⁴² Jfr. Ot. Prp. Nr. 29 1978-79

⁴³ Jfr. Ot. Prp. Nr. 29 1978-79 s. 44

Det tredje hensynet er erstatningsargumentet. Undersøkelser, beregninger, bokettersyn og annet pådrar ligningsmyndighetene utgifter. I forarbeidene⁴⁴ heter det at disse utgiftene bør ”i en viss utstrekning belastes den som gir de uriktige eller ufullstendige opplysninger”. En begrensning i dette prinsippet må være at det bare kan kreves ”refusjon” i den grad undersøkelsene fører til avdekking av forhold som etter ligningsloven gir grunnlag for reaksjon.

Fellesnevneren er et ønske om å effektivisere ligningsforvaltningen. Tilleggsskatten blir da et effektivt ”ris bak speilet” for å skjerpe skattemoral og aktsomhet.

5.3 Objektive vilkår

5.3.1 Hovedreglen - § 10-2 nr. 1

Hovedreglen er at tilleggsskatt skal ilegges dersom skattyter i ”selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring” gir

⁴⁴ Jfr. Ot. prp. Nr. 29 1978-79 s.

en ”ligningsmyndighet” ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”⁴⁵, jfr. § 10-2 nr.1. Om opplysningene er ”uriktige” er i stor grad et faktisk spørsmål. Hvorvidt det foreligger ”ufullstendige” opplysninger er i større grad et rettsspørsmål.

Av bestemmelsens ordlyd fremgår det at vilkårene er alternative. Det har derfor ingen rettslig betydning hvorvidt subsumsjonen skjer under det ene eller andre alternativ.⁴⁶ Ordet *skal* indikerer at det i utgangspunktet ikke er opp til ligningsmyndighetenes skjønn å avgjøre om sanksjonen skal ilegges. Etter ordlyden stilles det heller ikke noen formkrav til hvordan de mangelfulle opplysningene er gitt.

De mangelfulle opplysningene må ha ført til ,eller kunne ha ført til, fastsetting av ”*for lav skatt*”. Det kreves ikke at besparelsen faktisk ble oppnådd. At skattyteren har andre og lovlige grunnlag for reduksjon i skatten, tilsvarende det som følger av de ”ufullstendige eller uriktige” opplysningene, er ikke av betydning for dette spørsmålet.

⁴⁵ Dette vilkåret vil tidvis bli referert til med uttrykkene ”mangelfulle opplysninger” og ”opplysningssvikt”.

⁴⁶ Jfr. rt. 1995 s. 1278

Høyesterett har i dom inntatt i Utv. 1995 s. 941 uttalt :”Jeg finner det vanskelig å oppfatte lovbestemmelsen⁴⁷ på annen måte enn at hvert års ligning må vurderes for seg. En annen ordning ville være meget vanskelig å praktisere.” Utgangspunktet er således at spørsmålet om fastsetting av for lav skatt skal vurderes for det enkelte år som saken gjelder. Tilleggsskatt kan dermed ilegges selv om skattyter i senere år inntektsfører et beløp som gjør at det samlet sett ikke foreligger noen skatteunndragelse.

Dommen gjaldt en periodiseringsfeil som utelukkende var skattemessig motivert. I en senere byrettsdom inntatt i Utv. 2000 s. 417 ble imidlertid denne reglen tolket innskrenkende. Retten la da vekt på at ”feilene ikke ville ha ført til noen permanent skatteunndragelse”. Dommen er ikke påanket. Det er derfor mulig at rettstilstanden, på denne bakgrunn, likevel ikke er så absolutt som Høyesteretts uttalelser isolert kunne tyde på.

Etter gjeldende rett er det ikke et krav at opplysningene er avgitt av skattyter selv, så lenge han har ansvaret for dem. Skattyter har altså en selvstendig aktsomhetsplikt selv om han benytter seg av medhjelpere. Regelen er ikke lovfestet, men er lagt til grunn i

⁴⁷ Jfr. lignl. § 10-2 nr. 1

praksis.⁴⁸ At utfyllingen av selvangivelsen for eksempel er overlatt til revisor eller advokat, fritar derfor i utgangspunktet ikke, skattyter for ansvaret for opplysningsfeil.

Vilkårene ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” brukes også i § 9-6 nr. 2. På bakgrunn av Høyesteretts uttalelser er det fastslått at begrepene, med et lite unntak, har det samme meningsinnholdet i de to bestemmelsene.⁴⁹

5.3.1.1 Nærmere om begrepet ”uriktige opplysninger”

I juridisk litteratur⁵⁰ uttales det ofte at det normalt er uproblematisk å fastslå hvorvidt en opplysning er uriktig. Det må utvilsomt være riktig i forhold til tallstørrelser og annen ren faktisk informasjon. I forhold til opplysninger om underliggende privatrettslige forhold kan spørsmålet imidlertid være mer komplisert.

På bakgrunn av at alternativet ”uriktige” er likestilt med alternativet ”ufullstendige” har sontringen imidlertid liten praktisk betydning. Grensen mellom begrepene er dessuten

⁴⁸ Jfr Utv. 1997 s. 943

⁴⁹ Jfr. 1999 s. 1980

⁵⁰ jfr ligningloven med kommentarer, Harboe

flytende slik at i mange tilfeller hvor det er tvilsomt om en opplysning er ”uriktig”, vil det uansett rammes av uttrykket ”ufullstendige”. Vi vil på denne bakgrunn ikke forfølge denne sontringen videre.

Utgangspunktet er at en opplysning er uriktig hvis den ikke stemmer med de faktiske forhold. Spørsmålet blir om opplysningene objektivt sett er uriktige⁵¹. Høyesterett satte I Rt. 1992 s. 1588, likhetstegn mellom en bevisst tilbakeholdelse av informasjon, hvor skattyter forsto betydningen ved ligningen, og avgivelse av uriktige opplysninger.

En forutsetning er at den mangelfulle opplysningen er skatterettslig relevant. Med det siktes til at opplysningen må være av betydning for en annen skatterettslig oppfatning enn den skattyter hevder.

5.3.1.2 Nærmere om begrepet ”ufullstendige opplysninger”

Innholdet i vilkåret ”uriktige opplysninger” har vært opphav til atskillig diskusjon. Spørsmålene har særlig dreid som om begrepets innhold, og hvilket forhold det er

⁵¹ Jfr. rt. 1992 s. 1582

mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. På bakgrunn av flere Høyesterettsdommer er mange spørsmål avklart.

I Elf dommen⁵² ble det slått fast at det naturlige utgangspunktet for vurderingen av skattyters plikt til å gi fullstendige opplysninger tas i ligningsloven § 4-1 om skattyters opplysningsplikt.

Om opplysningspliktens innhold uttales det i dommen at etter ”lovens § 4-3 nr. 1 skal en fullstendig selvangivelse ved siden av de nødvendige oppgaver over formue og inntekt også inneholde andre opplysninger som har betydning for gjennomføring av ligning”. I teori⁵³ og praksis⁵⁴ har dette blitt tolket slik at skattyter pålegges en påpekings og klargjøringsplikt der ligningen er, eller kan være, særlig problematisk eller tvilsom.

⁵² Jfr. rt. 1997 s. 1430

⁵³ Ole Gjems Onstad, Norsk bedriftsskatterett 4. utg. s. 1401

⁵⁴ Jfr. Byrettsdom i Utv. 1999 s. 59 urd.

I Lofflanddommen⁵⁵uttaler Høyesterett om skattyters aktsom og lojalitetsplikt at problemstillingen⁵⁶ er om ”skattyter har gitt alle de opplysninger han etter en *objektiv vurdering* finner at han burde ha gitt”. Vilkåret presiseres videre dit hen at ligningsmyndighetene skal ha ”fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål.....”. Retten sier imidlertid ikke hva som må kunne kreves etter en objektiv vurdering. Det gis imidlertid uttrykk for at det i vurderingen må tas hensyn til ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt og adgang til å innhente nye opplysninger. Spørsmålet så er hvilket forhold det er mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Det generelle inntrykket er at opplysningsplikten i det senere har blitt tillagt relativt større vekt enn undersøkelsesplikten. Det er derfor tvilsomt om setningen fra Lofflanddommen gir et helt treffende bilde av gjeldende rett.

I utv. 1996 s. 3 uttaler Høyesterett: ”Selv om ligningskontoret kunne ha funnet frem til det riktige grunnlag for beskatningen ved å gå til Slørdahls og Skycoms selvangivelser

⁵⁵ Jfr. rt. 1992 s. 1582

⁵⁶ Uttalelsen gjaldt uttrykket ”ufullstendige opplysninger” i lignl. § 9-6 nr. 3

for 1983 og 1984, kan dette ikke medføre noen annen vurdering av Slørdahls opplysningsplikt”. Opplysningsplikten var således ikke oppfylt selv om ligningsmyndighetene hadde mulighet til å finne det riktige beskatningsgrunnlaget i det innsendte materiale.

Lagmannsretten uttaler i utv. 1994 s. 472 : ”Ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt vil i alminnelighet inntre først når det i selvangivelsen for det aktuelle år gjøres oppmerksom på at den bestemte opplysning finnes i tidligere års materiale”. Videre at ligningsmyndighetene ikke har noen plikt til ”å lete uten noen ledetråd”. Også i dom inntatt i utvalget 1994 s. 972 ble det lagt til grunn at skattyter hadde plikt til å gjenta eller henwise til opplysninger som ble gitt i selvangivelsen for året før.

Resultatet av den strenge opplysningsplikten har vært at enkelte skattytere har bedrevet ”papirinnsamling”⁵⁷ for å sikre seg at alle opplysninger er med. Det stilles imidlertid både kvalitative og kvantitative krav til skattyterens *presentasjon* av opplysningene for at de skal anses som fullstendige.

⁵⁷ Jfr. Zimmer domskommentar SR 1996 s. 176

Gir skattyteren sine opplysninger på annen måte enn ved de standardiserte skjemaene utarbeidet for formålet må han tydelig få fram det som er sentralt for korrekt ligning. Dette fremgår av ”Slørdahl-dommen”⁵⁸ hvor skattyter hadde gitt opplysninger om aksjesalg på et annet skjema en det skattemyndighetene hadde utarbeidet for formålet. Skjemaet var ikke obligatorisk. Det skjema Slørdahl hadde lagt ved selvangivlesen ga imidlertid, med Høyesteretts formulering: ”intet som kunne lede tanken hen på at det var ervervet aksjer i 1984”, noe som var av betydning for Slørdahls skatteplikt.

Et forøk på å skjule informasjon ved å gjemme dem i mengder av generell informasjon vil etter skattedirektoratets uttalelser lett bli ansett å oppfylle vilkåret om ufullstendighet.⁵⁹ En slik ukritisk innsending av informasjon kan derfor virke mot sin hensikt.

På denne bakgrunn må det kunne hevdes at det er en svært streng opplysningsplikt som legges på skattyter. Opplysningspliktens innhold kan derfor lett fremstå som en gjettelek hvor også den som ”gjør så godt han kan”, kan rammes.

⁵⁸ Jfr Rt. 1995 s. 1883

5.3.1.3 Faktiske og rettslige opplysninger

Bestemmelsene om tilleggsskatt kommer bare til anvendelse på opplysninger som knytter seg til det faktiske grunnlag for ligningen⁶⁰. Inn under det faktiske grunnlaget faller også forståelsen av rettsforhold utenfor skatteretten. Et eksempel kan være om skattyter eier eller leier en eiendom. I forarbeidene er dette begrunnet med at skattyter selv er den nærmeste til å bringe klarhet i hvilken rettsstilling han har etter andre rettsregler.

Når det gjelder forståelsen av skattereglene står imidlertid skattyter fritt til å gi uttrykk for hvordan han mener disse skal oppfattes. Uttrykk for uriktig forståelse på dette området gir i seg selv ikke grunnlag for tilleggsskatt. At han har en avvikende oppfatning av en skatteregels fortolkning fritar likevel ikke for plikten til å gi riktige og fullstendige opplysninger.

⁵⁹ Jfr. Skd. 9/2001 pkt. 5.5.2.3

⁶⁰ Jfr. ot. prp. nr. 29 1978-79 s. 109

5.3.2 Unnlatelse av å levere selvangivelse-§ 10-2 nr.2

5.3.2.1 Generelt

Etter § 10-2 nr. 2 kan tilleggsskatt ilegges skattyter som unnlater å innlevere pliktig selvangivelse eller næringsoppgave, jfr. lignl. § 4-4. Spørsmålet blir når oppgaven skal anses som ikke levert.

Regelen om tilleggsskatt for manglende innlevering av pliktige oppgaver avløser reglene om forsinkelsesavgift, jfr § 10-1. Etter § 10-1 nr. 1 d skal høyeste sats for forsinkelsesavgift fastsettes for forskuddspliktige som leverer selvangivelsen innen utgangen av april, og for etterskuddspliktige som leverer innen utgangen av august.

I praksis ilegges tilleggsskatt når oppgavene ikke er innlevert innen det tidspunkt hvor det faktisk er mulig å behandle saken under ordinær ligningsbehandling, dvs. fram til høstutlegget, jfr § 8-8.

Ligningsloven § 10-2 nr. 2 2. punktum gir særregler for skattyter som skal levere selvangivelse til flere kommuner, jfr. § 4-6 nr. 1. Bestemmelsen vil imidlertid ikke bli behandlet i det videre. I ligningsloven § 8-2 nr 3. gis det regler om at ligning som ikke

kan anses levert skal fastsettes ved skjønn. Av hensynet til oppgavens omfang vil vi avgrense mot en behandling av disse reglene.

5.3.2.2 Pliktig oppgave innkommet før klagefristens utløp

§ 10-5 bestemmer at tilleggsskatten skal bortfalle og erstattes av en forsinkelsesavgift hvis skattyter leverer de oppgaver som manglet ved ligningen, innen utløpet av klagefristen for ordinær ligning, dvs tre uker etter utlegging av skattelistene, jfr. 9-2 nr.

4. Dette gjelder uavhengig av om oppgavene blir realitetsbehandlet eller ikke. Hvis forsinkelsesavgiften etter satsene fastsatt i § 10-5 utgjør et høyere beløp en den tilleggsskatten den skal erstatte, legges det til grunn at vedtaket om tilleggsskatt ikke omgjøres.⁶¹

⁶¹ Jfr. Skd. 9 2001

5.3.2.3 Pliktig oppgave innkommet etter klagefristens utløp

Ved levering av pliktige oppgaver etter klagefristens utløp gjelder de satser som fremgår av § 10-2 nr. 2. Tilleggsskatten skal da beregnes ”av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen”, jfr. § 10-2 nr. 2.

I disse tilfellene vil grunnlaget for ligningen normalt være fastsatt ved skjønn etter § 8-2 nr. 3. Hvis de for sent innleverte oppgavene blir realitetsbehandlet er utgangspunktet at den fastsatte tilleggsskattesatsen anvendes på det nye beregningsgrunnlaget. Blir oppgavene ikke realitetsbehandlet står det opprinnelige vedtaket fast.

5.3.2.4 Ugyldig selvangivelse mv.

Selvangivelsen regnes som ikke levert hvis den ikke er underskrevet. Det samme gjelder hvor underskriften ikke er av rett skatteyter. Ved elektronisk innlevering av selvangivelse vil skattyters bruk av elektronisk id tilfredsstillende kravene til signatur. Selvangivelse som ikke inneholder opplysninger om skattyters inntekts og formusforhold vil i utgangspunktet også regnes som ikke levert.

I tilfeller som beskrevet ovenfor skal skattyter underrettes med en frist til å rette feilen. Oveholdes ikke fristen, regnes den nye fristen som utgangspunkt for evt. nye sanksjoner.

5.3.3 Kort om forholdet mellom § 10-2 nr. 1 og nr. 2

Bestemmelsen om tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1 og nr. 2 kommer til anvendelse på forskjellige forhold. Nr. 1 gjelder den situasjon at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Nr. 2 gjelder det forhold at skattyter ikke har levert pliktig oppgave.

Det kan likevel tenkes tilfeller hvor skattyter både unnlater å levere selvangivelse eller næringsoppgave og dessuten gir ligningsmyndighetene mangelfulle opplysninger. Et eksempel kan være at han unnlater å levere næringsoppgave, mens han i selvangivelsen gir uriktige eller ufullstendige opplysninger. Spørsmålet er om bestemmelsene i slike tilfelle kan anvendes ved siden av hverandre.

I Skd. nr. 9/01 forutsetter Skattedirektoratet at bestemmelsene kan anvendes ved siden av hverandre. Det utales imidlertid at bruken da bør samordnes slik at skattyter ikke

ilegges tilleggsskatt som til sammen utgjør mer enn 60% av skatten på de aktuelle begretningsgrunnlagene.

5.4 Mangelfulle opplysninger - tidfestingsspørsmålet

Spørsmålet her er hvilket tidspunkt som legges til grunn for vurderingen av om opplysningene er mangelfulle. I denne sammenheng er det bare opplysninger som har, eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt som er relevante, jf § 10-2 nr. 1. I Utv. 1997 s. 943 har Høyesterett lagt til grunn at spørsmålet skal vurderes ut i fra ”tidspunktet da opplysningene ble gitt, med andre ord da selvangivelsen ble innlevert”. Ugangspunktet må etter dette være at opplysningene vurderes etter de faktiske forhold på tidspunkt da de ble avgitt.

5.5 Subjektive vilkår – ligningsloven § 10-3

5.5.1 Generelt

Selv om vilkårene etter lignl § 10-2 er oppfylt skal tilleggsskatt likevel ikke ilegges dersom vilkårene etter lignl. § 10-3 er oppfylt. Etter bestemmelsen gjelder det når

opplysningssvikten skyldes ”åpenbare regne eller skrivefeil....”, jfr bokstav a, eller ”skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges han til last”, jfr. Bokstav b⁶².

En forutsetning for at bestemmelsens bokstav a skal få anvendelse, er at det er levert selvangivelse. Denne unntaksbestemmelsen gjelder således ikke i forhold til tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 2. Derimot gjelder unntakene i bokstav b, både de tilfeller hvor det er gitt mangelfulle opplysninger og hvor selvangivelse ikke er levert.

Bestemmelsen gir et visst subjektivt innslag i en tilsynelatende objektiv regel. Forholdet mellom tilleggsskattens objektive og subjektive side har lenge vært omtvistet. Stridens kjerne har i hovedsak omfattet to punkter.

Det ene spørsmålet har vært hvorvidt ligningsmyndighetene har plikt til å vurdere om vilkårene etter § 10-3 før tilleggsskatt ilegges. Problemstillingen har også vært formulert som forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt

⁶² § 10-3 bokstav c fritar for tilleggsskatt ”når tilleggsskatten i alt vil bli under 400 kr.”

Det andre temaet har referert seg til uttrykket ”annen årsak”. Spørsmålet har dreid seg om tilleggsskatt kan ilegges en skattyter som ikke er noe å bebreide, eller mao, om uttrykkets rekkevidde.

5.5.2 ”åpenbare regne eller skrivefeil”

Spørsmålet er hva som ligger i uttrykket ”åpenbare regne og skrivefeil i skatteytters oppgaver”, jfr. § 10-3 a.

Etter forarbeidene⁶³ innebærer uttrykket ”åpenbare” at feilen skal være ”så iøynefallende at ligningsmyndighetene når de gransker oppgavene med alminnelig nøyaktighet, ikke kan unngå å oppdage den”. Det er ikke et vilkår at feilen er unnskyldelig, bare at den er åpenbar.⁶⁴

I praksis blir regelen tolket restriktivt. I dom referert i utv. 1995 s. 1002 hadde skattyter oppgitt feriepengegrunnlaget i stedet for mottatt lønn i selvangivelsen. Høyesterett kom til at vilkåret etter lignl. § 10-3a ikke var oppfylt.

⁶³ Jfr. Ot. Prp. Nr. 29 1978-79 s. 123

5.5.3 ”forhold som er unnskydelige pga....”

Etter bokstav b skal tilleggsskatt ikke fastsettes ”når skattyterens forhold må anses unnskydelige på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges han til last..”.⁶⁵ Unntaksgrunnene kommer bare til anvendelse der de angitte momenter er den direkte årsak til forholdet som objektivt sett ville begrunnet tilleggsskatt.⁶⁶

Utgangspunktet er at bedømmelsen skal skje ut i fra en konkret vurdering basert på den enkelte skattyters forutsetninger.⁶⁷ Hvilken innsikt skattyter har på området er derfor et relevant moment. Det fritar imidlertid ikke at skattyter ikke har satt seg inn i de reglene som gjelder for hans virksomhet.⁶⁸

⁶⁴ Jfr. Rt. 1997 s. 1117 flg.

⁶⁵ I det videre drøfter vi kun uttrykket ”annen årsak”.

⁶⁶ Jfr Utv. 1998 s. 49

⁶⁷ Ot. Prp. Nr. 29 1978-79 s. 123, jfr. Utv. 1995 s. 933

⁶⁸ Jfr. Ot. prp. Nr. 29 1978-79 s. 123

Når det gjelder spørsmålet om ligningsmyndighetenes plikt til å vurdere om unntaksbestemmelsen får anvendelse, er det i forarbeidene til lignl. uttalt at det ikke er ”forutsetningen at ligningsmyndighetene skal foreta særlige undersøkelser for å fastslå om det foreligger forhold som kan fritak for tilleggsskatt”. Videre at spørsmålet bør tas opp dersom det er ”nærliggende grunner til å anta at skattyterens forhold er unnskyldelig”. I Rt. 1997 s. 1117 uttaler Høyesterett at de ser punkt b. som et generelt uttrykk for at ”unnskyldelige forhold ikke skal lede til tilleggsskatt”. Videre at § 10-3 ”er en sentral bestemmelse...som ledd i en balansering av rettigheter og plikter mellom ligningsmyndighetene og skattytere”.

Forarbeidene gir anvisning på at flere forhold som hver for seg ikke anses tilstrekkelig til å begrunne at unntaksreglen får anvendelse, til sammen, kan gi grunnlag for å fritak for tilleggsskatt.

I praksis er det lagt til grunn at bestemmelsen i lignl. § 10-3b ikke kommer til anvendelse når skattyter har benyttet seg av medhjelpere og de mangelfulle opplysningene skyldes medhjelperens uaktsomhet.

Av ligningslovens forarbeider fremgår det at skattyter i utgangspunktet har bevisbyrden for at vilkårene etter § 10- 3 foreligger. Med hensyn til beviskrav er det tilstrekkelig at han godtgjør at vilkårene for unntaksbestemmelsen er oppfylt.

5.5.4 Særlig om forholdet til rettsvillfarelse

Rettsvillfarelse er en klassisk problemstilling innen strafferetten. Vi vil derfor kort si noe om rettsvillfarelsens forhold til tilleggsskatt.

Rettsvillfarelse innebærer at en person begår en straffbar handling i den tro at den var rettmessig⁶⁹. Misforståelsen kan skyldes at han ikke kjente til regelen, eller at han hadde forstått dens innhold galt. Skyldes opplysningssvikten at skattyteren ikke kjente til, eller hadde en uriktig oppfatning av skattebestemmelser på området foreligger det således en rettsvillfarelse.

Den alminnelige reglen er at bare unnskyldelig rettsvillfarelse, kan frita for straff.

Unnskyldelig betyr i denne sammenheng at lovbrøyteren ikke kan bebreides for lovbruddet. Etter rettspraksis er det bare helt særegne omstendigheter som med denne

⁶⁹ Jfr Forbrytelse og straff s. 203

begrunnelse kan fritas for straff.⁷⁰ Det er således en svært streng aktsomhetsnorm som har blitt lagt til grunn.

Høyesterett har som beskrevet i forrige punkt fastslått at § 10-3 gir uttrykk for en generell regel om at unnskydelige forhold ikke skal lede til tilleggsskatt.

Rettsvillfarelse må på denne bakgrunn bedømmes etter reglen i § 10-3.

Vurderingen må skje ut i fra en konkret bedømmelse hvor det legges vekt på den enkeltes stilling, kunnskap, erfaring og innsikt.⁷¹ Forhold som kan være unnskydelige er at skattereglen er svært ny, eller at forståelsen av den har vært uklar. Det er også et moment at skattereglene er vanskelige og omfattende. Ligningskontoret har imidlertid veiledningsplikt etter § 3-1 slik at manglende bruk av denne er et moment i motsatt retning.

⁷⁰ Jfr. Rt. 1953 s. 475

⁷¹ 68

Det generelle inntrykket er at rettspraksis har stilt svært strenge krav til aktsomhetsplikten på område.⁷²

Om ikke de omtalte forhold medfører at tilleggsskatten bortfaller i sin helhet, kan de etter omstendighetene føre til at den settes ned, jfr. Utv. 1997 s. 23.

5.5.5 Særlig om forholdet til faktisk villfarelse

Faktisk villfarelse foreligger når skattyters villfarelse knytter seg til det faktiske grunnlaget for ligningen. Han er for eksempel i villrede over hvor mye han har tjent eller hvor mye en gjenstand er verdt. I slike tilfelle er skattyteren ikke klar over at han ga mangelfulle opplysninger, slik at opplysningssvikten ikke kan anses å være forsettelig.

Forsett er imidlertid en straffskjerpelsesgrunn, og ikke et vilkår for å ilegge tilleggsskatt, jfr lignl. § 10-4 nr.1 2. pkt. Vurderingen må derfor også ved faktisk villfarelse gjøres ut i fra bestemmelsen i § 10-3.

⁷² Jfr. bla. Utv. 1997 s. 13 og Utv. 1996 s. 1029

5.6 Kort om prosessuelle bestemmelser

5.6.1 Kompetanse

Spørsmålet er hvem som har kompetanse til å ilegge tilleggsskatt.

Den tidligere ordningen var at vedtak i første instans ble fattet av ligningsnemnda. Ved lov av 15.12 2000 nr. 92 ble kompetansen overført til de lokale ligningsmyndighetene i første instans⁷³,dvs. hos det lokale ligningskontoret⁷⁴

Begrunnelsen var at vedtak om ileggelse av tilleggsskatt i praksis, etter delegasjon fra ligningsnemnda, likevel ble fattet av ligningsmyndighetene i første instans.

5.6.2 Bevisbyrde

Av § 10-2 nr.1 fremgår det at ligningsmyndighetene skal ilegge tilleggsskatt dersom den ”finner” at de objektive vilkårene etter bestemmeslen er oppfylt. Med ordet ”finner”

⁷³ Jfr. lignl. § 8-4 nr. 1, jfr. § 10-2 nr. 1

⁷⁴ Jfr. lignl. § 2-1 nr.1

har det ifølge forarbeidene⁷⁵ vært meningen å presisere at forvaltningen har bevisbyrden for at skattyter har brutt sine plikter etter henholdsvis ligningsloven § 10-2 nr.1 eller nr. 2.

Det stilles ikke krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at de objektive vilkårene er oppfylt. Alminnelig sannsynlighetsovervekt er tilstrekkelig.

Det er i praksis antatt at sannsynlighetsovervekt er tilstrekkelig også ved spørsmålet om ileggelse av tilleggsskatt etter forhøyet sats, jfr § 10-4 2. ledd.⁷⁶

5.6.3 Subjekt for reglene

Spørsmålet er hvem som kan ilegges tilleggsskatt. Etter ordlyden i § 10-2 nr. 1 og 2 gjelder det ”skattyter”.

For personlige skattytere er dette vilkåret uproblematisk. Er skattyteren derimot et selskap, er det styret eller styreformannen som plikter å utfylle og innlevere

⁷⁵ Jfr. Ot.prp nr. 29 1978-79

⁷⁶ Jfr Nou 2003:7 s 126

selvangivelsen. Ved opplysningsfeil er det imidlertid selskapet og ikke det enkelte styremedlem som kan ilegges tilleggsskatt.⁷⁷

5.6.4 Varsel og vedtak

Skattyter skal varsles med en passende frist til å uttale seg før vedtak om tilleggsskatt fattes, jfr. § 10-2 nr. 5. Unnlatelse av å sende varsel kan etter omstendighetene medføre at vedtak om tilleggsskatt kan kjennes ugyldig.

Loven stiller ingen formkrav til varslet. I praksis⁷⁸ er det likevel vanlig å varsle skriftlig. Varslet skal i alminnelighet være slik formulert at det klart fremgår hva saken gjelder, hvilke poster tilleggsskatt vurderes anvendt på og med en frist for skattyter til å uttale seg. Det er antatt at denne fristen bør være minimum 14 dager.

Tidspunktet for når varsel må sendes, kan være forskjellig avhengig om det er aktuelt å ilegge tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1 eller nr. 2.

⁷⁷ Jfr. Skatte og avgiftskriminalitet s. 121

⁷⁸ Jfr Lignings-ABC 2001 s. 1159

Skattedirektoratet anbefaler i Skd. nr. 9/2001 at varsel etter antagelse om brudd på § 10-2 nr. 1 ikke sendes før faktum i saken er klarlagt og de materielle skattespørsmål er avgjort. ”På den måten unngår en å ta opp spørsmål om bruk av tilleggsskatt overfor skattytere der det ikke er grunn til det.”

For tilfelle hvor skattyter ikke har levert pliktig selvanngivelse eller pliktig næringsoppgave, jfr. § 10-2 nr. 2, uttales det at det er naturlig å sende varsel om tilleggsskatt samtidig som vedkommende purres for den manglende innleveringen.

Etter § 3-11 skal selve vedtaket om tilleggsskatt fattes skriftlig og med en kort begrunnelse. Det skal fremgå av vedtaket hvilket grunnlag tilleggsskatten er beregnet av, og hvilken sats det er benyttet.⁷⁹

5.7 Sanksjoner

5.7.1 Oppportunitetsprinsipp?

I strafferetten har påtalemyndigheten ingen ubetinget plikt til påtale etthvert straffbart forhold. Når overveiende grunner taler for det kan påtale unnlates, jfr Straffeprosessloven § 69. Spørsmålet er om ligningsmyndighetene har tilsvarende adgang til, etter en rimelighetsavveining, å ikke forfølge saker der vilkårene for tilleggsskatt foreligger.

I en undersøkelse av skatteetatens ileggelse av tilleggsskatt konkluderte Riksrevisjonen med at det ikke eksisterte noe slikt prinsipp for ligningsmyndighetene.⁸⁰

Finansdepartementet kommer imidlertid i samme undersøkelse med uttalelser som kan tyde på at ligningsmyndighetene i en viss grad likevel har et slikt skjønsmessig spillerom. Blant annet uttales det at det i rimelig utstrekning er opp til ligningsmyndighetene å prioritere ut fra ressurs hensyn hvor grundig ligningskontorene skal vurdere om det kan ilegges tilleggsskatt, både generelt og i den enkelte sak. Videre

⁷⁹ Jfr Lignings-ABC 2001 s. 1015

⁸⁰ Jfr. Dok. Nr. 3:7 1997-98 s. 10-11

at departementet ikke ser store betenkeligheter ved at ligningsetaten i en overgangsfase uviser en viss lempelighet i forhold til de aktuelle regler.⁸¹

Ligningslovens § 10-2 er en ”skal” regel. Ordlyden gir således ikke rom for noe opportunitetsprinsipp. § 9-5 nr.7 om endring av ligning uten klage, gir for sitt område et visst rom for en slik skjønnsmessig adgang. Den knytter seg imidlertid til de særlige forhold som kan oppstå bla. på grunn av tiden som har gått siden den opprinnelige ligning. Overføringsverdien er derfor begrenset i forhold til situasjonen ved ordinær ligning.

I forarbeidene⁸² til lignl. tar Finansdepartementet uttalelser fra tidligere forarbeider⁸³ til inntekt for en viss adgang til å praktisere et opportunitetsprinsipp. Uttalelsene kom i forbindelse med at Finanskomiteen tok ut ordet ”særlig”, jfr. § 10-3⁸⁴, fra det opprinnelige lovforslaget, og gikk ut på at reglene om tilleggsskatt skulle praktiseres med varsomhet for å ikke skal komme i miskreditt hos skattyterne. Imidlertid gjaldt den

⁸¹ Jfr. Dok. Nr. 3:7 1997-98 s. 5-7 og 45-47

⁸² Ot. prp. nr. 29 1979-80 s. 45 flg.

⁸³ Jfr. Innst. O. nr. 44 1978-79 s. 11

⁸⁴ § 10-3b lød opprinnelig ”eller når annen *særlig* årsak....”

administreringen av kontrollarbeidet under ligningen.⁸⁵ Uttalelsen kan derfor ikke gi grunnlag for å oppstille noe oppportunitetsprinsipp hvor vilkårene om tilleggsskatt er oppfylt.

Det er i teorien⁸⁶ antatt at ligningsmyndighetene på dette stadiet i ligningen står fritt til å ta opp de spørsmål de finner for godt. Ligningsmyndighetene kan derfor velge å ikke ta opp en sak hvor vilkårene for tilleggsskatt foreligger. Tar de derimot opp spørsmålet og konstaterer at vilkårene er oppfylt, skal imidlertid tilleggsskatt ilegges, jfr. § 10-2 nr. 1. Den eneste måte å unngå dette på, blir da å unnlate å ta spørsmålet opp.

Matres konklusjonen er at rettskildene ikke gir tilstrekkelige holdepunkter for å hevde at det kan "skjønnnes" over adgangen til å ilegge tilleggsskatt. Samme konklusjon fremgår av Omholt / Zimmer, Ligningsforvaltningsrett 1993 s. 110. På bakgrunn av den klare ordlyden er det vanskelig å si seg uenig i standpunktet.

⁸⁵ Jfr. Matre i utv. 1998 s. 1420

⁸⁶ Jfr. Matre i utv. 1998 s. 1420

Et annet spørsmål er om det kan oppstilles et opportunitetsprinsipp på bakgrunn av at tilleggsskatt har blitt klassifisert som straff⁸⁷ etter EMK. art. 6, altså at klassifiseringen gir grunnlag for en analogisk anvendelse. Matre konkluderer med at det heller ikke på dette grunnlag⁸⁸ kan oppstilles et slikt prinsipp.

5.7.2 Beregningsgrunnlag

Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten er forskjellige avhengig om den ilegges etter brudd på lignl. § 10-2 nr. 1 eller nr. 2.

Når det gjelder opplysningssvikt skal tilleggsskatten ”fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt”, herunder trygdeavgift, jfr. § 10-2 nr. 1 1. pkt. siste passus. Forutsetningen er at de opplysningene som er mangelfulle ville ført til skatt i inntektsåret. Dersom skatteyter gir opplysninger som fører til for høyt fastsatt

⁸⁷ Se om dette nedenfor

⁸⁸ Jfr. utv. 1998 s. 1420

underskudd til fremføring, innebærer det at tilleggsskatt først kan fastsettes dersom underskuddet skulle kunne fremføres mot senere inntekt.⁸⁹

For unnlattelse av å inngi pliktig oppgave skal tilleggsskatten beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen, jfr § 10-2 nr. 2 1 . pkt. For skattytere som har unnlatt å levere skjema ”som trer i stedet for selvangivelse etter § 4-6 nr. 1”, følger det en begrensning av bestemmelsens 2. pkt.. Tilleggsskatten skal da beregnes av den skatt som fastsettes for de inntektene som skulle ha vært oppgitt i skjema, dersom dette gir lavere tilleggsskatt, enn etter hovedreglen.

5.7.3 Hovedregel – normal sats

Tilleggsskatt skal i alminnelighet beregnes med 30% av beregningsgrunnlaget, jfr § 10-4 nr. 1 1. pkt. Det gjelder både når skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger mv. , § 10-2 nr.1, og ved unnlattelse av å levere selvangivelse mv. jfr. § 10-2 nr. 2.

⁸⁹ Jfr. Ligningsloven m. kommentarer 5. utg. s. 516

5.7.4 Unntak - Forhøyet sats

Etter ligningsloven § 10-4 1. ledd 2 pkt. kan tilleggsskatt beregnes med en sats på inntil 60%. Forutsetningen er at opplysningssvikten er utøvd ”forsettlig eller ved grov uaktsomhet.” Det er ikke adgang til å ilegge tilleggsskatt med forhøyet sats for ikke innlevert selvangivelse, jfr § 10-2 nr. 2. Et vilkår for at bestemmelsen skal få anvendelse, er at skylden også omfatter at de feilaktig opplysningene ”kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt”, jfr 10-2 nr. 1.

Benyttes forhøyet sat ,skal ligningsmyndigheten velge mellom enten 45% eller 60% tilleggsskatt. Skattedirektoratet har gitt retningslinjer for bruken av forhøyet sats. Hvilken sats som skal brukes avhenger blant annet av størrelsen på det unndratte beløp og graden av skyld. I forarbeidene til ligningsloven⁹⁰ er det presisert at unndratt proveny, og ikke størrelsen på det skattemessige beregningsgrunnlaget, skal legges til grunn for hvilken sats det skal benyttes innenfor rammen på 60 prosent.

⁹⁰ Jfr. Ot. prp. Nr. 29 1978-79 s 124

5.7.5 Unntak - Lav sats

Gjelder de uriktige eller ufullstendig opplysningene ”poster som er oppgitt ukrevet” av tredjemenn etter ligningsloven kapittel 6, er satsen for tilleggsskatt 15%, jfr § 10-4 nr. 1 3 pkt. Primært gjelder dette kontrollopgaver fra arbeidsgiver eller andre.

Forutsetningen er at kontrollopgavene faktisk er innsendt, jfr. utv. 1989 s. 620.

Den lavere satsen skal også benyttes når opplysningssvikten gjelder opplysninger ligningsmyndighetene ”ellers rår over”, jfr bestemmelsens 2 pkt.. I forarbeidene⁹¹ til ligningsloven brukes oppgaver fra skattyter i foregående års selvangivelser som eksempel. Et krav er at det ligningskontoret som skal behandle ligningen, på det punkt hvor opplysningene er mangelfulle, rent faktisk har informasjonen.⁹²

Etter § 10-4 nr. 2 skal tilleggsskatt etter normalsatsen(30%) og den lavere satsen (15%) settes til det halve hvor det foreligger ”forhold som nevnt i § 10-3, men disse ikke tilsier at tilleggsskatten helt skal falle bort”. Bestemmelsen gir med andre ord hjemmel for halverte satser hvor skattyter ikke har vært aktsom nok, men hvor det

⁹¹ Jfr. Ot. prp. Nr. 29 1978-79 s 124

⁹² Jfr. Ligningsloven m. kommentarer 5. utg. s. 530

likevel er lite å legge han til last. Er forholdet unnskyldelig skal tilleggsskatt ikke fastsettes, jfr. § 10-3.

§ 10-4 nr. 3 gir en regel om at frivillig retting av mangelfulle opplysninger kan føre til tilleggsskatten beregnes med en lavere sats en angitt i nr. 2 . Bestemmelsen medfører at ligningsmyndighetene kan ilegge en gradert tilleggsskatt i et intervall mellom 15% og 7.5%. Etter ordlyden er forutsetningen at rettingen skjer frivillig og på eget initiativ.

5.8 Kort om andre administrative sanksjoner etter Ligningsloven

Skattyter kan etter ligningsloven møtes med andre sanksjoner enn de overnevnte. Disse er henholdsvis:

- Forsinkelsesavgift etter § 10-1
- Skjønnsligning etter § 8-2 nr. 3
- Tap av klagerett etter § 9-2 nr. 7
- Forlenget frist for endring av ligning, jfr. § 9-6
- Gebyr og renter, jfr. § 10-8
- Tvangsmulkt, jfr. § 10-6

Av hensyn til omfang må det falle utenfor oppgaven å redegjøre nærmere for innholdet i de forskjellige sanksjonene.

5.9 Rett til overprøving

Skattyteren har full adgang til å få prøvet saken sivilrettslig, etter reglene i tvistemålsloven, jfr. ligningsloven § 11-1. Søksmålet skal i tilfelle anlegges mot staten, jfr. skattebetalerloven § 48 nr. 2 og 3 som også gir regler om frister. Det er ikke et vilkår at administrative klagemuligheter er uttømt.⁹³Søksmål kan således reises allerede etter første vedtak av ligningskontor eller ligningsnemnd.

Et annet spørsmål er hva som kan prøves. Det alminnelige skillet mellom fritt skjønn og rettsanvendelsesskjønn gjelder også innen ligningsforvaltningsretten. Om vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt, og om det er grunnlag for påstå skyld er rettsanvendelsesskjønn som kan prøves fullt ut. Under forutsetning av at retten finner at vilkårene for tilleggsskatt foreligger, kan den imidlertid ikke overprøve hvilken sats som skal

⁹³ Jfr. Onstad, Norsk bedriftsskatterett 4 utg. s. 1384

anvendes.⁹⁴ I juridisk litteratur har det blitt reist spørsmål ved om denne manglende overprøvingsadgang strider mot EMK. art. 6.⁹⁵

6 Formelle strafferegler

6.1 Straffebestemmelser i Ligningsloven

6.1.1 Rettslig grunnlag, systematikk og plassering

Ligningslovens strafferettslige regler fremgår av lovens kapittel 12.

Etter en lovendring i 1992⁹⁶ er kapitlets systematikk bygget opp rundt begrepet ”skattesvik”, jfr. § 12-1. Begrepet ”skattesvik” betegner i hovedsak fremsetting av

⁹⁴ Jfr. rt 1995 ligningsloven 1278

⁹⁵ Jfr. Aall, Menneskerettigheter 1995 s. 462

⁹⁶ Jfr. lov av 10.4 1992 nr. 32

uriktige påstander og opplysninger , eller fortielser, i den hensikt å fremkalle eller utnytte en villfarelse hos adressaten slik at han avgir en viljeserklæring som han ellers ikke ville avgitt, jfr. ot. prp. nr. 21 1991-92 s. 39. Det er imidlertid presisert at det er gjerningsbeskrivelsene slik de fremstår etter lovens ordlyd, og ikke begrepet ”skattesvik”, som skal være gjenstand for fortolkning.

Bestemmelsen gir fire forskjellige beskrivelser av den straffbare handling, jfr. bokstav a-d. Den bestemmelsen det oftest syndes mot⁹⁷ fremgår av bokstav a og lyder : ”For skattesvik straffes den som forsettlig eller grovt uaktsomt...gir ligningsmyndighetene uiktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skattemessige fordeler.”

Bestemmelsen om ”grovt” skattesvik fremgår av § 12-2. Forutsetningen for at bestemmelsen skal komme til anvendelse er at det foreligger ”skattesvik”, jfr. § 12-1. I § 12-2 er det så angitt noen momenter som det i denne vurderingen ”særlig” skal legges vekt på.

⁹⁷ Jfr ot. Prp. Nr. 21 1991-92 pkt. 5.2.2.1

Både skattesvik og grovt skattesvik er forbrytelser, jfr. Straffeloven § 2.

6.1.2 Avgrensning

På bakgrunn av oppgavens tema og omfang må vi avgrense mot en behandling av alternativene under § 12-1 bokstav b og c. Forøvrig forelår straffelovskommisjonen i Nou: 4 2002 å fjerne bestemmelsen under bokstav c.

6.1.3 Objektive vilkår- hovedreglen § 12-1

For skattesvik straffes den som forsettlig eller grovt uaktsomt utfører et av handlingsalternativene angitt i § 12-1 nr. 1.

6.1.3.1 "Uriktige eller ufullstendige opplysninger"

De objektive vilkårene etter § 12-1 nr.a, og tillegsskatt etter § 10-2 er i praksis identiske. Om "uriktige eller ufullstendige opplysninger" vises derfor i hovedsak til pkt. 5.3.1.1 og 5.3.1.2 ovenfor. Her vil vi behandle de forhold som er særlige for bestemmelsen om "skattesvik".

Av forarbeidene⁹⁸ til endringslov av 10.4 1992 nr. 32 fremgår det at det ikke er noe vilkår at skattyteren er pålagt plikt til å avgi opplysninger. Bestemmelsen rammer også opplysninger avgitt på eget initiativ. Det har heller ingen betydning hvilken form, muntlig, skriftlig, i, eller utenfor oppgave, opplysningene kommer i. Et poeng er likevel at opplysninger avgitt skriftlig vil ha større bevismessig verdi.

Den rene unnlattelse av å innlevere selvangivelse skal etter forarbeidene⁹⁹ vurderes i forhold til bokstav d.

De feilaktige opplysningene må avgis til ”ligningsmyndighetene”. Hvem dette er fremgår av ligningslovens kapittel 2. Av den gamle loven fremgikk det eksplisitt at at begrepet omfattet tjenestemenn og engasjerte sakkyndige. Departementet fant imidlertid presiseringen unødvendig. Den er nå sløffet uten at rettstilstanden av den grunn er ment endret.

⁹⁸ Jfr ot. prp. nr. 21 1991-92

⁹⁹ Jfr. Innst. O nr. 46 1991-92 pkt. 5.2.2

6.1.3.2 "Utfordiger uriktig dokument"

Nr.1 bokstav b rammer den som "utfordiger uriktig dokument". Det er videre et vilkår at dokumentet er "egnet som legitimasjon for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler".

Bestemmelsen er hovedsaklig ment å treffe utfordigelse av uriktig dokument som ikke primært skal gi ligningsmyndigheten informasjon, men som ligningsmyndighetene kan hente informasjon fra.¹⁰⁰ Opplysningene er da egnet til å gi legitimasjon for å oppnå uberettigede skatte eller avgiftsmessige fordeler.

Det er uttalt at det i utgangspunktet er tilstrekkelig at dokumentet skal tjene som regnskapsmessig bilag.¹⁰¹ Et eksempel kan være en fiktiv kjøpekontrakt som skattyter kan bruke til å skaffe seg uberettigede fradrag i ligningen.

¹⁰⁰ Jfr. Ot prp 91??

¹⁰¹

6.1.3.3 "Vesentlig" overtredelse

Bestemmelsen i nr. 1 d rammer den som "på annen måte vesentlig overtrer" bestemmelser gitt i, eller i medhold av Ligningsloven, og gir således en generell straffehjemmel for tilfeller hvor skatteyter vesentlig misligholder sine plikter overfor ligningsmyndighetene. I motsetning til bestemmelsene under bokstav a-c, kreves det ikke at overtredelsen kan føre til skattemessig fordel. Det er antatt i teorien at forutsetningen også her må være at det dreier seg om en skattyters eller opplysningspliktiges atferd.¹⁰²

Eksempler¹⁰³ på forhold som kan rammes, er manglende innlevering av selvangivelse,¹⁰⁴ og unnlatelse av å medvirke til undersøkelse etter § 4-9 og § 6-15. Vesentlighetskravet innebærer formodentlig at enkeltstående forsømmelser ikke rammes.

¹⁰² Jfr. Ligningsloven med kommentarer 5. utgave s 554.

¹⁰³ Jfr. Ot. Prp nr. 21 1991-92 punkt 5.2.2.1

¹⁰⁴ Jfr. Herredsrettsdommer i utv. 1996 s. 38

Av ligningslovens forarbeider¹⁰⁵ og rettspraksis¹⁰⁶ følger at unnlatelse av å gi tilleggsopplysninger etter § 4-8 ikke er straffbart. Bestemmelsen gir ligningsmyndighetene hjemmel til å oppfordre, ikke å pålegge, skattyteren til å gi opplysninger.

6.1.3.4 "Skatte eller avgiftsmessige fordeler"

§ 12-1 retter seg mot handlinger som "kan føre til skatte eller avgiftsmessige fordeler".

Skattebegrepet¹⁰⁷ i bestemmelsen omfatter både formues og inntektsskatt, herunder tilleggsskatt som ilegges etter ligningslovens kapittel 10. Med "avgift" siktes til trygdeavgift etter folketrygdloven og arbeidsgiveravgift, jfr folketrygdloven § 17-2, noe som innebærer at skatt og trygdeavgift er strafferettslig likestilt.

¹⁰⁵ Jfr. Ot. prp. Nr. 29 1978-79 s. 127

¹⁰⁶ Jfr. Utv. 1993 s. 567

¹⁰⁷ Jfr. Ot. Prp nr. 21 1991-92 punkt 5.2.2.2

I forarbeidene¹⁰⁸ er det presisert at det ikke er et vilkår at fordelen er uberettiget. Et eksempel kan være at skattyter ikke kan dokumentere et fradrag og derfor fabrikkerer et falskt bilag. Han kan like fullt straffes, selv om han i utgangspunktet legalt kunne gjort krav på fradraget. Imidlertid kan dette være et formildende moment ved straffeutmålingen.

På bakgrunn av bestemmelsens ordlyd synes det klart at det ikke er nødvendig at fordelen er oppnådd, bare at overtredelsen gjorde oppnåelsen mulig, jfr ordene ”kan føre til”.

6.1.4 Objektive vilkår § 12-2

6.1.4.1 Innledning

§ 12-2 forutsetter at vilkårene for skattesvik er oppfylt. Bestemmelsens 2. ledd angir så forholdet det ”særlig skal legges vekt på” i vurderingen av om skattesviket er grovt. Av ordlyden følger at opprømsingen ikke er uttømmende. Dette står i motsetning til den

¹⁰⁸

tidligere rettstilstanden og skyldes at lovgiver i større grad ønsket å overlate denne vurderingen til domstolen.¹⁰⁹

6.1.4.2 Kort om de kvalifiserende momenter.

Det første angitte momentet er om ”handlingen kan lede til unndragele av et meget betydelig beløp. Det er ikke fastsatt noen beløpsgrense, men i Ot. prp. nr. 11 1990-91 ble det uttalt at beløpet 1 million, regnet i den tids pengeverdi, må antas å falle inn under begrepet. Uttalelsen har senere blitt retningsgivende.

Et annet moment er om ”handlingen er utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen”. I Ot. prp. Nr. 11 1990-91 brukes skatteunndragelse gjennom bruk av stråmenn som eksempel.

Bestemmelsen gir så anvisning på at det skal tillegges vekt ”om handlingen er utført ved å misbruke stilling eller tillitsforhold”. Som eksempel brukes situasjoner hvor ansettelsesforhold i for eksempel ligningsforvaltning, bank osv. har muliggjort eller vesentlig vanskeliggjort, oppdagelsen av skattesviket.

¹⁰⁹ Jfr. Ot. Prp nr. 21 1991-92 punkt 5.2.3.1

Det siste momentet rammer medvirkning til skattesvik under utøvelse av næring. Bestemmelsen retter seg særlig mot profesjonell rådgivning og bistand fra advokater, revisorer, regnskapsbyråer osv., i strid med skattelovgivningen.

Departementet uttaler at det ser særlig alvorlig på misbruk av stilling eller tillitsforhold og den profesjonelles medvirkning.

6.1.5 Subjekt for reglene

Odlyden i § 12-1 n. 1 retter seg mot ”den som” oppfyller vilkårene forøvrig.

Utgangspunktet synes da å være at reglene retter seg mot enhver.

En begrensning følger av at det må dreie seg om en opplysningspliktigs atferd, jfr. § 4-2. Hovedreglen etter punkt nr. 1, er at opplysningsplikten omfatter den som har hatt skattepliktig inntekt eller formue i landet. Dette spørsmålet må igjen avgjøres etter de materielle skattereglene, jfr. Skatteloven.

En ytterligere begrensning kan følge av Straffelovens alminnelige del, herunder reglene om stedlig virkeområde, jfr. Straffeloven § 12.

Det har blitt reist spørsmål om hvorvidt bestemmelsen rammer tredjemenns avgivelse av mangelfulle opplysninger. I forarbeidene til endringen av ligningslovens straffekapittel er det uttalt at § 12-1 er en straffebestemmelse rettet mot "egen skatteunndragelse". I juridisk teori helles det til at bestemmelsen bare retter seg mot skattyter selv. Det synes da å ha de beste grunner for seg å gå utifra at bestemmeslen ikke retter seg mot eventuelle tredjemenn.

Et annet tidligere uvaklart spørsmål var hvorvidt juridiske personer kunne straffes for skattesvik. Etter vedtagelsen av straffelovens § 48a er det nå klart at bestemmelsen også retter seg mot juridiske personer som sådanne.

Straffeansvaret kan imidlertid også ramme personer innenfor virksomheten som bistår med utfylling av pliktige oppgaver. For skattepliktig innretning følger det av ligningsloven § 4-5 nr. 3 at selvangivelsen skal leveres av "styret eller dets formann". Etter nr. 4 skal den som leverer selvangivelsen forsikre at den inneholder "så fullstendige opplysninger som han kan gi". Han skal videre "erklære at han er kjent med at det kan medføre straffansvar å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger". Leveringen

innebærer således en strafferettslig ansvarspresumpsjon. Her som ellers i strafferetten må skyldspørsmålet vurderes individuelt

Når er den straffbare handling fullbyrdet

Forbrytelsen er fullbyrdet allerede når de uriktige opplysningene er avgitt til myndighetene, og ikke på det senere tidspunkt da den uriktige eller ufullstendige opplysningen har ført til fastsetting av for lav skatt.

På denne bakgrunn er forsøk, avgivelse av de mangelfulle opplysningene, likestilt med den fullbyrdede handling.

6.1.6 Subjektive vilkår

6.1.6.1 Oversikt - avgrensning

Utgangspunktet etter ligningsloven kapittel 12, er at det kreves grov uaktsomhet eller forsett for å straffe skattyter. Skyldkravene gjelder i forhold til handlingene som sådanne. Utgangspunktet modifiseres imidlertid av at bestemmelsene i § 12-1 nr.1

inneholder et dobbelt sett av uaktsomhetsnormer. I forhold til virkningen, at det kan oppstå en skattemessig fordel, er det tilstrekkelig at det er utvist simpel uaktsomhet.

Hvorvidt lovovertrødelsen har skjedd med grov uaktsomhet eller forsett er således bare av betydning for straffutmålingen.

Av hensyn til oppgavens omfang og tema drøftes skyldkravet bare i forhold til § 12-1 nr. 1a.

6.1.6.2 Det alminnelige skyldkravet

I forhold til handlingen, ”gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger” er skyldkravet grov uaktsomhet, eller forsett.

For forsettets del betyr det at avgivelsen av de mangelfulle opplysningene må være et resultat av en bevisst handling fra skattyters side, han hadde visshet om at opplysningene var uriktige eller ufullstendige.

I forhold til den grove uaktsomhet har Høyesterett på generelt grunnlag uttalt at den rammer ”en kvalifisert klanderverdig opptreden som foranlediger sterke bebreidelser for

mangel på aktsomhet”¹¹⁰ I forhold til § 12-1 kan dette formuleres som at skattyter *måtte forstå* at de opplysninger han ga var mangelfulle.

Etter dekningsprinsippet er det et vilkår for å straffedømme, at skylden dekker alle ledd i gjerningsbeskrivelsen¹¹¹. Skylden må på denne bakgrunn også dekke det forhold at *opplysningene er avgitt til ligningsmyndighetene*, dvs. at det dreier seg om opplysninger som skal brukes ved ligningen av han.

Når det gjelder opplysninger avgitt i pliktig oppgave er ikke det siste momentet særlig praktisk. Annerledes kan det imidlertid stille seg ved for eksempel senere opplysninger avgitt etter ligningsloven § 4-8 eller § 4-10.

6.1.6.3 Nærmere om uaktsomhet

I forhold til virkningen av at skattyter har avgitt mangelfulle opplysninger, er det tilstrekkelig at han ”forstår eller bør forstå” at det kan føre til skatte og avgiftsmessige

¹¹⁰ Jfr rt. 1970 s. 1235

¹¹¹ Jfr. Forbrytelse og straff s. 177

fordeler. Det er ikke nødvendig at han rent faktisk er klar over at skatten kan bli fastsatt for lavt på grunn av de mangelfulle opplysningene.

Et moment i aktsomhetsvurderingen kan være om det er utvist tilstrekkelig aktivitet for å sette seg inn i reglene forut for innsendingen av oppgaven til ligningsmyndighetene.¹¹²

Regelen var tidligere at det måtte bevises forsett eller grov uaktsomhet, også i forhold til hvorvidt handlingen var egnet til å oppnå skatte eller avgiftsmessig fordel. Skjerpelsen er begrunnet¹¹³ med at det ofte er vanskelig å bevise at skattyter faktisk forsto at opplysningssvikten kunne føre til skatte eller avgiftsmessige fordeler. Videre er det fremholdt som nærmest utenkelig at skattyter grovt uaktsomt eller forsettlig gir mangelfulle opplysninger, hvis det ikke er for å oppnå slike fordeler. I det minste må denne følgen i disse tilfellene fremstå som påregnelig.

¹¹² Jfr. Ligningsloven med kommentarer 5. utgave s. 553

¹¹³ Jfr. Ot. prp. Nr. 21 1991-92 pkt. 5.2.2.3

6.1.7 Prosessuelle bestemmelser

6.1.7.1 Kompetanse

Straffesaker etter ligningsloven kapittel 12 er gjenstand for offentlig påtale, jfr straffeloven § 77. Av det følger at påtalemyndigheten kan innlede etterforskning uten forutgående innberetning fra ligningsmyndighetene. Det vanlige er imidlertid at saker fremmes ved anmeldelse fra skatte og avgiftsmyndighetene¹¹⁴. Skattedirektoratet¹¹⁵ har utarbeidet en egen anmeldelsesinstruks om anmeldelse til påtalemyndighetene i saker om skattesvik.

Av påtaleinstruksen § 22-2, jfr straffeprosessloven § 67 2. ledd følger det at politiet avgjør spørsmål om tiltale i saker etter ligningsloven § 12-1. For brudd på bestemmelsen om grovt skattesvik, jfr § 12-2 følger det av strprl. § 66 at tiltalekompetansen hører inn under statsadvokaten.

¹¹⁴ Fylkesskattekontorene, sentralskattekontorene og Oslo ligningskontor har anmeldelsesmyndighet i forhold til lignl. kap. 12

¹¹⁵ Jfr Skd. nr. 3/02

Etter påtaleinstruksen § 20-3 ledd kan politiet utferdige forelegg i forbrytelsessaker som nevnt i § 22-2 annet ledd første punktum. Saker om alminnelig skattesvik, jfr lignl. § 12-1, kan således avgjøres med forelegg utferdiget av politiet.

6.1.7.1.1 ØKOKRIM

ØKOKRIM ble opprettet ved kongelig resolusjon av 25.08.1989. Enheten er det sentrale etterforsknings og påtaleorgan for brudd på straffebestemmelser om økonomisk kriminalitet¹¹⁶ og miljøkriminalitet. Etter påtaleinstruksen § 35-4 skal dens saklige kompetanseområde bla. omfatte ”særlig alvorlige overtredelser” av ”Straffelovens kapittel 24, 26 og 27” og ”skatte og avgiftslovgivningen”.

Bakgrunnen for opprettelsen var å samle kompetanse for å stå styrket i kampen mot de stadig mer avanserte metodene, og internasjonale tendensene innen økonomisk kriminalitet. Det særegne for enheten er at den både har etterforsknings og påtalekompetanse. Den normale fordelingen mellom politi og påtalemyndighet i forhold

¹¹⁶ Jfr. pkt.

til straffeforfølgning av mer alvorlige forhold blir således fraveket. Begrunnelsen ligger i hensynet til effektivitet.

6.1.7.2 Foreldelse

§ 12-3 fastslår at ”adgangen til å reise straffesak eller avsi straffedom” etter kapittel 12 bortfaller etter 10 år. Fristens utgangspunkt regnes fra den tid ”det straffbare forhold er opphørt”¹¹⁷.

For overtredelser av ligningslovens bestemmelser rettet mot avgivelse av mangelfulle opplysninger, jfr. § 12-1, regnes fristens utgangspunkt i praksis, fra det tidspunkt selvangivelsen ble innlevert. Når det gjelder fullstendig unnlattelse av å gi opplysninger, blir spørsmålet mer komplisert. I teorien er det antatt at fristen ikke begynner å løpe før kravet er sivilrettslig foreldet.¹¹⁸

Foreldelsesfristen etter kapittel 12 er lengre enn det som følger av Straffelovens alminnelige foreldelsesregler, jfr. Straffeloven kapittel 6. Bakgrunnen er de særlige

¹¹⁷ Jfr. Straffeloven § 68

¹¹⁸ Jfr. Ingrid Tvedt, Økonomisk kriminalitet 1990 s. 143.

forhold som gjør seg gjeldende i skattesaker¹¹⁹. Med det siktes det til at skatteunndragelser som oftest er ”tause” - de gir få varsler til omverdenen når de straffbare handlinger skjer, og oppdagelsesrisikoen er liten. Når mislighetene oppdages kan de derfor ligge flere år tilbake i tid. I forarbeidene blir det også lagt vekt på at ligningen kan endres inntil 10 år bakover i tid.

6.1.7.3 Bevisbyrde

Av de allminnlige bevisbyrderegler følger det at påtalemyndigheten må bevise, utover enhver rimelig tvil¹²⁰, at skattyter har forbrutt seg mot de straffesanskjonte regler, her ligningslovens kapittel 12. Det er mao ikke, som ved tilleggsskatt, nok med sansynlighetsovervekt.

¹¹⁹ Jfr ot. Prp. Nr. 21 1191-92 pkt. 5.3.1

¹²⁰ Jfr rt. 1978 s. 884

6.1.8 Strafferammer

Strafferammene for ”skattesvik” er ”bøter eller fengsel inntil 2 år”, jfr. § 12-1. 2. ledd.

For grovt skattesvik, er strafferammens nedre grense bøter, mens øvre grense er hevet til 6 år, jfr § 12-2 nr.1. Medvirkning har samme strafferamme etter begge bestemmelsene.

Etter Straffeloven § 26a kan begge straffeformene kumuleres slik at bot og fengsel kan idømmes samtidig.

Straffesanksjonene i ligningsloven retter seg mot brudd på opplysningsplikten, ikke mot unnlatt skatteinnbetaling. Inndragning¹²¹ av vinning kan derfor ikke finne sted i saker om skatteunndragelse.

Ved bøtestraff tilfaller bøkene statskassen, jfr. straffeloven § 27-2 ledd.

¹²¹ Jfr. Straffeloven §§ 34 og 34a

6.2 Bedrageribestemmelsen i Straffeloven § 270 flg.

6.2.1 Innledning

Det er klart at flere straffebud i Straffeloven har stått som modell for utformingen av reglene i kapitel 12. En handling som oppfyller den objektive gjerningsbeskrivelsen etter ligningsloven kan derfor også oppfylle de objektive vilkårene etter de straffebud som den har hatt som modell.

6.2.2 "Vinnings hensikt"

Både bedrageri og underslag er såkalte "vinningsforbrytelser". Betegnelsen retter seg mot straffebud hvor det stilles som vilkår for straffbarhet, at handlingen er foretatt i den "hensikt å skaffe seg eller andre en uberettiget vinning". Karakteristikken retter seg mot gjerningsbeskrivelsen og ikke motivet i det konkrete tilfelle.

6.2.3 Økonomisk kriminalitet

Begrepet økonomisk kriminalitet er av relativt ny dato¹²² og går på tvers av de vanlige strafferettslige inndelinger. Det er ikke anvendt direkte i lovgivningen og har derfor ikke noe klart definert juridisk meningsinnhold.

En vanlig definisjon er ”kriminalitet begått i tilknytning til økonomisk virksomhet som i seg selv er lovlig”¹²³ Ordet ”kriminalitet” innebærer at bare handlinger som oppfyller det objektive gjerningsinnholdet i et straffebud omfattes av definisjonen. Motivet vil som regel være økonomisk vinning. Dermed har økonomisk kriminalitet et visst slektskap med ”vinningsforbrytelsene”¹²⁴, selv om kravet om ”vinnings hensikt” ikke er tatt inn i definisjonen.

I forhold til vilkåret om ”økonomisk virksomhet” kreves det at den er av en viss kvalifiserende art. Mindre graverende forhold som at en dagmamma jobber litt ”svart”

¹²² Registrert av norsk språkråd første gang i Klassekampen 1983,
jfr. ”Økonomiske forbrytelser og straff” s. 24

¹²³ Jfr. Formuesforbrytelsene s. 2

¹²⁴ Jfr. pkt. 3.2.2

faller således utenfor. Ligningsloven kapittel 12 og Straffeloven § 271 om grovt bedrageri, er eksempler på straffebed som ofte vil være overtrådt når en snakker om økonomisk kriminalitet.¹²⁵

6.2.4 Bedrageri

6.2.4.1 Rettslig grunnlag og plassering

Straffelovens bestemmelser om bedrageri finnes i lovens kapittel 26 hvor hovedreglen fremgår av § 270. Rettslig regnes bedrageri til de såkalte ”vinningsforbrytelsene”. Etter Straffeloven § 2.1. ledd er bedrageri en forbrytelse.

6.2.4.2 Materielle vilkår - oversikt

Gjerningsbeskrivelsen består av tre ledd. Gjerningsmannen må ”fremkalle, styrke eller utnytte en villfarelse”. I tillegg må han ”rettsstridig forlede noen til en handling”.

¹²⁵ Jfr. ”Økonomiske forbrytelser og straff” s. 31

Endelig må handlingen volde ”tap eller fare for tap” for den forledede eller noen han handler for.

6.2.4.2.1 ”Fremkalle, styrke eller utnytte”

Å ”fremkalle” en villfarelse forutsetter at den villfarende forestilling ikke finnes fra før. ”Styrke” forutsetter at forestillingen fantes på forhånd men at den får en fastere karakter. Både fremkallelse og styrkelse kan skje ved enten direkte uriktige opplysninger eller ved fortielser. Å ”utnytte” retter seg mot den som i taushet benytter seg av den annens villfarelse. I realiteten dekker alternativet de fleste tilfeller hvor det foreligger ”fremkallelse eller styrkelse”. Gjerningsmannens tanke med å fremkalle eller styrke en villfarelse vil jo som regel være å utnytte den til å skaffe seg en uberettiget vinning.

Likheten er således stor med alternativene ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” etter ligningsloven kapittel 10 og 12. Å avgi ”uriktige” opplysninger kunne like gjerne vært beskrevet som å ”fremkalle” ”en villfarelse”, jfr. § 270. En senere bekreftelse på samme opplysninger kan sammenlignes med å ”styrke”. Uansett vil mange tilfeller opplysningssvikt etter ligningsloven falle inn under det videre alternativet ”utnytte”.

6.2.4.2.2 En villfarelse

Av selve villfarelsen kreves det bare at den er i stand til å fremkalle de virkninger loven beskriver. Hva den går ut på spiller ingen rolle. Imidlertid utelukker kravet om villfarelse de tilfeller av uredelighet hvor den annen part ikke føres bak lyset.

Ligningsloven stiller krav til at de uriktige opplysningene er av betydning for fastsettelsen av riktig skatt. Fastsettelse av for lav skatt når skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt rammes heller ikke etter disse reglene.

6.2.4.2.3 Forledelse

Kravet om ”forledelse” innebærer at det må være årsakssammenheng mellom gjerningspersonens uredelige opptreden og den tapsbringende handling. Foreligger ikke slik sammenheng kan det i høyden dreie seg om forsøk på bedrageri.

Ligningsloven stiller ikke uttrykkelig opp et tilsvarende krav. Det er imidlertid klart at det også etter denne lov er et krav om årsakssammenheng. Da mellom de feilaktige opplysningene og fastsettingen av for lav skatt. Fastsettingen av for lav skatt pga. andre årsaker rammes ikke av sanksjonene etter ligningslovens kapittel 12.

6.2.4.2.4 Kravet om en handling

Den som utsettes for bedrageri må forledes til en handling. Etter Straffeloven § 4 kan denne bestå i en unnlattelse.

Etter Ligningsloven er det nok at de feilaktige opplysningene ”kunne ha ført til” en handling, nærmere bestemt fastsetting av for lav skatt”. Regelsettet rammer i utgangspunktet ikke unnlattelseshandlinger. Den måtte i tilfelle ha bestått i unnlattelse av å fastsette skattevedtaket. Imidlertid spiller det ingen rolle hvilken form den feilaktige skattefastsettelsen har. Eksempelvis rammes både for stor tilbakebetaling og unnlattelse av å innkreve restskatt. Forskjellen blir derfor i praksis av tilsynelatende karakter.

6.2.4.2.5 Kravet om rettstridighet

Etter en uttalelse av straffelovkommisjonen¹²⁶ er uttrykket en henvisning til ”hva der efter gjældende Retsopfatning er utilstedeligt i Handel og Vandel”. Reglen er således en bærer av en rettslig standard. Et eksempel kan være at en som ledd i forhandlingstaktikk ikke er oppriktig med hensyn til den pris en er villig til å betale.

Ligningsloven oppstiller ingen tilsvarende regel. Imidlertid ligger det et slags rettsstridskrav ved at nærmere angitte unnskyldelige forhold etter § 10-3 er unntatt fra tilleggsskatt. I tillegg må det antas at den alminnelige rettsstridreservasjon kan komme til anvendelse selv om det trolig skal svært mye til.

6.2.4.2.6 Tap eller fare for tap

Av bestemmelsens forarbeider¹²⁷ fremgår at kun økonomisk tap omfattes. Før lovendring av 51 var dette uttrykkelig presisert¹²⁸. I motsetning til det som tidligere var antatt fremgår det av motivene til endringsloven av 51¹²⁹ at det ikke er en forutsetning at det finner sted en formuesoverføring. Om det foreligger tap eller fare for tap må bedømmes etter forholdene på tidspunktet når den fremnarrede disposisjon blir foretatt. Tapet må ramme den som er ført bak lyset eller den han handler for.

¹²⁶ Jfr. S.K.M. 1888 s. 63

¹²⁷ Jfr. Ot. prp. 1948 s. 8, 2. spalte.

¹²⁸ Se noten foran.

¹²⁹ Jfr. Ot. prp. 1948 s. 10, 2. sp.

Etter ligningsloven kan tapet kun bestå i fastsettelse av for lav skatt. Alternativet ”fare for tap” har sin parallell i ligningslovens ”kunne ha ført til...” Også etter disse reglene må bedømmelsen av opplysningenes riktighet bedømmes etter tidspunktet da de ble avgitt. Det er ganske naturlig ikke fastsatt noe om hvem tapet må ramme. Det er nok at det på de angitte vilkår er oppstått en uberettiget skattefordel. Det er likevel klart at tapet må ramme stat og kommune.

6.2.4.2.7 Fullbyrdelse

Det er i teorien antatt at forbrytelsen er fullbyrdet ved tidspunktet for inngåelse av den ugunstige avtale.¹³⁰ Allerede på dette tidspunkt er det en ”fare for” tap ved at den villfarene oppfyller sin forpliktelse.

Tilsvarende er forbrytelsen etter ligningslovens § 12-1¹³¹ fullbyrdet ved avgivelsen av de ufullstendige eller uriktige opplysningene. Allerede da kunne opplysningssvikten ført til ”fastsetting av for lav skatt”.

¹³⁰ Jfr. Andenæs Formuesforbrytelsene 6.utg. s. 104

¹³¹ Forutsatt at øvrige vilkår er oppfylt.

6.2.4.2.8 Skyldkravet

Skyldkravet etter §§ 270-271 er forsett, jfr Straffeloven § 40, 1. ledd Forsettskravet gjelder i forhold til alle momentene i gjerningsbeskrivelsen, jfr dekningsprinsippet. Det er imidlertid ikke nødvendig at den villfarende er klar over at han handler rettsstridig. Rettsvillfarelse må her som normalt i strafferetten bedømmes etter Straffeloven § 57.

Ved tilleggslov av 1991 fikk kapittel 26 en ny bestemmelse i §271a. Denne rammer den som ”ved grov uaktsomhet foretar bedrageri”. Det er i disse tilfellene antatt i teorien antatt at det ikke i tillegg kreves vinnings hensikt.¹³²

Skyldkravet for tilleggsskatt er som nevnt i utgangspunktet tilnærmet objektivt. I forhold til tilleggsskatt er grov uaktsomhet og forsett et utmålingsmoment, jfr. § 10-4 1. ledd. Dette kan innebære en skjerpelse av ansvaret i forhold til bedrageribestemmelsen.

Også i forhold til § 12-1 er ansvaret skjerpet ved at det kun kreves simpel uaktsomhet i forhold til følgen, altså at opplysningssvikten kan ”føre til skatte eller avgiftsmessige

¹³² Jfr. . Andenæs Formuesforbrytelsene 6.utg. s. 118-119

fordeler”. Det forhold at ligningslovens regler ikke krever vinnings hensikt innebærer også en skjerpelse av ansvaret. Dog ikke for det grovt uaktsomme bedrageri.

6.2.4.2.9 Strafferammer

Strafferammen for bedrageri er bøter eller fengsel inntil 3 år og således noe høyere en etter ligningsloven § 12-1. For det grove bedrageriet, jfr. § 271, er maksimalstraffen hevet til 6 år på samme måte som for grovt skattesvik, jfr. § 12-2. Fengsel kan etter denne idømmes sammen med bot. Når bestemmelsen uttrykkelig nevner at begge straffearter kan idømmes samtidig, må det etter spesialitetsprinsippet forstås dit hen at straffelovens § 26a ikke gir hjemmel for samtidig ileggelse i forhold til det alminnelige bedrageri.

6.2.4.2.10 Påtalen

Påtalereglene finnes i § 280. Etter denne er påtalen noe forskjellig for alminnelig og grovt bedrageri. Hovedreglen er etter § 280 2. ledd at offentlig påtale ikke finner sted uten den fornærmedes begjæring med mindre ”den skyldige ved misbruk av almenhetens tillit eller lettroenhet har gjort seg skyldig i forbrytelser mot flere personer”

eller det ”for øvrig kreves av almene hensyn”. Det følger av Straffeprosessloven § 67 at påtalekompetansen etter §§ 270-271 er delegert til politiet.

7 Tilleggsskatt og straff etter EMK

7.1 Innledning

Høyesterett har i de senere årene behandlet flere saker om tilleggsskattens forhold til EMK. Vi vil begrense drøftelsene til forholdet mellom tilleggsskatt og straffebegrepet i EMK. Det betyr at andre spørsmål som reiser seg i skjæringspunktet mellom EMK og tilleggsskatt, for eksempel forbudet mot selvinnkriminering etter art 6 nr. 2, ikke vil bli behandlet i det videre.

7.1.1 Kort om EMK

Europarådet oppstod i etterdønningene av 2. verdenskrig. Under sin første sesjon, den 8.9 1949, besluttet dens parlamentariske forsamling å la utarbeide en konvensjon etter mønster av FN, s ”Universal Declaration of Human Rights”.¹³³ Hensikten var å sikre borgerne et effektivt vern i spørsmål om menneskelige rettigheter. Den 4.11 1950 ble ”Convention for the Protection og Human Rights and Fundamental Freedoms” undertegnet. Norge ratifiserte avtalen samme år som den trådte i kraft.¹³⁴

7.1.2 Kort om konvensjonens stilling i norsk rett

Ved lov av 21.05 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett ,menneskerettsloven, ble EMK med med enkelte tilleggsprotokoller¹³⁵ inkorporert i norsk rett. I § 2 slås det fast at konvensjonen skal gjelde som norsk lov i den grad den er bindende for Norge.

¹³³ Jfr. Konvensjon av 10.12 1948

¹³⁴ I kraft fra 4.11 1953

¹³⁵ Jfr. Menneskerett ?

Ved eventuell motstrid mellom norsk lov og konvensjonen fastslår lovens § 3, at bestemmelsene i de inkorporerte konvensjoner og protokoller skal ha forrang.

7.1.3 Tolkning av konvensjonen

Det naturlige utgangspunkt for tolkning av konvensjoner er de tolkningsprinsipper som fremgår av Wienkonvensjonen.¹³⁶ Wienkonvensjonen er ikke ratifisert av Norge. De tolkningsprinsipper den gir uttrykk for anses imidlertid likevel å være bindende i kraft av konvensjonens stilling som folkerettslig sedvanerett. EMD har uttalt¹³⁷ at de tar utgangspunkt i Wienkonvensjonen når den tolker EMK.

Utgangspunktet tas i en naturlig forståelse av konvensjonens ordlyd, jfr. art. 31.1. Det kan imidlertid forekomme avvik fra dette hvis det blir fastslått at det var konvensjonspartenes intensjon.

¹³⁶ Konvensjon av 23.5 1969, i kraft fra 27. 1 1980

¹³⁷ Jfr. ”Golder – dommen”. Series A No 18 1975 og ”Feldbrugge – dommen”. Series A No 99 1986 para.

Der tolkningen avviker fra utgangspunktet har det blitt begrunnet med at det foreligger særlige hensyn. Et slikt særlig hensyn har vært å realisere konvensjonens formål, noe som har gitt har gitt seg utslag i en formålsrettet tolkningsstil. På denne bakgrunn har EMD forbeholdt seg retten til å tolke EMK på en autonom måte. Det innebærer at domstolen ikke føler seg bundet til det meningsinnhold som etter nasjonal rett legges i konvensjonens begreper. Illustrerende i så måte er uttalelsen i Neumeister dommen hvor det heter at begrepet ”charged?”, jfr art. 6 nr.1 må forstås ”within the meaning of the Convention”.¹³⁸

Et annet viktig prinsipp for tolkning av EMK er at konvensjonen må ses på som en helhet. Bestemmelsene må derfor tolkes slik at det ikke oppstår konflikt i forhold til andre konvensjonsbestemmelser.

For i best grad realisere EMKs formål har EMD utviklet et tolkningsprinsipp om forholdsmessighet. Prinsippet innebærer et krav om at statene skal velge en mindre inngripende form for begrensnig av en rettighet fremfor en mer inngripende, og dessuten at det skal være forholdsmessighet mellom mål og midler.

¹³⁸ Jfr. Numeister vs. Austria. Dom av 7.5 1974

Norske rettsadvokater skal i sin tolkning av konvensjonen følge de samme prinsippene som EMD. Videre skal domstolens tolkningsresultater tillegges stor vekt. EMD er mao. konvensjonens autoritative fortolker og det er således ikke rom for nasjonale tolkninger. Ved vurdering av eventuell konflikt mellom EMK og norske rettsregler skal de engelske eller franske originaltekstene legges til grunn¹³⁹.

7.2 Administrativ tilleggsskatt og EMK

7.2.1 EMK Art. 6 nr. 1

Om det nærmere innhold i art 6 nr. 1 viser vi til punkt 2.1.4 over. Bestemmelsens formål er å sikre retten til en rettferdig rettergang. Det er generelle grunnprinsipper som bestemmelsen fastslår. Formålet her er å redegjøre for veien fram til den rettsstilstanden vi har i forhold til tilleggsskatt og straffebegrepet etter konvensjonsbestemmelsen.

¹³⁹ Jfr. Menneskerettsloven § 2

7.2.1.1 Norsk rettspraksis

Den første dommen om tilleggskattens forhold til bestemmelsen i EMK art. 6 nr. 1 ble avsagt den 23.06 2000, jfr Rt. 2000 s. 996, heretter kalt "Bøhler dommen".

Spørsmålet i saken var om ileggelse av tilleggsskatt var å anse som en straffesiktelse etter art 6 nr. 1. Etter lange norske rettstradisjoner var tilleggsskatt en administrativ sanksjon som falt utenfor rekkevidden av art 6. Høyesterett kom til at forhøyet tilleggsskatt for forsettelige eller grovt uaktsomme forhold måtte anses som en straffesiktelse i konvensjonsbestemmelsens forstand. Begrunnelsen var at de objektive og subjektive vilkårene for forhøyet tilleggsskatt var sammenfallende med de tilsvarende vilkår for straff, jfr lignl. kap 12. Dessuten ble det påpekt at sanksjonen i sitt innhold og alvor ikke vesentlig skiller seg fra en straffereaksjon. Høyesterett påpekte også at tilleggsskatten kunne komme opp i meget betydelige beløp. Hvorvidt tilleggsskatt etter normalsatsen eller den lavere satsen på 15 prosent også var å anse som en straffesiktelse ble det ikke tatt stilling til i dommen.

I Rt 2002 s. 509 tok Høyesterett derimot stilling til dette spørsmålet. Saken gjaldt spørsmål om bevisføring i en sak om overprøving av et ligningsvedtak. Høyesterett tok

ved vurderingen utgangspunkt i to dommer avsagt av EMD, ”Engel”¹⁴⁰ og ”Bendenoun”.¹⁴¹ Etter en totalvurdering¹⁴² konkluderte Høyesterett med at ”ordinær tilleggsskatt fell inn under verkeområde for EMK artikkel 6 nr. 1.

7.2.2 EMK protokoll 7 art 4 nr. 1

Artikkel 4 nr. 1 i syvende tilleggsprotokoll, heretter kalt P 7-4, lyder i den offisielle oversettelsen:

”Ingen skal kunne bli stilt for retten eller straffet på ny i en straffesak under den samme stats domsmyndighet, for en straffbar handling som han allerede er blitt endelig frikjendt eller domfelt for i samsvar med loven og rettergangsordningen i rettergangsordningen i straffesaker i denne stat.”

¹⁴⁰ Jfr. Engel vs. Nederland dom av 8.06 1976 Series A 22

¹⁴¹ Jfr. Bendenoun vs. Frankrike dom av 24.02 1994 Series A 284

¹⁴² Jfr momentene i del 2.1.4

Bestemmelsen inneholder et forbud mot at noen forfølges strafferettslig på ny for en handling han allerede er dømt eller frikjendt for etter reglene i vedkommende stat. Denne virkningen blir ofte betegnet som forbudet mot dobbelstraff. Bestemmelsen hindrer likevel ikke at en sak blir gjenopptatt ” i samsvar med vedkommendes stats lov rettergangsordning i straffesaker.”, jfr art. 6 nr. 1 2. ledd.

7.2.2.1 Norsk rettspraksis

Dette punktet omhandler forholdet mellom det dobbeltsporede system og forbudet i P 7-4. Spørsmålet først er om bestemmelsen er til hinder for at ligningsmyndighetene kan illegge tilleggsskatt etter frifinnende eller fellende straffedom for samme forhold, jfr lignl. § 12-1 flg.

Problemstillingen kom opp for Høyesterett første gang i Rt. 2000 s. 996, heretter kalt ”Bøhlerdommen”. Skattyter hadde først blitt idømt straff for forsettelig skatteunndragelse og senere ilagt tilleggsskatt for det samme forholdet. Det var ikke nødvendig for Høyesterett å ta direkte stilling til disse spørsmålene, da saken ble løst på annet grunnlag. I et obiter uttales det imidlertid at den reaksjonen som utløser forbudet mot dobbelstraff må være ilagt i straffesaks former. Dermed mente man at P 7-4 ikke

var til hinder for at skattyter først blir ilagt tilleggsskatt og deretter blir idømt straff for samme forhold.

Rt 2002 s. 557 gjaldt to tilfeller hvor skatteyterne først var ilagt tilleggsskatt med forhøyet sats og hvor det senere ble tatt ut tiltale etter lignl. §§ 12-2, jfr. 12-1 nr. a. Spørsmålet var om den etterfølgende straffesaken, jfr P 7-4 måtte avvises som stridende mot P 7-4 nr. 1. Problemstillingen var således motsatt av situasjonen i ”Bøhlerdommen”.

Høyesterett kom til at en rettskraftig straffedom både sperret for senere straffeforfølgning og mot ileggelse av tilleggsskatt med forhøyet beløp. Standpunktet ble begrunnet med at forhøyet tilleggsskatt har en utpreget pønalt karakter. Den som ble ilagt slik sanksjon måtte derved anses som ”punished...” i konvensjonens forstand. På bakgrunn av tilgjengelig rettskildemateriale, bla. ”Fischerdommen”¹⁴³ tok Høyesteretts flertall avstand fra uttalelsene i Bøhlerdommen om at den sanksjon som kan utløse forbudet mot dobbelstraff måtte være ilagt i straffesaks former. EMD utaler i ”Fischerdommen” at det er uten betydning hvilken rekkefølge sanksjonene blir ilagt.

¹⁴³ Jfr. Fischer vs. Østerrike av 29.05.2001

I Rt. 2002 s. 497 fulgte Høyesterett opp beslutningen nevnt i forrige avsnitt og slo fast at det ikke var anledning til å ilegge tilleggsskatt med 60 prosent for de forhold som hadde vært omfattet av straffesaken.

7.2.3 Oppsummering

Dommene som redegjort for over medfører at både forhøyet og ordinær tilleggsskatt er straff i forhold til EMK. Høyesterett har ikke tatt stilling til hvorvidt en lavere sats også vil falle inn under dette straffebgrepet.

8 Om bruk av straff under inndrivelse av skatt

8.1 Tilleggsskattens forhold til Grunnloven § 96 – kritikk

Høyesterett har ved flere anledninger stadfestet at den ikke anser administrative ilagte tilleggsskatt for å være i strid med Grunnloven § 96, jfr bla. Rt 1950 s. 1674 og Rt. 1961

s. 1217. Temaet har vært omstridt. Vi vil drøfte spørsmålet med utgangspunkt i den sistnevnte dommen.

Dommen gjaldt ileggelse av tilleggsavgift etter lov omsetningsavgift¹⁴⁴. Boet påberoper seg bla. at straffetillegget er i realiteten straff, og derfor ikke ilegges uten etter dom, jfr. Grunnlovens § 96.

Høyesterett avviser påstanden med referanse til dom i Rt. 1950 s. 1674.

Avvisningen skjer uten at påstanden blir drøftet på prinsipielt grunnlag. Den vesentlige begrunnelse ligger at *lovgiver* ikke synes å ha antatt at tilleggsavgiften er straff etter i § 96,s forstand.

Grunnloven § 96 har til hensikt å trygge borgernes rettssikkerhet. Høyesteretts rolle som Grunnlovens vokter kan lett bli uthult hvis de ikke på et mer selvstendig grunnlag kan vurdere rekkevidde av dennes rettssikkerhetsgarantier. Fra et rettsikkerhets og maktfordelingssynspunkt kan Høyesteretts standpunkt derfor synes betenkelig.

Tilleggsskattens primære hensikt er å virke som et onde for å oppfordre skattyter til å overholde sin opplysningsplikt. Høyesterett har tiltrådt definisjonen av straff som

¹⁴⁴ Jfr. Lov av 19.05 1933 § 3

uttrykk for et tilsiktet onde, jfr. Rt. 1977 s 1207. Det synes klart at tilleggsskatt rent faktisk og subjektivt oppleves som et onde. Høyesterett har imidlertid ikke akseptert at tilleggsskatt er straff.

Begrunnelsen har vært at tilleggsskatten også har hatt andre formål.

I forbeidene til ligningsloven¹⁴⁵ uttales det at tilleggsskatt er en form for gebyr for behandlingen av uriktige oppgaver og at denne kostnaden i noen grad bør legges på skattyterene i den grad det avdekkes misligheter. Tilleggsskatt ilegges som en prosentsats av den potensielle skattemessige besparelsen. Det er ingen øvre grense for beløpets størrelse som derfor bli svært betydelige. På denne bakgrunn synes ikke argumentet helt overbevisende.

Etter samme forarbeider har en annen begrunnelse for en administrativ tilleggsskatt vært at det alminnelige apparatet for strafferettslig forfølgning ikke skal overbelastes. I Danmark håndteres tilleggsskattespørsmål imidlertid kun gjennom rettsapparatet. Heller ikke dette argumentet synes derfor helt overbevisende.

¹⁴⁵ Jfr. Ot. prp. 1978-79 nr. 29 s. 44

Andenæs uttaler¹⁴⁶ at tilleggsskatt¹⁴⁷ etter sitt formål er en straffereaksjon. Utalelsen er i seg selv ikke noe rettslig avgjørende argument. Det er imidlertid grunn til å anta at betraktningen stemmer godt overens med den oppfatning en ”vanlig borger har”. Det må antas at den alminnelige rettsoppfatning er av en viss betydning.

I straffelovskommisjonens delutredning 4 er det fremhevet at flere straffesanksjoner har en parallell i det administrative sanksjonssystemet. For bøter er den administrative parallellen gebyrerer. I Riksrevisjonens undersøkelse¹⁴⁸ av vedrørende bruk av tilleggsskatt som administrativt sanksjonsmiddel utgjorde den gjennomsnittlige tilleggsskatt ca. kr. 10400. På denne bakgrunn synes det vanskelig å ikke se denne sanksjonen som straff.

¹⁴⁶ Jfr. Statsforfatningen i Norge 3. utg. s. 419

¹⁴⁷ Andenæs bruker uttrykket ”straffeskatt”

¹⁴⁸ Jfr. Dok. nr. 3 1997-98

8.2 Straffens begrunnelse

Grovt sett kan det skilles mellom to retninger i forhold til straffens begrunnelse, de absolutte og relative straffeteorier. De absolutte teorier bygger på at rettferdig gjengjeldelse både er straffens formål og berettigelse. De relative teorier bygger på at straffen er rettferdig i den grad den har nyttevirkinger. De relative teorier legger således større vekt på straff som et styringsverktøy.

Norsk strafferett bygger på en sammenblanding av disse retningene. På den ene side gjelder det et prinsipp om at det ikke skal straffes strengere enn nyttig. Med nyttig siktes særlig til i den grad straffen har preventiv virkning. På den annen side fremheves det at rettferdighet står som selvstendig begrunnelse for straff.¹⁴⁹

Det er imidlertid ikke noe nødvendig skille mellom de to tilnæringsmåtene.¹⁵⁰

Straff som grunner på tanker om rettferdig gjengjeldelse kan feks. bidra til at til respekten for lov og rett opprettholdes. I et slikt perspektiv vil gjengjeldelsesbetraktninger transformeres til nyttebetraktninger.

¹⁴⁹ Jfr. St. meld. Nr. 104 1977-78 s. 31

¹⁵⁰ Jfr. Mæland, Innføring i alminnelig strafferett s. 38-41

På denne bakgrunn vil vi i den videre drøftelsen ikke holde oss strengt til den ene eller andre teorien. Derimot tar vi for oss hensyn som synes særlig relevante i forhold til å ramme brudd på opplysningsplikten med straff.

I de neste kapitlene drøfter vi derfor begrepene straffverdighet, allmennprevensjon, rettferdig og skyld i forhold til skatteunndragelser. Straffens individualpreventive virkning vil derimot ikke bli nærmere berørt.

8.2.1 Straffverdighet

8.2.1.1 Straffverdighetsbegrepet

En vesentlig del av begrunnelsen for å straffe ligger i at den handling det reageres mot anses å være straffverdig. Normalt brukes straffverdighet for å angi hvorvidt en handling *bør* rammes av straff og *hvor streng* den i tilfelle bør være.

Straffverdighetsbegrepet i seg er imidlertid ikke særlig opplysende. Dets innholdet er heller ikke entydig fastlagt. I Høyesteretts praksis finnes det eksempler både på at begrepet blir brukt om *handlingens grovhet*¹⁵¹ og i betydningen *graden av skyld*.¹⁵² Det

¹⁵¹ Jfr. Rt. 1997 s. 572 om narkotika forbrytelse

vanligste i rettspraksis ser imidlertid ut til å være at det siktes til handlingens grovhet.¹⁵³ Hos lovgiver finnes det eksempler på at det settes likhetstegn mellom uttrykkene ”straffbart” og ”straffverdig”.¹⁵⁴ På denne bakgrunn ser vi det nødvendig å redegjøre for hvilke hensyn vi legger til grunn for straffverdighetsvurderingen.

Med utgangspunkt i alminnelig språkbruk synes det unaturlig å betrakte enhver straffbar handling som straffverdig. Å sette likhetstegn mellom straffbart og straffverdig vil etter vår oppfatning være å anlegge et for regeletisk perspektiv. Eksempelvis synes ikke brudd på plikten til å medbringe førerkort ved bilkjøring¹⁵⁵ å fortjene karakteristikken straffverdig. Det samme gjelder etter vårt syn også andre regler som primært er begrunnet i kontroll og bevishensyn.

¹⁵² Jfr. Rt. 1990 s. 1270

¹⁵³ Jfr. Samfunn og straff s. 127

¹⁵⁴ Jfr. Ot. Prp. Nr. 12 1889 s. 4

¹⁵⁵ Jfr. Vegtrafikkloven, lov av 18.06 1965 nr. 4 § 24

Eskeland¹⁵⁶ utaler etter å ha analysert bruken av straffverdighetsbegrepet i rettspraksis og juridisk teori, at kjernen i straffverdighetsbegrepet ser ut til å være ”graden av bebreidelse som kan rettes mot gjerningsmannen, vurdert ut fra handlingen og omstendigheter knyttet til den”. Graden av bebreidelse kan sies å avhenge av tre forhold som til sammen eller alene kan danne grunnlag for å stemple handlingen som straffverdig: Krenkelsens alvor, graden av skyld¹⁵⁷ og den verdimeslige dom over handlingen.

Med krenkelsens alvor siktes først og fremst til selve handlingen, men også omstendigheter rundt den. Med graden av skyld siktes til hvorvidt handlingen er utført med forsett eller uaktsomhet, og i tilfelle til den aktuelle graden innenfor den enkelte skyldform. ”Den verdimeslige dom” sikter primært til gjerningspersonens motiver¹⁵⁸ og handlingssituasjon, og retter seg mot andre sider av gjerningsmannens subjektive forhold enn de som omfattes av det strafferettslige skyldspørsmålet. Som eksempel

¹⁵⁶ Jfr. Ståle Eskeland, Strafferett s. 127

¹⁵⁷ Jfr. pkt. 8.2.3

¹⁵⁸ Eskeland skiller her for eksempel mellom et ideelt formål og personlige interesser

nevner Eskeland hvorvidt en vinningsforbryter hadde egen vinning eller et mer ideelt formål som hensikt.

Eskelands straffebegrep har således både en objektiv og en subjektiv side, hvor den subjektive siden også omfatter bebreidelse i et videre perspektiv enn det som følger av det strafferettslige skyldspørsmålet. Vi avgrenser i det videre mot en drøftelse av det strafferettslige skyldkravet. Vi konstaterer likevel at en lovstridig handling i alminnelighet er mer straffverdig desto sterkere grad av skyld den er utført med.

Den svenske Fängelsestraffkommittens har i en utredning av strafferammer og straffutmåling foretatt en omfattende drøftelse av begrepet ”straffvärde”¹⁵⁹. Her pekes det på at straffverdighetsbedømmelsen kan referere seg til forholdsmessighet i to ulike perspektiver, propersjonalitet og ekvivalens.

I propersjonalitetsperspektivet vurderes straffen mot forbrytelsens grovhet. Spørsmålet er om det er forholdsmessighet mellom lovbrudd og straffetrussel. I ekvivalensperspektivet vurderes straffetrusselen i de ulike straffebud opp mot

¹⁵⁹ Jfr. Sou 1986:13 s 19-22 og Sou 1986:14 s 131-413

hverandre. Spørsmålet blir om det er et ”rettferdig” forhold mellom straffetrusselene for de ulike lovbruddstyper.

Denne sondringen sier imidlertid lite om hva som gjør den ene forbrytelsen verre en den andre, eller mao. gir straffverdighetsbegrepet et materielt innhold. Om hvilke momenter som skal inngå i vurderingen uttaler kommisjonen seg i svært generelle vendinger¹⁶⁰:

”Vi anser.. att straffvärdebedömningar bör grundas på de olika brottens förkastlighet”.

”Utgångspunktet vid bestämmande av straffskalor....skall således vara vad brottet allment förtjänar av straff. För att komma fram til detta blir det nödvändigt att föra någon form av rättviseresonemang”. ”Straffskalaen bör således bestämmas i proportion til brottets svårhet och lika straff bör utsättas för likevärdiga brottstyper”.

Direkte gjelder sitatene hva som skal legges til grunn for utformingen av strafferammer.

Som det påpekes i Nou 2002: 4¹⁶¹ kan det imidlertid ofte være et større eller mindre sammenfall mellom de hensyn som inngår i straffverdighetsvurderingen og de hensyn som har betydning for fastsettelse av strafferammene.

¹⁶⁰ Jfr Sou. 1986: 13 s. 19

¹⁶¹ Jfr s. 122

Av sitatene fremgår det at kommisjonen ser hensynet til rettferdighet som en sentral faktor i straffverdighetsbegrepet. Rettferdighetsbegrepet¹⁶² er imidlertid heller ikke klart og entydig fastlagt. Likevel peker det, etter kommisjonenes og vår oppfatning, på noe vesentlig, nemlig at straffverdighetbetraktninger ikke skal gjøres ”utifrån olika teorier om straffets eller straffhotets verkningar”. Kommisjonens poeng er at straffverdighetsbetraktninger ikke bør gjøres utifra mer eller mindre velfunderte antagelser om straffens preventive virkninger.

I den videre drøftelse vil vi legge Eskelands definisjon av straffverdighetsbegrepet til grunn med de tilføyelser som følger av den svenske Sou,n.

8.2.1.2 Straffverdighet og brudd på opplysningsplikt

Utgangspunktet tas i den straffbare handlingens art, eller med andre ord i straffesanksjonens objektive innhold. Spørsmålet blir om å ”gi uriktige eller ufullstendige opplysninger”, jfr. lignl. §§ 10-2 nr.1 og 12-1 nr.1 a, kan sies å være straffverdige handlinger. Utgangspunktet er således at det er straffesanksjoneringen av

¹⁶² Se punkt 8.3.2???

ligningslovens opplysning og sannhetskrav som skal vurderes i lys av straffverdighetsbegrepet. Imidlertid er konsekvensen av brudd på disse reglene er som oftest at staten for et skattetap. Vi vil derfor tidvis benytte dette uttrykket.

Straff har i utgangspunktet vært samfunnets sanksjonsmiddel for å opprettholde respekten rundt viktige goder som liv, helse og eiendomsrett. På denne bakgrunn synes det klart at brudd på opplysningsplikten er av en vesentlig annen karakter. Riktignok kan det være likhetstrekk mellom regler til beskyttelse av eiendomsretten¹⁶³, og virkningene av brudd på opplysningsplikten. I motsetning til disse reglene rammer imidlertid ikke opplysningssvikten noe konkret offer. Det betyr ikke at vi oppstiller et vilkår om at en handling må rammes av et konkret offer for å rammes av straff. Derimot er det vår oppfatning at det er et moment av betydning for vurderingen av en handlings straffverdighet. Særlig må det gjelde handlinger som ikke kan hevdes å noen direkte skadevirkning.¹⁶⁴

¹⁶³ Jfr. Feks. bedrageri etter Straffeloven § 270 flg.

¹⁶⁴ Straffelovkommissjonen bygger på et ”skadefølgeprinsipp” i forhold til spørsmål om en

Skatteinntektene utgjør imidlertid en betydelig inntektskilde for staten. For året 2002 var statens samlede inntekter på skatter og avgifter på ca. ? milliarder. Omfanget av skatteunndragelser i Norge tilsier at problemene rundt skattereglenes håndhevelse bør tas alvorlig. Trolig er summen av skattetapet i Norge større en det som stjeles, underslås og bedras hvert år.¹⁶⁵ De samfunnsøkonomiske konsekvenser av brudd på opplysningsplikten tilsier derfor at handlingen er straffverdig.

I forhold til den enkelte skatteunndragelse har nok slike budsjettmessige argumenter likevel liten verdi. Den enkelte unndragelse vil av mange ses som en dråpe i havet. Spørsmålet her er hvilken betydning en handlings utbredelse skal ha for straffverdighetsbedømmelsen.

I en svensk utredning¹⁶⁶ ble det uttalt at det ikke skal tillegges betydning for straffverdighetsvurderingen at en forbrytelse har blitt mer vanlig.

Straffelovkomisjonen¹⁶⁷ fremhever at dette synspunktet ikke har dekning i forhold til

handlings strafferammer og straffverdighet, jfr. Nou 2002: 4 s. 79 flg.

¹⁶⁵ Jfr. Bratholm, Strafferett og samfunn 1980 s. 47

¹⁶⁶ Sou. 1986: 14 s. 146

¹⁶⁷ Jfr. Nou, 2002: 4 s. 128

Norsk lovgivers virksomhet. De fremhever også at det kan være gode grunner til å legge vekt på et lovbrudds utbredelse. Økt hyppighet av et lovbrudd vil feks innebære at handlingstypen blir et større samfunnsproblem. Videre at det ikke er vanskelig å tenke seg at samfunnets fordømmelse av slike handlinger da kan øke.

Vi er av den oppfatning at hvor hyppig et lovbrudd ikke bør være retningsgivende for bedømmelsen av handlingens straffverdighet. Straffverdighetsvurderingen bør etter vårt syn baseres på handlingen isolert sett. Å legge stor vekt på frekvens kan i denne sammenheng gi uheldig ekvivalens mellom de ulike straffebudene.

En annen innvending mot strenge reaksjoner er at skatteunndragelsene ikke bidrar til tap for samfunnet som helhet, men derimot til en omfordeling. Dette argumentet bør etter vår mening brukes med forsiktighet. Riktignok er da en fordel at verdier ikke går tapt. På den annen side kan omfordelingen få urettferdige fordelingsvirkninger. Skatteunndragerne kan beholde en større del av sin inntekt til privat disposisjon enn den som pliktoppfyllende følger gjeldende regler. Dette er naturligvis bare argumenter som gjelder den bevisste eller grovt uaktsomme skatteunndragelsen.

Et demokratisk system bygger på en forutsetning om at det er folkeviljen som skal være avgjørende for lovgivningen. Tanken er at lovene bygger på folkets verdioppfatninger¹⁶⁸. Det er således et demokratisk problem hvis lovgivningen ikke stemmer overens med den alminnlige rettsbevisshet.

Det kan imidlertid også føres argumenter mot at den almenne rettsbevisshet bør tillegges noen betydning i denne sammenheng. Et er at Stortingsrepresentantene ikke er formelt bundet av strømninger i velgermassen. Det kan dessuten være problematisk å fastslå hva den almenne rettsbevissheten rent faktisk er. Sist er det nok slik at den enkelte har en tendens til å se særlig alvorlig på lovovertridelser som kan ramme han selv.

Vi mener at disse innvendigene ikke medfører at den allmenne rettsbevissheten utspiller sin rolle som et moment i drøftelsen av opplysningssvikts straffverdighet. Sanksjoner, uavhengig av om de er av administrativ eller strafferettslig art, vil lett oppfattes som urettferdige hvis de strider mot den oppfatning folk flest har av rett og galt. En slik

¹⁶⁸ Jfr. Nou 2002: 4 s. 126 med ref. til indst. O. nr. 1 1901-02

situasjon kan føre til at skattesystemet mister sin legitimitet. I forarbeidene¹⁶⁹ til lignl. er det flere steder fremhevet at en forutsetning for å redusere skattesvikten er at skattesystemet oppfattes som rettferdig.

Omfanget av skattesvikt kan tyde på at skattesystemet har et legitimitetsproblem i forhold til skatteyterne. I forlengelsen av dette reiser det seg særlige spørsmål, om i hvilken grad det da er etisk forsvarlig å sanksjonere brudd på opplysningsplikten med straff. Vi kan av hensyn til oppgavens omfang imidlertid ikke forfølge den problemstillingen videre.

På denne bakgrunn vil vi hevde at brudd på opplysningsplikten representerer en handling i grenseland for hva som må antas å falle inn under begrepet straffverdig. På bakgrunn av de store beløp som årlig unndras fra beskatning synes det i utgangspunktet å være grunn til å anse brudd på opplysningsplikten som straffverdig. Imidlertid legger vi større vekt på at handlingen i et ekvivalens perspektiv ligger svært fjernt fra de handlinger som straff tradisjonelt brukes ovenfor. Det er videre et vesentlig moment at bruken av straff kan synes å bidra til å redusere skattesystemets legitimitet. Som det er

¹⁶⁹ Jfr. Ot. prp. nr. 29 1978-79 kap. 7.1

beskrevet i punkt 3.2 over skal opplysningsplikten markere et samarbeid og lojalitetsforhold. Bruk av straff synes som et lite egenet middel til å styrke dette lojalitetsforholdet.

8.2.2 Allmennprevensjon

8.2.2.1 Hva er allmennprevensjon

Med allmennprevensjon forstås vanligvis ”.....straffelovens og straffhåndhevelsens evne til å skape lovlydighet hos borgerne”¹⁷⁰ Med straff forstås her hele det strafferettslige systemet, fra lovens straffetrussel til etterforskning, dom og fullbyrdelse. Andenæs har formulert det slik: ”En allmennpreventiv effekt er oppnådd i den utsteking borgerne på grunn av stimuli fra lovgivningen og fra rettsmaskineriet avholder seg fra sosialt uønskede handlinger som de ellers ville ha foretatt”.¹⁷¹ I den grad dette skyldes frykt for straffesanksjonen, betegnes dette gjerne som allmennprevensjonens direkte avskrekkelsesvirkning.

¹⁷⁰ Jfr. Andenæs 1950 s. 107-108

¹⁷¹ Jfr. TfR. 1966 s. 2

I moderne teorier om allmennprevensjon regner man med at allmennprevensjon også virker gjennom moraldannelse i samfunnet. Straff uttrykker sosial misbilligelse og stempler en handling som forkastelig. Derved forsterkes den påvirkning som skjer gjennom ikke rettslige faktorer, bla. oppdragelse. Over tid vil denne stigmatiseringen gi grunnlag for visse generelle holdninger og samfunnsnormer som i alminnelighet vil heve terskelen for å begå lovbrudd.

Både avskrekkelsesvirkningen og moraldannelsen kan foregå både på det bevisste og det ubevisste plan. I førstnevnte tilfelle overveier den potensielle lovbrøyteren risikoen ved å begå handlingen. I det andre tilfelle dreier det seg om opparbeidelse av ubevisste hemninger mot kriminalitet og i ytterste konsekvens om innarbeidelse av en vanemessig lovlydighet.

8.2.2.2 Virker allmennprevensjon

Andenæs holdt engang foredraget¹⁷² : ” Allmennprevensjon – illusjon eller realitet ?”. I senere uttalelser sier han at spørsmålsteget nå er fjernet.¹⁷³ Ifølge Andenæs er ikke

¹⁷² Foredrag i norsk kriminalistforening 1949

¹⁷³ Jfr. Straffen som problem s. 51

problemstillingen om, men på hvilke områder og under hvilke omstendigheter allmennprevensjon virker. Både lovovertrédelsens art, oppdagelseshyppigheten og strenghet i sanksjonen er her av betydning.

Spørsmålet her er hvorvidt, og i tilfelle i hvilken grad og under hvilke omstendigheter, det er mulig å styre borgerne til å oppfylle opplysningsplikten gjennom trusler om straff. I forhold til reaksjonsgraden blir det et spørsmål hvor langt de kan påvirkes til riktig beskatning gjennom økende strenghet i sanksjonene, og hvor håndhevelsespraksisen blir av avgjørende betydning for straffens faktiske forebyggende virkning.

8.2.2.3 Metode spørsmål

Som Andenæs påpeker i sin artikkel ”allmennprevensjon og straff”¹⁷⁴ har allmennprevensjonen lenge spilt en stor rolle i forhold til strafferettsfilosofien, lovgiver og for domstolene. Innen kriminologi og sosiologi er imidlertid allmennprevensjonen et

¹⁷⁴ Jfr. TfR. 1966 s. 4 og 5

nesten forsømt område. I praksis finnes det således minimalt av empirisk forskning om temaet. En er derfor henvist til å slutte ut i fra mer allmenne psykologiske betraktninger. Et godt begrunnet svar på vår problemstilling kunne en fått ved en sammenligning av tilstanden med og uten straffesanksjonert opplysningsplikt. I praksis innebærer en slik prøving at en må sammenligne med forhold utover Norges grenser. En slik analyse vil imidlertid sprengte rammene for denne fremstilling.

På denne bakgrunn tar vi utgangspunkt i mer generelle synspunkter og drøfter disse med henblikk på brudd på opplysningsplikten.

8.2.2.4 Allmennprevensjon og sanksjonering av brudd på opplysningsplikten

Straffens betydning for borgernes motivasjon til å avholde seg fra lovbrudd vil være forskjellig etter ulike arter av lovbrudd. I Strafferettsteorien¹⁷⁵ har en fra gammelt av sondret mellom handlinger som i seg selv er moralsk forkastelige, ”*mala per se*”, og handlinger som er uriktige fordi loven forbyr dem, ”*mala quia prohibita*”. Drap og voldtekt er eksempler på *mala per se*, mens for eksempel brudd på vikepliktsreglene kan

¹⁷⁵ Jfr. Bratholm: Samfunn og straff s. 27 og Andenæs TfR 1966 s. 11

henføres til den andre kategorien¹⁷⁶. Det er ikke noe klart skille mellom de to gruppene, men sontringen peker likevel på noe vesentlig.

Ved de moralsk forkastelige handlinger vil, som Andenæs¹⁷⁷ formulerer det, moralen likevel stå igjen som sterke kriminalitetshindrende faktorer. I forhold til moral nøytrale handlinger står loven mer alene. Overholdelse av reglene blir i større grad avhengig av straffetrusselens eksistens, og således et spørsmål om det finnes effektive rettslige sanksjoner.

Andenæs uttaler at ”på dette området (skattesnyteri) synes erfaring å vise at flertallet av borgerne er potensielle lovbrøyttere.”¹⁷⁸ Det synes lite tvilsomt at brudd på opplysningsplikten faller inn under kategorien moralnøytrale handlinger, og at plikten til å ikke gi ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” i stor utstrekning er avhengig av effektive rettslige sanksjoner.

Et alminnelig synspunkt er at risikoen for oppdagelse og domfellelse er av avgjørende betydning for den allmennpreventive effekt. Jo større risiko for å bli oppdaget og

¹⁷⁶ Jfr. Bratholm: Samfunn og straff s. 27

¹⁷⁷ Jfr. TfR. 1966 s. 11

domfelt, jo sterkere vil den preventive effekten være. Som Andenæs formulerer det: ”Meget få ville finne på å overtre Straffeloven med en politipatrulje som iakttagere”.¹⁷⁹ Muligheten for å avdekke og å reagere mot forskjellige typer misligheter er i stor grad et spørsmål om bruk av resurser. I ligningslovens forarbeider er det utalt at en av grunnene for revisjonen av systemet for ileggelse av tilleggsskatt, var et ønske om at sanksjonen skulle ilegges hyppigere¹⁸⁰.

Andenæs uttaler¹⁸¹ at straffesystemet har størst forutsetning for å virke effektivt i forhold til handlinger som rammer et konkret offer. Mer problemfylt er håndhevelsen av straffebud til vern for almenne interesser, som ved for eksempel økonomisk kriminalitet. Straffetrusslens størrelse er nært knyttet opp mot straffens allmennpreventive virkning. Fra lovgivers side har det generelt vært bygget på en antagelse om at straffetrusselens avskrekkende effekt på allmennheten øker med straffetrusselen.

Straffelovskommisjonen stiller seg imidlertid noe skeptiske til holdbarheten i denne

¹⁷⁸ Jfr. TfR. 1966 s. 12

¹⁷⁹ Jfr. TfR. 1966 s. 16

¹⁸⁰ Jfr. Ot. Prp. Nr. 29 1978-79 s. 44

¹⁸¹ Jfr. Straffen som problem s. 55

antagelsen.¹⁸² Det pekes her på at praktiseringen av straffeforfølgningen er langt viktigere enn straffetrusselens størrelse.

En annen antagelse er at allmennprevensjonens grensenytte avtar ved økende strenghet i reaksjon. Det innebærer at straffskjerpelse utover et visst nivå ikke vil gi noen ytterligere preventiv effekt. Den som ikke lar seg avskrekke med 60 % tilleggsskatt vil trolig heller ikke la seg påvirke av en sats på 80%. Hvor den nøyaktige grensen går er svært vanskelig å fastslå. Tilleggsskatt etter reglene i skatteloven av 1911, jfr. §84 nr.3-7 og §122 nr. 2, ga anvisning på en sats opp mot 100 %. Reduksjonen til 60 % har ikke ført til at antall illeggelser har blitt redusert, tvert imot har den økt. Isolert sett kan det tyde på 100% satsen lå over den allmennpreventive nyttegrensen. Endringen i den maksimale tilleggsskattesatsen skjedde imidlertid i kombinasjon med andre endringer, bla. økt ressursbruk. Det er derfor usikkert om det reelt er noe grunnlag for en slik slutning.

Det avgjørende for om allmennprevensjon virker er i alle tilfelle ikke bare de rene objektive forhold, altså at det forligger en sanksjonstrussel og hvor streng den i tilfelle

¹⁸² Jfr Nou. 2002:4 s. 116

er. En grunnleggende forutsetning er at de en ønsker å styre handlingsmønsteret hos rent faktisk kjenner til truslens eksistens. Således er kjennskap også en forutsetning hvis man har til hensikt å øke almenntreningens ved å skjerpe nivået på reaksjonen. Det synes innlysende at ingen vil forandre sitt handlemønster på bakgrunn av forhold de ikke har kunnskap om. Andenæs uttaler at dette er forhold som ofte blir oversett.¹⁸³

Spørsmålet om almenntreningens hensyn tilsier at skattesvik rammes med frihetsstraff kan sees som et spørsmål om den preventive virkningens grensnytte. Mer presist er problemstillingen om fengselsstraff kan avskaffes, eller i alle fall reduseres sterkt, uten at det går utover borgernes lovlidighet i forhold opplysningsplikten etter Ligningsloven § 12-1. Vi kan imidlertid av hensyn til oppgavens omfang ikke gå videre inn på denne problemstillingen.

Straffen vurderes ikke alltid bare ut i fra sin reelle virkning men blir også tillagt en symbolsk funksjon. Lovens regler står som symbol på verdier og holdninger. En reduksjon i straffnivået kan etter et slikt resonement oppfattes som å sende ut ”feil signaler”. Det forfeilede signalet skulle i tilfelle være at myndighetene ser mildere på

¹⁸³ Jfr. Straffen som problem s. 55

det aktuelle lovbruddet. Vi skal ikke ta stilling til hvordan opinionen vil oppfatte en eventuell reduksjon i forhold til et gitt lovbud. Imidlertid er vi av den oppfatning at straff ikke bør brukes i større utstrekning en formålet tilsier.

Generelt må det antas at høy risiko for oppdagelse og streng straff virker mer skremmende enn lavere oppdagelsesrisiko og mindre straff. Hvor stor denne forskjellen er vet vi derimot lite om.

8.2.3 Særlig om skyldkravet

8.2.3.1 Innledning

Skyld inngår som et av vilkårene for at en handling kan møtes med formell straff. Skyld er i dette henseende et juridisk og ikke moralsk begrep selv om selv om det er en nær sammenheng mellom de to ting. Når skyld er gjort til et vilkår for straff er det først og fremst ut i fra en rettferdighetstankegang. I forhold til skyldkravet når det gjelder tilleggsskatt og skattesvik er det imidlertid noen særlige forhold som gjør seg gjeldene. Temaet i denne delen er om disse særforholdene kan forsvares ut i fra den rettferdighetstankegangen som skyldreglene bygger på.

8.2.3.2 Kriminalisering av uaktsomme handlinger - skjult forsett

Strafferettens strenge beviskrav gjør at lovgiver noen ganger kun krever uaktsomhet, jfr ligningsloven § 12-1, for å slippe den tunge bevisbyrde som ellers ville foreligge i forhold til forsett. Dette betegnes ofte som ”skjult forsett” og skyldes at en har lagt avgjørende vekt på effektivitets og kontroll hensyn. I praksis fortøner dette seg som en senkning av beviskravet. En annen måte å se problemstillingen på er at lovgiver kriminaliserer uaktsomhet for å komme de egentlige forsettelige lovbruddene til livs. Spørsmålet er aktuelt fordi uttalelser i forarbeidene til endringen av straffekapittelet i ligningsloven trekker sterkt i retning av skyldgraden grov uaktsomhet har blitt vedtatt nettopp for å ramme slikt skjult forsett.

Straffelovkommisjonen¹⁸⁴ fremhever at når forsett ikke kan bevises er det ofte nettopp fordi det ikke i betryggende grad kan bevises at det er foretatt en straffverdig handling. Likevel slik at unntak kan tenkes etter en konkret avveining. Avveiningen står etter kommisjonens syn mellom bedret evne til reaksjon mot overtredelser og hensynet til

¹⁸⁴ Jfr. Nou 2002: 4 s. 131

urimelig straffe atferd som lovgiver i seg selv ikke har vurdert som straffverdig. jfr det manglende forsett kravet.

Som det følger av oppgavens del 6 er det nok at det påvises grov uaktsomhet. Imidlertid kan det synes som om reglene primært har hatt forsettlige brudd på reglen for øye. I forarbeidene til revisjonen av ligningslovens straffekapittel¹⁸⁵ uttales det at ”som regel vil det være på det rene at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger forsettlig...”. Det synes på denne bakgrunn som om alternativet grov uaktsomhet mest er tatt med for å lette bevisbyrden der forsett ikke lar seg påvise.¹⁸⁶ En naturlig synsvinkel kan da være å se grov uaktsomhet som skjult forsett.

Begrepet ”skattesvik som står sentralt i kapittel 12 kan støtte dette synspunktet. Etter forarbeidene¹⁸⁷ er det i hovedsak ment å omfatte ”fremsetting av uriktige påstander og opplysninger, eller fortielser i den hensikt å fremkalle eller utnytte en villfarelse.....”. Særlig ordet hensikt taler for denne forståelsen. At finanskomiteens innstilling heller

¹⁸⁵ Jfr. ot. prp. nr. 21 1991-92 s. 42

¹⁸⁶ Jfr. Norsk bedriftsskatterett s. 1421

¹⁸⁷ Jfr. Ot. prp. ?

ikke gjorde noe forsøk på en nærmere avklaring av grensen mellom de to skyldkravene, kan trekke i samme retning. Ole Gjems Onstad fremhever at det i underrettspraksis fra senere år er vanskelig å finne eksempler på at forhold er vurdert som grovt uaktsomt der man ut fra fakta har ansett at forsett ikke kan foreligge.¹⁸⁸

Etter vårt synspunkt er det på bakgrunn av rettssikkerhetshensyn lite heldig å bruke uaktsomhetsansvar for å ramme skjult forsett. Overkriminalisering av i og for seg straffverdige handlinger for å forbigå bevisproblemer synes betenkelig. Ut i fra et rettssikkerhetshensyn er dette lite tilfredsstillende fordi spørsmålet reelt sett dreier seg om hvilket vern borgerne har på strafferettens område.

8.2.3.3 Ligningsmyndighetene egnet til vurdering av skyldkrav?

I forhold til tilleggsskatt er det funksjonærene i ligningsvesenet som foretar vurderinger av skyld. Dette gjelder både spørsmålet om opplysningssvikten er culpøs etter § 10-3 og spørsmålet om forhøyet sats etter § 10-4. Problemstillingen er om det kan antas at ligningsfunksjonærene har den nødvendige kompetanse for å foreta disse vurderingene

¹⁸⁸ Jfr. Norsk bedriftsskatterett s. 1422

på et forsvarlig nivå. Forsvarlig må forstås på bakgrunn av den rettssikkerhet borgeren bør ha krav på i spørsmål hvor staten gjør inngrep overfor den enkelte.

I forarbeidene til ligningsloven¹⁸⁹ uttales det at endringen i ligningslovens bestemmelser om tilleggsskatt, delvis skyldes at ligningsfunksjonærene skulle slippe å foreta kompliserte vurderinger av skyld. I dette antas det å ligge en henvisning til at vurderinger av skyld er problematiske i sin allminnelighet, men også en henvisning til at dette er særlig problematisk for en ligningsfunksjonær som ikke er vant til å foreta slike vurderinger.

Det poengteres i forarbeidene¹⁹⁰ at en årsak til at tilleggsskatt ikke hadde blitt ilagt i den grad det var ønsket fra lovgivers side, var sanksjonens nærhet til straff. Bruk av straff forutsatte på det tidspunktet en strafferettslig vurdering av skyld. Ligningsfunksjonæren beveger seg således i ukjent terreng, og viser derfor tilbakeholdenhet med å ilegge en sanksjon som i stor grad ligner den formelle straff.

¹⁸⁹ Jfr. Nou nr. 29 1978-79

¹⁹⁰ Jfr. note 189

I saker for domstolene vil skyldkravet bli vurdert av fagmenn, dvs. av fagdommere. Det må antas at disse i kraft av sin utdanning og daglige erfaring fra rettsapparatet har en særlig forutsetning for å kjenne det nærmere innholdet i de forskjellige skyldgradene og til å bedømme hvorvidt bevisbyrdekravene er oppfylt. Det kan ikke uten videre antas at ligningsfunksjonærer i allminnelighet har en tilsvarende kompetanse. Fra et rettssikkerhetssynspunkt synes dette betenkelig, særlig på bakgrunn av sanksjonens pønale karakter.

8.3 Straffens hensiktsmessighet

8.3.1 Økonomisering med straffetrusler

Hvilke handlinger bør kriminaliseres. Dette er et spørsmål som får stadig tilbakevendende aktualitet og går ofte under betegnelsene økonomisering med straffetrusler.

Skadefølgeprinsippet, et prinsipp om at bare handlinger som på en eller annen måte er skadelige, bør etter Straffelovkommisjonens syn danne grunnlaget for hvilke handlinger som rammes med straff. En begrensning ligger i det de betegner som alternativ prinsippet. Prinsippet innebærer at straff må sees i et grensenytteperspektiv. Det forutsettes med andre ord at den preventive nytten av straff er avtar med en økning i antall straffebud. Straff skal etter dette bare brukes hvis det ikke kan oppnås en like god eller bedre effekt med mildere og mindre inngripende virkemidler. Utgangspunkt er størst mulig frihet. Kun ved tungtveiende grunner skal dette utgangspunktet fravikes.

Et annet spørsmål er hvor langt vi bør gå i å kriminalisere ulike handlinger. Det innvendes ofte mot nye straffesanksjoner at det vil føre til strafferettslig inflasjon, som i sin tur kan føre til at respekt for lov og rett generelt blir mindre. Innvendingen blir sjelden brukt av dem som er enig i lovreguleringen.

Det er likevel klart at det må finnes en grense for hvor langt en kan gå i straffesanksjonere lovbrudd. Straff er det sterkeste virkemiddel staten har for å uttrykke misbilligelse i forhold til uønskede handlinger hos sine undersåtter. Dette tilsier at det

ikke brukes i tide og utide. Straffelovkommisjonen uttaler at det er ”nødvendig å unngå å kriminalisere smått og stort”¹⁹¹.

Utgangspunktet bør således være en generell tilbakeholdenhet med bruk av straff. Spørsmålet er om straffen er berettiget. Bare da kan samfunnet moralsk sett forsvare at den påføres. Det påpekes videre at det utvilsomt kan oppnås mye etter nytteprinsippet men at det alene vil stride mot mange andre prinsipper - reaksjonen må være rimelig og rettferdig.

En annen grense går ved at straff bare skal ilegges der det er hensiktsmessig. Dette innebærer en avveining av straffens nyttevirkninger og kostnader. Kostnader skal i denne sammenheng ikke bare sees som et spørsmål om prisen for å håndheve en regel, men som samfunnskostnadene ved at lovbrudd blir straffesanksjonert. Slike kostnader er av både økonomisk og personlig art. I denne vurderingen blir spørsmålet om prevensjonsvirkningene viktige. Kommisjonen gir uttrykk for at lovgiver har en tendens til et noe overoptimistisk syn i så henseende. På denne bakgrunn reises det spørsmål om enkelte straffebud bare bør belastes med bot og ikke ubetinget fengsel.

¹⁹¹ Jfr. Nou 4 2002 s. 79 flg.

Det påpekes videre at en vid ordlyd i et straffebed går på bekostning av borgerens forutberegnlighet. Kommisjonen mener derfor at det ikke bør være straff i forbindelse med generalklausuler. I forhold til vårt spørsmål blir problemstillingen om ordlyden ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” favner så vidt at eventuell overtredelse ikke bør rammes av straff. Det fremheves at presisjon er en forutsetning for forutberegnlighet.

I tillegg har en spørsmålet om resursbruk. Flere straffebed betyr at rettsapparat, politi og påtalemyndighet får mer å gjøre. Dette krever i sin tur økte resurser eller at andre formål må vike. Det fremstår som lite heldig å ha forbud en ikke har resurser til å håndheve. De vil da fremstå som reelt tomme trusler. Konsekvensene kan lett bli generelt mindre respekt for det mange oppfatter som bagatellmessige lovbrudd, med de problemer dette kan medføre i forhold bekjempelse av mer alvorlig kriminalitet.

Et poeng er også at folk bør ha en viss mulighet til å skaffe seg kjennskap til de strafferegler som gjelder. Dette tilsier at en forsøker å holde antall straffebed på et moderat nivå.

Økonomisering med straffetruer dreier seg ikke bare om hvorvidt et forhold skal være straffbart, men også hvilken straff som i tilfelle er riktig. De samme hensyn som nevnt ovenfor gjør seg gjeldende også her. Kommisjonen mener det bør være mulig å oppheve straffetrusselen i bagatellmessige tilfelle som samtidig rammes av en straffetrussel. Imidlertid uttales det at det trengs en opprydning for å få mer ensartet lovgivning og reaksjonsmønster. Forutsetningen er at reaksjonene er tilstrekkelig effektive til å forebygge og samtidig mindre inngripende enn straff. Det fremheves at straff i form av bare bot ofte kan være inngripende nok på grunn av møte med politi og påtalemyndighet samtidig som forholdet da vil registreres.

Et annet poeng er at forebyggelse ikke alltid skjer mest effektivt med straff. Politi og påtalemyndigheter har begrensede resurser og må derfor foreta prioriteringer. Administrative sanksjoner kan ofte ilegges raskere en de strafferettslige med den følge at det oppnås økt prevensjon.

8.4 Rettssikkerhet og effektivitet

Det er vanlig å betrakte rettsikkerhet og effektivitet som to motstridende hensyn. Desto mer vekt en legger på det ene hensynet, desto mindre vekt vil en dermed relativt sett legge på det andre. Det kan riktignok finnes unntak fra denne tesen.¹⁹² De følgende betraktninger bygger likevel på denne forutsetningen.

Begrepet ”rettssikkerhet” brukes i flere forskjellige betydninger. I det følgende gjøres ikke noe forsøk på å definere begrepets presise innhold. Derimot vil vi holde spesielle sider ved begrepet opp mot bruken av tilleggsskatt. Disse sidene er ønsket om å unngå uberettiget forfølgning og kravet om lovhjemmel.

Eskeland skiller i en artikkel mellom effektivitetshensyn som går på bekostning av rettssikkerhetshensyn, og de som ikke gjør det. Sistnevnte er uproblematisk sett i fra en prinsipiell synsvinkel. Etter Eskelands oppfatning blir det da et spørsmål om å prioritere hensyn som rangmessig står ulikt. Hensynene er uttrykk for helt grunnleggende trekk ved vår kultur. Selv små endringer bør derfor gjøres med varsomhet.

¹⁹² Jfr. Eskeland s. 227

Rettsikkerheten har tradisjonelt hatt en høyere ideologisk status i vår rettskultur enn hensynet til effektivitet. Dette gjenpeiler seg bla i at hensynene er ivaretatt av rettskilder på et overodnett nivå. Eksempelvis følger det både av Grunnloven og EMK. at straff bare kan ilegges ved dom.

Hvor effektiv strafferettspleien skal være er i større grad et spørsmål om hensiktsmessighet og prioriteringer uten de sterke ideologiske overtoner. Forutsetningen er da at effektiviteten ikke kommer i konflikt med rettsikkerhetsverrdiene.

Straffeloven og Straffeprosessloven gir uttrykk for visse generelle avveininger mellom rettsikkerhetsverdier og effektivitet. På enkelte områder gjelder det imidlertid særregler, basert på at særlige hensyn gjør det berettiget å la denne avveiningen falle annerledes ut enn det som ville følge av de generelle reglene. Typisk er dette på områder hvor det dreier seg om mindre alvorlig kriminalitet. Generelt kan en si at jo mindre alvorlig kriminaliteten er, jo mindre relativ vekt legges det på rettsikkerheten. Eksempler kan være adgangen til å vedta forelegg for straffbare handlinger som sanksjoneres med bøter og tilleggsskatt etter ligningslovens kapittel 10.

Hva som er den ”riktige” avveiningen av disse hensynene kan naurligvis ikke avgjøres en gang for alle. At rettssikkerhet tradisjonelt har hatt en høyere ideologisk rang gir ikke noe entydig svar for hvordan avveiningen skal bli i det enkelte tilfelle. Imidlertid følger det av rangforskjellen at avvik fra de generelle reglene i retning av svakere rettssikkerhet krever en særskilt begrunnelse.

Spørsmålet blir da om de hensyn som ligger bak ligningslovens regler er sterke nok til å begrunne avvikene fra de generelle reglene.?

En endring av Ligningsloven § 3-13 nr. 3a 10.4 1992 endret reglene i forhold til ligningsmyndighetenes taushetsplikt. Endringen kan sees som et skritt i retning av å legge relativt større vekt på effektivitet innen forvaltningen.

Det har vært hevdet at økonomisk kriminalitet tar så mange former at den eneste effektive måten å ramme slik virksomhet på er å innføre en generalklausul som dekker ”illojal opptreden”. Et forslag om en slik klausul ble utarbeidet av departementet i 1974, men arbeidet ble senere ikke fulgt opp. Grunnen var nettopp at generalklausulen ikke i tilstrekkelig grad ivaretok hensynet til rettssikkerheten.

Her kan vi vel trekke en parallell til utformingen av vilkårene for tilleggsatt som også har et preg av å være en generalklausul.

Generelt kan det hevdes at bruk av generalklausuler representerer en svekkelse av rettssikkerheten. Jo mer vag og upresis lovhjemmelen er i jo mindre grad kan en si at lovgiver har tatt stilling til hvorvidt et konkret forhold er straffbart.

For 25 år siden svarte Eckhoff på hvor effektivt politi vi burde ha. Svaret var :” sånn passe” . I denne setningen ligger et uttrykk for en avveining av de to hensynene. Det ligger mer visdom i denne setningen en det kan synes ved første øyekast.

Rettferdighetskravet kan komme i konflikt med andre målsetninger. Dette gjelder bla i forhold til at systemet skal være enkelt og oversiktelig, og i forhold til at det skal være lett kontrollerbart. Det er derfor viktig at en finner løsninger som i tilstrekkelig grad ivaretar begge hensyn, altså et kompromiss. En mulighet er gjennom standardiserte fradrag. De faktiske utgifter vil imidlertid variere slik at denne løsningen ikke vil tilfredsstille kravet til absolutt rettferdighet.

8.5 Alternativer til det norske system?

8.5.1 Innledning

Skatteinntektene utgjør en betydelig del av statens inntekter. Det er derfor av stor betydning for samfunnet at staten får disse inntektene. Argumentene for de strenge reglene etter ligningsloven grunner i de samme argumentene, altså at de er nødvendige for å sikre etterlevelse av reglene for dermed å sikre statens inntekter. Begrunnelsen bygger på en sterk tro på straffens preventive virkninger. Spørsmålet her er om det kan finnes andre veier til målet, altså å sikre statens inntektsgrunnlag.

8.5.2 Bedre kontroll rutiner

Bedre kontrollrutiner vil under forutsetning av at reglene ellers står uforandret trolig føre til at flere blir ”tatt” for å gi ”ufullstendige eller uriktige” opplysninger. Det var i alle fall det som skjedde¹⁹³ ved innføringen av den forenklete selvangivelsen basert på

¹⁹³ Jfr. Riksrevisjonen??

kontrollopplysninger¹⁹⁴. Fordi kontrollen kunne skje maskinelt og derfor vesentlig mer effektivt var det en sterk økning i antall avdekkede brudd på ligningslovens kapittel 10 i forhold til denne gruppen. Det er imidlertid ikke det vi sikter til under dette punkt. Opplysningsplikten har vært regnet som helt avgjørende for å kunne foreta korrekt ligning. Spørsmålet her er om ikke de bedre mulighetene for kontroll bør føre til at forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsvesenets undersøkelsesplikt endres.

8.5.3 Belønning

Det kan hevdes at både straff og belønning sikter mot det samme mål, men med forskjellige midler. Mens straff har til hensikt å avskrekke til lydighet skal belønning motivere til å oppfylle den samme handlingen frivillig. Spørsmålet her er om det kan tenkes et system hvor de som oppfyller sin opplysningsplikt får ulike fordeler istedenfor at de som leverer ufullstendige og eller uriktige oppgaver blir møtt med negative sanksjoner. Virkemidlene er således prinsipielt forskjellige.

¹⁹⁴ Jfr. lignl. kap. 6

Spørsmålet om belønning har i juridisk teori blitt drøftet på generelt grunnlag.¹⁹⁵ Det fremheves her at å belønne borgerne hver gang de gjorde det loven påla dem eller forholdt seg fra å begå handlinger som den forbød ville føre til uforholdsmessige praktiske og økonomiske konsekvenser.

Her er skal imidlertid spørsmålet bare tas opp i forhold til bestemte lovbud, nærmere bestemt etter ligningslovens regler. En annen mer økonomisk overkommelig variant som blir fremhevet¹⁹⁶, er å gi enkelte av de ”lovlydige” fordeler. Dette ville likevel opprettholde den allmennpreventive virkningen. Fordelene kunne for eksempel bestå i et ekstra skattefradrag. Imidlertid vil et slikt tilfældighetsprinsipp komme i konflikt med det likhetshensyn som tradisjonelt har stått svært sterkt på skatterettens område.¹⁹⁷ Det må derfor legges til grunn at alle skattesubjektene i utgangspunktet fortsatt må behandles likt.

Dette reiser igjen spørsmål om hvordan det rent praktisk skal gjennomføres. Det kunne tenkes at skattyterne fikk en slags bonus for hvert år de oppga riktige og fullstendige

¹⁹⁵ Bratholm: Straff og samfunn s. 72 flg.

¹⁹⁶ Side 72

opplysninger. Spørsmålet blir hva som skal legges til grunn for å konstatere at så er tilfelle. Dette vil igjen lett bli et spørsmål om tilgang på og bruk av ressurser. Det må forutsettes at det tildeles tilstrekkelige ressurser til at gjennomføringen blir rettferdig. I forbindelse med overgangen til forenklet selvangivelse basert på kontrolloppgaver fra andre en skattyter selv, mener vi at ordningen kan la seg gjennomføre. Det kan hevdes at bonusordningen i bilforsikring får enkelte til å kjøre mer forsiktig. Tilsvarende kan det hevdes at en slik ordning kan få flere til å være lovlydige, selv om det naturligvis ikke vil gjelde alle.

Alt i alt blir det et spørsmål om ressursbruk og hva en oppnår. I denne forbindelse må det også regnes med den positive effekt av større lovlydighet og respekt for reglene. Om en slik ordning rent faktisk lar seg gjennomføre vil falle langt utenfor det som vi med rimelighet kan uttale oss om. Vi mener likevel at tanken likevel er såpass prinsipielt interessant at den fortjener nærmere vurdering.

¹⁹⁷ Jfr. Zimmer, Skatterett 2001 s. ?

8.5.4 Økte indirekte skatter

Et annet alternativ til straff kan være å øke de indirekte skattene, for eksempel ved en forhøyelse av merverdiavgiften. Tanken er at en slik økning skal gi grunnlag for å sette ned de direkte skattene. Dette skal i sin tur føre til større respekt for skattereglene slik at de i større grad blir overholdt.

Tanken har flere ganger vært fremme i den offentlige debatt, men da gjerne under betegnelsen ”grønn skatt”. Fokuset har da vært rettet mot at forbruk og ikke inntekt i seg selv bør skattlegges.¹⁹⁸ Tanken er at det er lettere å kontrollere et fåtall mva. pliktige enn et stort antall pliktige for direkte skatt.

8.5.5 Negativ publisitet

Bruk av negativ publisitet fra det offentlige for å påvirke næringsdrivende har lang tradisjon i USA.¹⁹⁹ Hensikten har vært todelt. Det ene formålet har vært å advare offentligheten, mens det andre har vært å straffe. Bare sistnevnte er av interesse i

¹⁹⁸ Jfr. Ot. prp. Nr.

¹⁹⁹ Jfr. Økonomisk forbrytelser og straff, s. 44

forhold til vårt tema. Spørsmålet her er om sanksjonsformen er anvendelig i forhold til privatpersoner.

Erfaringene fra USA er delte. På den ene side var det klart at sanksjonen virket sterkt. En undersøkelse viste at 12 av 17 korporasjoner som hadde vært utsatt for negativ publisitet foretok konkrete forbedringer for å forhindre at ”skandalene” gjentok seg. Det kan synes som om prestisjetap var viktigere enn økonomiske konsekvenser. Ledere og ansatte følte et sterkt ubehag ved å komme i offentlighetens lys. ”They felt lower than snakes” som en uttalte det. Sanksjonens effektivitet synes på denne bakgrunn å være ganske udiskutabel.

På den annen side var det et poeng at myndighetene ikke hadde god styring med hvordan offentliggjøringen fant sted. Grunnen er at de er avhengige av massemediene for at informasjonen skal nå fram til målgruppen. Mange pressemeldingene om forhold som potensielt kunne gi negativ publisitet ble ikke gitt noen omtale i det hele tatt.

I forhold til privatpersoner kan dette lett bli oppfattet som et spørsmål om å gjeninnføre gapestokken. Det synes ganske klart at det som virket sterkt i forhold juridiske personer vil virke enda sterkere når det dreier seg om fysiske personer. Det antas derfor at denne formen for sanksjon vil være for belastende for å anvendes på,

brudd på ligningsloven kap. 10 og 12, kanskje også i forhold til alle saker uavhengig av alvor og art. Det må bemerkes at en klar forutsetning for at reaksjonen skal ha noen effektiv virkning er at de forgåelser den evt. skulle brukes mot, av allmennheten blir oppfattet som straffverdig.

8.5.6 Informasjon

Spørsmålet her er om det kan oppnås noe i kampen mot skatteunndragelser ved å bedre informasjonen til borgerne. Det er i tilfelle noen spørsmål som først bør avklares. Helt grunnleggende blir hva en oppfatter som årsaken til skatteunndragelsene. Antar en at skattyteren mangler kunnskap om hvordan han skal gi fullstendige og korrekte opplysninger må informasjonen rettes mot et bedret kunnskapsnivå. Det gjelder både i forhold til kunnskap om de materielle reglene og hvor informasjonen kan hentes.

Tar en derimot utgangspunkt i at skattyter unndrar skatt av hensikt til egen vinning eller andre moralsk mindreverdige årsaker må informasjonen rettes mot skattyternes holdninger. Hva som er den bakenforliggende årsaken vil også være avgjørende når en skal vurdere hvilken effekt den bedre informasjon vil ha. Det må antas at det er lettere å nå fram der unndragelsen skyldes uvitenhet mer enn uvilje.

9 Litteraturliste

9.1 Litteratur

9.1.1 Bøker

Andenæs, Johs. Straffen som problem. 1994. Halden

Andenæs, Johs. Anders Bratholm. Spesiell strafferett. 3. utg. 1996. Oslo

Andenæs, Johs. Alminnelig strafferett. 4. utg. 1997. Oslo

Andenæs, Johs. Formuesforbrytelsene. 6. utg. 1996. Oslo

Andenæs, Johs. Statsforfatningen i Norge. 3. utg.

Andenæs, Johs. Statsforfatningen i Norge. 8. utg. 1998. Oslo

Bratholm, Anders. Strafferett og samfunn: alminnelig del. 1980. Oslo

Eriksen Morten.(red.) Økonomiske kriminalitet: utvalgte emner innen spesiallovgivningen (utdrag) 1990. Oslo

Eskeland, Ståle. Strafferett. 2000. Oslo

Eskeland, Ståle, Einar Høgetveit. Økonomiske forbrytelser og straff: juridiske grunnlagsteorier. 1994. Oslo

Gjems-Onstad, Ole. Norsk bedriftsskatterett. 4. utg. 1999. Oslo

Harboe, Einar. Ligningsloven med kommentarer. Einar Harboe, Ole Kalgaard, Truls Leikvang, 5. utg. 1998. Oslo

Lignings-ABC/utarbeidet av Skattedirektoratet, Oslo, 2001

Slettan Svein, Toril M. Øie. Forbrytelse og straff: Lærebok i strafferett. 1997.Oslo

Strandenæs Harald F. , Øystein Olausen. Ligningsforvaltningsrett- i praksis. 1997.Oslo

Zimmer Frederik. Lærebok i skatterett. 4.utg. 2001.Oslo

Aall, Jørgen. Rettergang og menneskerettigheter: Den europeiske menneskerettighetskonvensjonens artikkel 6 og norsk straffeprosess. 1995. Oslo

9.1.2 Artikler

Berg Pål. Tilleggsskatt – i strid med Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen. Skatterett 17. utg. 1999 s. 223-236

Berg Pål. Er bruk av straff og tilleggsskatt for samme forhold ulovlig? Skatterett 17. utg. 1999 s. 377- 379

Eriksen Morten. Parallell bruk av administrativ tilleggsskatt og straff etter ligningsloven. Tidsskrift for strafferett. årgang 1 2001 s. 167- 210

Gjems- Onstad, Ole. Menneskerettigheter og tilleggsskatt. Skatterett 20. utg. 2001 s. 127-149

Matre utv. 1998 s.1420

Tfr. 1966 (tidsskriftet for rettsvitenskap) s. 2-16

9.2 Forarbeider, offentlige publikasjoner o.l

Ot. prp. 1948

Ot. prp. nr. 29 (1978- 1979)

Ot. prp. nr. 21 (1991-1992)

Ot. Prp. nr.11 (1990-1991)

Innst. O . nr. 44 (1979-1980)

Innst. O . nr. 46 (1991- 1992)

Dok. Nr. 3:7 (1997-1998)

NOU 4 :2002

SOU 1986 : 13

SOU 1986 : 14

Skd. 9: 2001

9.3 Norske dommer

Rt. 1950 s. 1674

Rt. 1961 s. 1217

Rt. 1970 s. 1235

Rt. 1977 s. 1207

Rt. 1978 s. 884

Rt. 1990 s. 1270

Rt. 1994 s. 610

Rt. 1995 s. 1278

Rt. 1997 s. 572

Rt. 1997 s. 860

Rt. 1997s 1430

Rt. 1999s. 1980

Rt. 2000 s. 996

Rt. 2002 s. 497

Rt. 2002 s. 509

Rt. 2002 s. 557

Utv 1996 s. 38

Utv. 1979 s.110

Utv. 1993 s. 56

9.4 Dommer av EMD

Golder vs. UK dom av 21.02 1975 –Series A 18

Fischer vs. Østerrike av 29.05.2001

Engel vs. Nederland dom av 8.06 1976 Series A 22

Bendenoun vs. Frankrike dom av 24.02 1994 Series A 284

Numeister vs. Austria. Dom av 7.5 1974

(<http://www.jus.uio.no/sekr/studieinformasjon/fagsider/spesialoppgave/retningslinjer>)