



# Handelshøyskolen BI

## MAN 29141 Skatteprosess - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

### Predefinert informasjon

<b>Startdato:</b>	25-01-2023 09:00 CET	<b>Termin:</b>	202310
<b>Sluttdato:</b>	22-05-2023 12:00 CEST	<b>Vurderingsform:</b>	Norsk 6-trinns skala (A-F)
<b>Eksamensform:</b>	P		
<b>Flowkode:</b>	202310  11644  IN02  W  P		
<b>Intern sensor:</b>	(Anonymisert)		

Navn:

Natalia Uran

### Informasjon fra deltaker

<b>Tittel *:</b>	Frivillig retting-unntak fra tilleggsskatt		
<b>Navn på veileder *:</b>	Eivind Furuseth		
<b>Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:</b>	Nei	<b>Kan besvarelsen offentliggjøres?:</b>	Ja

### Gruppe

<b>Gruppenavn:</b>	(Anonymisert)
<b>Gruppenummer:</b>	11
<b>Andre medlemmer i gruppen:</b>	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Prosjektoppgave  
ved Handelshøyskolen BI

Frivillig retting-unntak fra tilleggsskatt

Eksamenskode og navn:  
**MAN 29141 – Skatteprosess**

Utleveringsdato:  
25.01.2023

Innleveringsdato:  
22.05.2023

Stuedsted:  
BI Oslo

# Innhold

## Innhold

<b>INNHold</b> .....	<b>I</b>
<b>SAMMENDRAG</b> .....	<b>II</b>
<b>1. INNLEDNING</b> .....	<b>1</b>
1.1 PROBLEMSTILLING .....	1
1.2 AKTUALISERING AV PROBLEMSTILLINGEN .....	1
1.3 AVGRENSNINGER, HERUNDER OPPGAVENS STRUKTUR .....	2
<b>2. FRIVILLIG RETTING - UNNTAK FRA TILLEGGSSKATT</b> .....	<b>3</b>
2.1 KORT OM HOVEDREGEL FOR TILLEGGSSKATT.....	3
2.2 HVA ER FRIVILLIG RETTING .....	4
2.3 FORMÅLET BAK BESTEMMELSEN.....	5
<b>3. I HVILKEN GRAD FORELIGGER FRIVILLIG RETTING</b> .....	<b>7</b>
3.1 RETTSLIG UTGANGSPUNKT.....	7
3.2 VILKÅR FOR FRIVILLIG RETTING.....	9
3.2.1 <i>Nærmere om vilkåret «frivillig»</i> .....	9
3.2.2 <i>«Frivillighetsvilkåret» - grensetilfeller for frivillig retting</i> .....	12
3.2.3 <i>Nærmere om vilkåret «riktig skatt må kunne beregnes»</i> .....	14
3.3 FRIVILLIG RETTING I UTENLANDSK RETT – SVERIGE SOM EKSEMPEL .....	16
3.4 KORT OM FORHOLDET TIL SKATTEFORVALTNINGSLOVEN § 9-4 OM EGENENDRING .....	19
<b>4. KONKLUSJON</b> .....	<b>20</b>
<b>LITTERATURLISTE</b> .....	<b>21</b>

## Sammendrag

Ved å benytte ordningen om frivillig retting har en skattepliktig mulighet til å melde fra om sin formue og inntekt som ikke tidligere har blitt rapportert til skattemyndighetene. Dersom vilkårene for frivillig retting er oppfylt slipper den skattepliktige å bli ilagt tilleggsskatt.

Det oppstår ofte spørsmål i forbindelse med forståelse av vilkårene i bestemmelsen om frivillig retting. Det sentrale her er hva det grunnleggende vilkåret «frivillig» innebærer.

Reglene om frivillig retting har vært viet stor oppmerksomhet hos media og i samfunnsdebatten i de senere år. Hvordan reglene skal praktiseres er ikke helt klart, noe som kan føre til opplevd forskjellsbehandling blant befolkningen og forvirring innad i skattemyndighetene. Reglene om frivillig retting har vært i dynamisk utvikling siden lovfesting i 1950 og frem til siste lovendring i 2010. Utviklingen gikk fra en gradvis reduksjon av tilleggsskatt i saker omfattet av frivillig retting, til fullstendig bortfall av tilleggsskatt.

Mye har endret seg siden ordningen ble innført. Digitalisert samfunn og økning i informasjonsutvekslingsavtaler fører til at oppdagelsesrisikoen øker. Dette vil i stor grad påvirke ordningen om frivillig retting ettersom skattemyndighetene nå får opplysninger.

# 1. Innledning

## *1.1 Problemstilling*

Problemstillingen i denne oppgaven er i hvilken grad det foreligger frivillig retting etter sktfvl. § 14-4 bokstav d, herunder når vilkårene anses oppfylt.

## *1.2 Aktualisering av problemstillingen*

En plikt for skattepliktige og tredjeparter til å gi opplysninger til skattemyndighetene er fundamentet som skattesystemet bygger på. Regler om skattepliktiges opplysningsplikt er forankret i skatteforvaltningsloven (heretter sktfvl) § 8-1. Etter sktfvl. § 8-2, gis opplysningene i skattemeldingen. Av bestemmelsen kommer det frem: «Den som skal levere skattemelding mv. etter dette kapitlet, skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil».

Skatteforvaltningsloven legger prinsippet om egenfastsetting til grunn hvor opplysningene gis av eget tiltak. Det ansvaret som den skattepliktige gjennom bestemmelsen har fått for å sikre at riktig skatt blir fastsatt til rett tid, gir samtidig muligheter for å lure seg unna skatteplikten ved å unnlate å gi opplysninger til skattemyndighetene eller ved å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Et virkemiddel for å hindre at opplysningsplikten ikke overholdes, er sanksjonering av opplysningssvikt. (Johnsen, 2021, ss. 15-17).

De aktuelle sanksjonsformer mot den skattepliktiges opplysningssvikt er tilleggsskatt etter sktfvl. § 14-3 til § 14-6 eller straff etter straffelovens § 378 til § 380 (heretter strl.) dersom forholdet kvalifiserer, avhengig av alvorlighetsgraden.

Som hovedregel ilegges tilleggsskatt etter sktfvl. § 14-3 første ledd når skattytere gir uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlater å gi pliktige opplysninger til skattemyndighetene og dette kan medføre skattemessige fordeler.

Et viktig unntak fra regelen om tilleggsatt er når skattyter frivillig kommer med opplysninger som korrigerer tidligere feil, og gir alle opplysninger slik at det kan fastsettes riktig skatt. Hjemmelsgrunnet for dette unntaket fra tilleggsatt er såkalt frivillig retting etter sktfvl. § 14-4 bokstav d.

Frivillig retting omtales ofte som skatteamnesti. Formålet med denne ordningen er at skattemyndighetene får opplysninger som de ellers ikke ville ha fått. I tillegg gir ordningen skattyter mulighet til å ordne opp i tidligere feil uten å frykte straff i form av tilleggsatt eller mulig anmeldelse.

Det oppstår det ofte spørsmål om vilkårene i bestemmelsen. Hva betyr «frivillig» og når kan man si at rettingen ikke er frivillig? Hva innebærer vilkåret «at det kan fastsettes riktig skatt»?

Reglene om frivillig retting gjelder formue og inntekt både i Norge og utlandet. Det vi har sett i senere år, er at bruk av ordningen om frivillig retting har økt. I akkumulerte tall fra Skatteetaten opplyses det at totalsummen på innmeldte beløp til beskatning gjennom frivillig retting var per 2021 på over 80 milliarder kroner i formue og rundt 3 milliarder i inntekt. (Skatteetaten, 2021).

Økningen kan skyldes at det er gjort vesentlige endringer i både internasjonalt regelverk samt inngåelse av informasjonsutvekslingsavtaler med en rekke av OECDs land, noe som har økt oppdagelsesrisikoen for skjulte formuer og inntekter.

### ***1.3 Avgrensninger, herunder oppgavens struktur***

Oppgaven avgrenses til å inkludere gjennomgang av vilkårene i bestemmelsen om frivillig retting. I denne oppgaven skal jeg undersøke hvilke krav som stilles for at vilkårene skal være oppfylt, og når de anses oppfylt for å finne ut i hvilken grad det foreligger anledning til frivillig retting.

I kapittel 2 gis en kort beskrivelse av hovedregelen for ileggelse av tilleggsatt samt hva unntaksbestemmelsen om frivillig retting går ut på, og hva som er formålet bak denne bestemmelsen. I kapittel 3 vil jeg ta for meg vilkårene for

frivillig retting, og når vilkårene anses oppfylt i praksis. I samme kapittel vil jeg se på hvordan ordningen om frivillig retting praktiseres i andre land, eksempelvis Sverige. Deretter vil jeg belyse sammenheng mellom reglene om egenendring og frivillig retting. I kapittel 4 vil jeg forsøke å oppsummere det jeg har drøftet i oppgaven.

Jeg kommer til å gå gjennom hovedregelen om tilleggsskatt i den grad det er naturlig i sammenhengen, men jeg kommer ikke til å legge opp til en grundig gjennomgang av reglene om tilleggsskatt, da oppgavens omfang og rammer ikke tillater dette. Av samme grunn blir ikke et hvert forhold i forbindelse med frivillig retting drøftet.

Jeg kommer heller ikke til å vurdere de øvrige unntakene i lovens § 14-4 og unnskyldningsgrunnene i § 14-3 annet ledd, og går ikke nærmere på vilkåret om tidligere ilagt tilleggsskatt i bestemmelsens siste punktum eller skjerpet tilleggsskatt i sktfvl § 14-6.

## **2. Frivillig retting - unntak fra tilleggsskatt**

### ***2.1 Kort om hovedregel for tilleggsskatt.***

Plikten til å gi riktige og fullstendige opplysninger påhviler den skattepliktige selv. Tilleggsskatt er en sanksjon for å sikre etterlevelse av skatteyternes opplysningsplikt og er definert som straff etter Den europeiske menneskerettskonvensjon art.6. (EMK).

Etter gjeldende rett er reglene om tilleggsskatt forankret i sktfvl § 14-3 til § 14-6. Grunnvilkårene for tilleggsskatt fremkommer av hovedregel i sktfvl. §14-3 første ledd hvor det følger at: «Tilleggsskatt ilegges skattepliktig [...] som *gir uriktig eller ufullstendig opplysning* til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, *når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler*». [min utheving]

Hva som er riktige og fullstendige opplysninger vurderes objektivt med utgangspunkt i hva en lojal og aktsom skattepliktig ville gitt av opplysninger slik

at klart illojale tilpasninger betegnes som et brudd på opplysningsplikten. Tilleggsskatt ilegges kun når opplysningssvikten har gitt skattepliktige en skattemessig fordel. (Prop.38 L, (2015-2016) pkt.20.4.2. s. 213-214).

Tilleggsskatt er en «skal» - regel. Dette innebærer at tilleggsskatt *ilegges* dersom lovens vilkår for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt og unntakene ikke får anvendelse. Imidlertid er det likevel en viss adgang til å unnlate å ilegge tilleggsskatt. Av Ot.prp.nr.82 (2008-2009) pkt. 8.5.3 uttales at «Departementet legger til grunn at ligningsmyndighetene på bakgrunn av ressursituasjonen fortsatt til en viss grad vil kunne prioritere hvilke saker som skal forfølges med tilleggsskatt.». Dette gjelder kun i særlige tilfeller hvor det gis retningslinjer av Skattedirektoratet i forbindelse med omprioritering av saker på grunn av kapasitetsmangel.

Skatteforvaltningslovens § 14-4 oppstiller en rekke unntak fra hovedregelen om tilleggsskatt. Et viktig unntak i denne bestemmelsen er frivillig retting. Reglene om frivillig retting er hjemlet i sktfvl. §14-4 bokstav d. Tilleggsskatt skal ikke ilegges dersom vilkårene i unntaksbestemmelsen om frivillig retting er oppfylt.

## ***2.2 Hva er frivillig retting***

Betegnelsen «frivillig retting» brukes der en skattepliktig selv, av eget initiativ tar kontakt med skattemyndighetene og opplyser om sin uoppgitte formue- og /eller inntekt som skulle være rapportert tidligere eller retter feil som oppdages i ettertid slik at korrekt skatt kunne fastsettes.

Det er imidlertid en viktig forutsetning for at skattepliktig skal anses å ha meldt fra frivillig er at rettingen ikke er fremkalt av skattemyndighetenes kontrolltiltak som er eller blir iverksatt eller dersom skattemyndighetene har fått opplysninger fra andre. Det er også nødvendig å kunne gi opplysninger om midlenes opprinnelse.

I tilfeller hvor vilkårene for frivillig retting er oppfylt vil skattemyndighetene endre skattefastsettelsen og beregne riktig skatt som skattyter må betale med et rentetillegg uten å bli ilagt tilleggsskatt eller eventuelt bli anmeldt.



(Skatteetaten.u.a.). Adgangen til å endre skattefastsettingen ved frivillig retting er ti år, jfr. sktfvl. § 12-6 annet ledd siste punktum.

Et eksempel kan illustrere hva frivillig retting går ut på.

Økt internasjonalt samarbeid mellom skattemyndighetene i forskjellige land har ført til at det har blitt inngått flere informasjonsutvekslingsavtaler de siste årene mellom Norge og en rekke andre land. Disse avtalene har automatisk utveksling av informasjon mellom landene som har forpliktet seg til OECDs Common Reporting Standards (CRS) til å gi opplysninger om blant annet bankinnskudd til norske skattemyndigheter dersom konto eies av norsk statsborger. Vi kan tenke oss en situasjon hvor i forbindelse med innlevering av skattemeldingen at en skattyter får et spørsmål i skattemeldingen om disponering av bankkonto i Sveits (Sveits er blant de landene som Norge har informasjonsutvekslingsavtale med). Rett etterpå blir opplysninger om bankkonto avgitt av skattyter. På den ene siden resulterer dette i at skattyter ikke har kunnet gjøre frivillig retting gjeldende for den formuesposten, mens på den annen side er det ikke til hinder for å kunne anmode om frivillig retting for andre inntekts- og formuesposter. (Wikborg, Sørensen, 2023).

For å kunne forstå reglene er det viktig å ta et tilbakeblikk og undersøke hva som er formålet bak dem.

### ***2.3 Formålet bak bestemmelsen***

Reglene om frivillig retting har eksistert i over 70 år og har vært gjennom en del endringer. Siste endringene av regler i 2010 medførte bortfall av tilleggs skatt ved frivillig retting hvis vilkårene er oppfylt, strengere beviskrav i saker med tilleggs skatt samt at reglene har utvidet sitt virkeområde til ikke å gjelde bare tidligere leverte skattemeldinger, men også korrigerer av opplysninger som er lagt til grunn på bakgrunn av skjønnsfastsettelse. (Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.4.3 s. 46, pkt. 8.9.3 ss. 56-57.).

Som det er nevnt innledningsvis gir skattepliktige opplysninger til skattemyndighetene i form av egenfastsetting. Disse opplysningene danner grunnlaget for fastsettelse av skatt og avgift. Hvis opplysningene er uriktige og

ufullstendige, blir skatt og avgift fastsatt uriktig. (Mansika-Aanstad & Robstad, 2021, s. 18).

I Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.4.3 legger Departementet følgende vurdering til grunn for reglene om frivillig retting:

*Det er både i ligningsmyndighetenes og skattyters interesse at ligningen blir riktig. Regelverket bør derfor legge til rette for at skattytere som ønsker å få ordne opp i sine skatteforpliktelser, kan gjøre det uten at det reageres med tilleggsskatt. Departementet foreslår derfor et unntak fra tilleggsskatt når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger slik at det kan beregnes riktig skatt. [min utheving] (Ot.prp.nr 82, (2008-2009) s. 46).*

I NOU 2003:7 vurderte utvalget forholdet hvor tilleggsskatt bør unntas, selv om vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt var oppfylt. Utvalget fremhevet at:

Det vil [...] fremstå som svært urimelig om ikke skattyter skal kunne rette opp tidligere begåtte feil som ikke er oppdaget av ligningsmyndighetene, når rettingen ikke er foranlediget av kontroller og andre tiltak fra ligningsmyndighetenes side. Tilleggsskatt anses i slike tilfeller ikke nødvendig av preventive grunner. (NOU 2003:7, s. 112)

I sin melding SKM-2011-6 om frivillig retting utaler Skattedirektoratet at: «[...] formålet med regelverket, som skal være et incentiv for skattyterne til å komme med opplysninger til skattemyndighetene slik at de kan få ordnet opp i sine skatteforpliktelser.» (Skattedirektoratet, 2011).

Reglene i bestemmelsen skal som overordnet formålet sikre riktige skattefastsettelse. For det første skal reglene motivere skattytere til å gjøre et valg om å gi informasjon frivillig som tidligere har vært holdt skjult for skattemyndighetene slik at skattepliktige kan bringe sitt skatteforhold i orden uten å bli sanksjonert for opplysningssvikt. For det andre kan skattemyndighetene gjennom ordningen om frivillig retting få tilgang til opplysninger de ellers ikke ville ha fått og med dette avlaste sitt kontrollarbeid. (Skatteforvaltningshåndboken, 2023, s. 630).

Dette taler det i retning at formålet med reglene er å påvirke økonomisk atferd positivt slik at den bidrar til etterlevelse av opplysningsplikt og minske risikoen for skatteunndragelse. Når skattyter kommer med opplysningene frivillig så spares det mye av ressurser i forbindelse med kontrollarbeid hos skattemyndighetene. På den ene side får staten sikret sitt proveny i form av skatt fra ellers skjult inntekt og formue på en effektiv måte. På den annen side kan skattyter gjennom en meget gunstig ordning reparere for sitt lovstridige forhold.

Skatteamnestiordningen har skapt samfunnsdebatt rundt regelverket etter medias avsløring i saken hvor en familie i generasjoner har holdt skjult utenlandsformue i milliardklasse og ved hjelp av amnestiordningen reparerte for sine skatteunndragelser uten verken straffeskatt eller offentlig oppmerksomhet. (Ravn & Skaalmo, 2021). I media skapes det inntrykk av at ordningen er en slags livbøye for de med store pengesummer som ønsker å flagge hjem utenlandsk formue. Imidlertid er frivillig retting i stor grad benyttet av «vanlige» folk som vil bringe sitt skatteforhold i orden uten å bli straffet for det.

Etter det ovennevnte kan det oppsummeres at formålet med reglene om frivillig retting er å fange opp skjulte inntekter og formue for å bringe de til beskatning. Med dette økes skattefundamentet og hensynet til skatteproveny blir ivaretatt. Skattyters ønske for å melde seg frivillig, belønnes med fravær av tilleggsskatt. Dette i sin tur oppmuntrer flere for å benytte seg av reglene om frivillig retting.

### **3. I hvilken grad foreligger frivillig retting**

#### ***3.1 Rettslig utgangspunkt***

Den skattepliktiges rettslige adgang til frivillig retting er sktfvl. § 14-4 bokstav d.

Gjeldende regler om frivillig retting er en videreføring av regler fra den nå opphevede ligningsloven § 10-3 annet ledd bokstav c. Bestemmelsen inkluderer også endring av egenfastsatt skattegrunnlag etter sktfvl. § 9-4, hvis vilkårene for frivillig retting er oppfylt. (Harboe & Bugge, 2017, s. 387). Dette kommer jeg nærmere på i punkt 3.4 i denne oppgaven.

Av unntaksbestemmelsen i sktfvl. § 14-4 bokstav d kommer det frem at:

Tilleggsskatt fastsettes ikke

[...]

d) når den skattepliktige *frivillig* retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan fastsettes *riktig skatt*. Dette gjelder ikke hvis *rettingen kan anses framkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre*. Tidligere ilagt tilleggsskatt faller ikke bort. [min utheving]

Det er den skattepliktige som kan frivillig rette etter sktfvl. § 14-4 bokstav d. Bestemmelsen gjelder hvor den skattepliktige har levert meldinger og retter disse. Dette gjelder også i situasjoner hvor det er foretatt skjønnsfastsetting på grunn av ikke levert skattemelding hvor den skattepliktige frivillig retter eller utfyller opplysninger som er lagt til grunn ved skjønnsfastsettingen. Imidlertid opprettholdes tidligere ilagt tilleggsskatt grunnet manglende levering av skattemelding, jf sktfvl. § 14-4 bokstav d siste punktum. (Støvland P.H, Rettsdata, Skatteforvaltningsloven, note (741)).

Lovbestemmelsen viser til to kumulative vilkår som må være oppfylt for at unntaket fra tilleggsskatt skal komme til anvendelse.

Det er for det første vilkåret om at rettingen skal skje «frivillig» og for det andre vilkåret om at «det kan fastsettes riktig skatt», jf. sktfvl. § 14-4 bokstav d første punktum. Lovteksten i sktfvl. § 14-4 bokstav d annet punktum gjør et unntak om at rettingen kan ikke være frivillig dersom den er initiert som følge av skattemyndighetenes kontrolltiltak som er påbegynt eller blir satt i verk. Det samme gjelder når andre enn skattepliktige selv gir opplysninger til skattemyndighetene.

Spørsmål som reiser seg, er for det første hva som ligger i vilkåret «frivillig» og for det andre når kan man si at rettingen ikke er frivillig. For det tredje er spørsmålet om hva som fører til at riktig skatt må kunne beregnes.

Det fremkommer ikke klart av bestemmelsen hva det såkalte «frivillighetsvilkåret» innebærer. Forarbeidene til bestemmelsen er sparsom i

avklaringen utover noen få eksempel av veiledende karakter. Imidlertid bidrar rettspraksis i avklaringen av innholdet i «frivillighetsvilkåret».

Det er heller ikke nærmere forklart verken i lovteksten eller forarbeidene hvordan vilkåret «at det kan fastsettes riktig skatt» er å forstå.

I analysen av vilkårene i lovbestemmelse om frivillig retting kan forvaltningspraksis supplere rettskildebildet.

For å finne ut i hvilken grad det foreligger frivillig retting må det derfor tas utgangspunkt i fortolkning av vilkårene i bestemmelsen.

### **3.2 Vilkår for frivillig retting**

#### *3.2.1 Nærmere om vilkåret «frivillig»*

Etter sktfvl. § 14-4 bokstav d første punktum følger at den skattepliktige «frivillig retter». Ordlyden kan tas til inntekt for at anvendelsen av bestemmelsen forutsetter at rettingen skal skje frivillig. Frivilligheten er et inngangsvilkår for å få innvilget frivillig retting og unngå at tilleggsskatt blir ilagt.

Som nevnt ovenfor kommer det ikke klart fram av ordlyden hva uttrykket «frivillig retter» omfatter. Etter alminnelig språkforståelse av dette uttrykket er det nærliggende å tolke det som en handling motivert av den skattepliktige selv og ikke av forhold utenfor. Dette kan forstås slik at rettingen er frivillig dersom det skjer av eget tiltak og ikke er forårsaket av andre faktorer enn skattepliktiges egen frie vilje.

Det forutsettes i frivillighets-kravet at «rettingen ikke må være fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått fra andre» (Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s.46).

Denne presiseringen av kravet er tatt inn som et vilkår i bestemmelsenes annet punktum. (Folkvord et al., 2021, s.1226). Dette unntaksvilkåret gjør at skattyter ikke slipper tilleggsskatt ved å rette tidligere opplysninger dersom rettingen «kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre», jf. sktfvl. § 14-4 annet ledd bokstav d.

Skatteforvaltningshåndboken fremhever at dersom «den skattepliktige har grunn til å tro» at kontrolltiltak kan bli satt i verk, mister rettingen sin karakter til å være frivillig, ettersom skattepliktige med dette prøver å komme skattemyndighetene «i forkjøpet» ved å ta kontakt. (Skatteforvaltningshåndboken, 2023, s.631). Det er nettopp skattepliktiges sin forståelse at han medvirker til riktig skattefastsettelse på eget initiativ som skal belønnes. (Skattedirektoratet, 2011, pkt. 5).

Imidlertid kan rettingen være frivillig dersom skattemyndigheters planlagte kontroll eller kunnskap om opplysningssvikten var ukjent for skattepliktige. (Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) pkt.8.4.3 s.47). Således kunne ikke anmodningen om frivillig retting i denne tilfellen være initiert av kontrolltiltak.

Dette taler for årsakssammenheng mellom skattepliktiges kunnskap om igangsatte eller påregnelig kontrolltiltak hos skattemyndighetene og motivet til rettingshandlingen. Spørsmålet om hva som forårsaket rettingen står sentralt ved problemstillinger knyttet til vilkåret «frivillig». For å finne ut hva som initierte rettingen er det viktig å vurdere hva den skattepliktige forsto på rettingstidspunktet, hvilken oppfatning av situasjonen hadde han.

Men er det så enkelt å bevise hva en person hadde tenkt eller visst? Bevistemaet synes å være vanskelig og byr på utfordringer siden vilkåret «frivillig» er et subjektivt vilkår ettersom det retter seg mot den skattepliktige.

Problemstillingen er berørt i straffesaken i dommen HR-2018-875-A. Spørsmålet som var behandlet av Høyesterett var om domfelte har foretatt en frivillig retting av opplysninger som var gitt ved ligningen, slik at vilkårene for skatteamnesti var oppfylt. Domfelte var en advokat som var oppdaget av sine kollegaer for skatteunndragelse. På rettingstidspunktet hadde ikke advokaten bevisst kunnskap om at skattemyndighetene allerede var varslet om forholdet, men han var klar over at dette kom til å skje, grunnet stort press fra kollegaene.

Dommen illustrerer drøftelsen av frivillighetsvilkåret. Retten vurderte første punktum i sktfvl. § 14-4 bokstav d som er hovedvilkåret for «frivillighet» opp mot andre punktum som tilsier at rettingen ikke er frivillig dersom den er «fremkalt

ved kontrolltiltak som ... vil bli satt i verk». Flertallet i Høyesterett kom frem at «frivillighet» er et grunnvilkår for skatteamnesti i første punktum, mens andre punktum kun er en presisering av vilkåret som ikke er uttømmende. Det ble lagt vekt på at informasjon om tidligere opplysningssvikt uansett ville kommet til skattemyndighetene, og at det da «fremsto som sikkert at skattemyndighetene uansett ville bli informert om skatte- og avgiftsunndragelsene. Som erfaren advokat visste selvsagt domfelte at dette ville lede til at skattemyndighetene aksjonerte. [...] rettingen da må anses «fremkalt ved kontrolltiltak som ... vil bli satt i verk». Retten mente at så lenge rettingen ikke var fremkalt ved frivillighet, men av konkret kunnskap om at skattemyndighetene vil iverksette kontrolltiltak så var vilkårene for frivillig retting ikke oppfylt.

Dette taler for at det foreligger et slags skjæringspunkt for «frivillighetsvilkåret» som en overgang mellom frykten for å bli oppdaget til konkret kunnskap om at skattemyndighetene kommer til å undersøke forholdet nærmere. Dersom skattepliktige korrigerer opplysninger på grunn av en generell frykt for at opplysningssvikt blir oppdaget stenger det ikke rettingen av å være frivillig. Men først når det kommer til skattepliktiges konkrete kunnskap om at skattemyndighetene kommer til å iverksette kontroll og opplysningssvikt blir oppdaget er det for seint for å anse retting som frivillig.

Av kommentarutgaven til skatteforvaltningsloven finner vi samme påstanden:

At det er frykt for å bli oppdaget som motiverer en skattyter til selv å ta initiativet for korrigerer av skattegrunnlaget, er ikke til hinder for at han oppfyller vilkårene for frivillig retting. Men hvis skattyter er klar over at han er kandidat for spesifikke kontrolltiltak, foreligger neppe den tilstrekkelig grad av frivillighet. (Harboe & Bugge, 2017, s. 387).

Etter det ovennevnte kan det konkluderes med at vilkåret «frivillig» ligger i bunn for bedømmelsen av at rettingen har skjedd frivillig. Dersom korrigerer av opplysningssvikt er foranlediget av andre grunner enn den frie vilje kommer ikke rettingen til å kunne anses som frivillig.

Avgjørende ved vurderingen av frivillighetsvilkåret er skattepliktiges risiko for å bli oppdaget basert på faktiske kunnskap på rettingstidspunktet.

### 3.2.2 «Frivillighetsvilkåret» - grensetilfeller for frivillig retting

Det er ikke nødvendigvis så lett å beskrive når en retting skjer «frivillig». Det kan muligens lettere å se når rettingen ikke anses å skje «frivillig».

Det oppstilles en rekke eksempler både i forarbeidene, skattedirektoratets melding SKM-2011-6 og i skatteforvaltningshåndboken på tilfeller som kan utelukke rettingen fra å være frivillig før et varsel om kontroll.

Da er det ikke noe krav for at skattepliktig skal ha mottatt formelt varsel om kontroll eller å kjenne til at skattemyndighetene allerede vet om forholdet, kan muligheten for frivillig retting kunne bli avskåret på et tidspunkt før varsel om endring eller kontroll. (Dette ble presentert på et internt kurs på arbeidsplassen min 22.09.2021).

Forarbeidene til lov om endringer i ligningsloven (nå opphevet) nevner noen eksempler hvor vilkårene for frivillig retting ikke vil være til stede. I tilfeller hvor det er allment kjent i en bransje at det skal iverksettes kontroller, blir det ikke mulig til å unngå tilleggsskatt ved å rette tidligere opplysningssvikt. Samme gjelder hvis andre aktører i denne bransjen gir skattemyndighetene tips om uregelmessigheter eller om at de er kjent med at skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene. (Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) pkt.8.4.3 s.46-47).

Vi kan tenke oss en situasjon hvor skattemyndighetene informerer at det planlegges kontroll av bransjen «bilverksteder» i en bestemt region. På den ene side blir skjæringspunktet for å diskvalifisere frivillighet rett etter at det har blitt kjent om kontrolltiltak for aktører som driver i denne bransjen i denne regionen. På den annen side frarøver ikke det mulighet til frivillig retting for aktører som driver med bilverksted bransje som hører til i andre regioner enn der det er meldt om kontroll. Dermed har ikke skattepliktige i dette tilfelle grunn til å tro at kontrollen blir iverksatt og følgelig vil rettingen bli ansett som frivillig.

Skattedirektoratets melding SKM-2011-6 viser også til eksempel hvor frivillig retting kan nektes som følge av oppslag i pressen. I utgangspunktet fratar ikke generell omtale i pressen frivilligheten, men dersom skattepliktige ut fra



medieoppslaget kan påregne kontrollaktivitet, så er det ikke frivillig.

(Skattedirektoratet, 2011, pkt.5).

Eksempel som kan illustrere dette er når skattemyndighetene i pressemeldingen opplyser om tidspunkt for mottak av informasjon om finansielle forhold fra andre land gjennom CRS utvekslingsordning. Mottak av finansopplysninger fra utlandet innskrenker mulighetene for å få frivillig retting. Anmodninger om frivillig retting i tidsrommet før skattemyndighetene mottar disse opplysninger som hovedregel anses som frivillig. Skjæringspunktet for frivillig retting er dermed tidspunktet for mottak av opplysninger gjennom CRS. Imidlertid kan frivillighet foreligge dersom det ikke var kjent for skattepliktig at skattemyndighetene har fått opplysninger.

For at rettingen skal anses frivillig er det nødvendig for skattyter å ha tatt kontakt med skattemyndighetene på tidspunktet før kontrolltiltaket er planlagt eller igangsatt. Eventuell kontakt med rådgiver o.l med sikte på mulig retting uten konkret henvendelse til skattemyndighetene er ikke tilstrekkelig for at rettingen unntar fra tilleggsskatt. Påtenkt retting er følgelig ikke nok til at unntaket kommer til anvendelse. (Skattedirektoratet, 2011). Videre viser ordlyden i bestemmelsenes første punktum «slik at det kan fastsettes riktig skatt» til at skattyter i utgangspunktet må ha rettet ovenfor skattemyndighetene, jf sktfvl. § 14-4 bokstav d første punktum.

Dette taler for at tidspunktet for når rettingen finner sted er viktig i vurderingen om at rettingen ha skjedd frivillig.

Spørsmålet om betydningen av rettingstidspunkt kommer på spissen i tilfeller hvor skattyter har påbegynt rettingen før det er varslet om eller iverksatt kontroll. I utgangspunktet stenger mottak av varsel om kontroll for at en senere korrigerings kan anses som frivillig retting.

Hvorvidt påbegynt retting før varsel om kontroll er tilstrekkelig for å anse som frivillig retting ble vurdert i sak SKNS1-2018-21. I denne saken var det ikke akseptert foretatt endring i regnskapssystemet som en frivillig retting. Det var argumentert for at kravet til frivillighet forutsetter at rettingen må ha skjedd overfor skattemyndighetene før varsel om kontroll og ikke bare internt i

skattepliktiges regnskapssystem. Det var uenighet om sekretariatets vurdering og nemndas mindretall argumenterte for at «det vil kunne anses urimelig at skattepliktige er avskåret fra å påberope seg frivillig retting i de tilfeller retting er påbegynt, men hvor skattepliktige ikke rekker å ferdigstille rettingsarbeidet før varsel om kontroll mottas». Videre var det anført at det er i unntakstilfeller kan åpne for å akseptere påbegynt retting som frivillig dersom det er en viss «kontinuitet» i det rettingsarbeidet som settes i gang.

Etter dette kan det oppsummeres at i spørsmålet om hvorvidt påbegynt retting unntaksvis skal aksepteres er noe uklart og vil bero på en konkret vurdering. Det bør vektlegges i hvilken grad rettingen er påbegynt og dokumentert og hvor raskt informasjonen om opplysningssvikt kommer til skattemyndighetene. Pågående kommunikasjon mellom skattepliktige og skattemyndighetene er dermed av betydning.

### *3.2.3 Nærmere om vilkåret «riktig skatt må kunne beregnes»*

I tillegg til grunnvilkåret «frivillig» oppstiller sktfvl. § 14-4 bokstav d første punktum det andre vilkåret som må være oppfylt for å få frivillig retting. Dette vilkåret er at «[...] det kan fastsettes riktig skatt». Det stilles krav om at opplysningene som legges til grunn for anmodningen om frivillig retting må kunne danne grunnlag for beregning av riktig skatt.

For å komme til riktig skattefastsettelse er det nødvendig at opplysningene som rettes eller utfylles av skattepliktig er av tilstrekkelig kvalitet, det vil si at de må være riktige og fullstendige. Kravet til fullstendighet gjelder hvert inntektsår. Dette innebærer blant annet at den skattepliktige selv må fremlegge all uoppgett formue og inntekt og med dette bidra til at opplysningene kan danne grunnlag for riktig skattefastsettelse. (Skatteforvaltningshåndboken, 2023, s. 632).

Samme påstand finner støtte i sktfvl. § 8-1 som bestemmer at det er skattepliktiges sitt hovedansvar for fremleggelse av riktige og fullstendige opplysninger for å fremskaffe grunnlag for riktige skattefastsettelse, jf. sktfvl. § 8-1.

Hvorvidt skattepliktig har gitt fullstendige opplysninger har betydning for frivillig retting. Unnlatelse av å gi fullstendige opplysninger avskjærer som regel frivillig retting.

*Opplysningene må kunne dokumenteres.*

Vilkårene for frivillig retting i utgangspunktet vil ikke være oppfylt hvis skattepliktige ikke kan redegjøre for sine formues og inntektsforholdene i tilstrekkelig grad og med dette utsette skattemyndighetene for vesentlig etterarbeid som følge av rettingen. Dette kan resultere i at formue eller inntekt vil bli fastsatt ved skjønn. (Skattedirektoratet, 2011, pkt 6.). Hvis det konstateres at opplysningene er uriktige eller kan reise vesentlig tvil hos skattemyndighetene om disse er korrekt kommer ikke vilkårene for frivillig retting å være oppfylt. (Skatteforvaltningshåndboken, 2023, s. 632).

Dette taler for at dokumentasjonskravet skal ivareta hensynet til effektiv saksbehandling hos skattemyndighetene slik at opplysninger som skattepliktige legger frem kan kontrolleres på en enkel måte.

*Skattepliktig må kunne redegjøre for hvor formuen eller inntekten stammer fra.*

Her kan manglende opplysninger bety at formues eller inntekts opprinnelse ikke blir klargjort. Dette kan innebære risiko for mulig hvitvasking av midler med kriminell opprinnelse. Dersom det er sannsynlig at slike forhold er til stede blir det videre formidlet til politiet eller påtalemyndighetene. (Skatteforvaltningshåndboken, 2023, s. 634).

Etter dette kan det argumenteres med at karvet til å redegjøre for formues eller inntekts opphav er med på å forhindre at midlene fra straffbart forhold skal hvitvaskes gjennom skattesystemet.

Det oppstilles høye krav til opplysningens kvalitet som er med på å gjøre det vanskelig til å kunne komme inn under unntaket av tilleggsskatt.

Dette synet også kan få støtte i uttalelsen fra Skattedirektoratets melding som understreker at reglene om frivillig retting ikke har til hensikt å legge til rette for unntak av tilleggsskatt dersom skattepliktig kan unna seg å legge frem bare de

opplysningene som gir størst risiko for å bli avslørt. (Skattedirektoratet, 2011, pkt. 6).

På den annen side kan årsaken til at fullstendige opplysninger ikke legges frem være mange. Det er for eksempel en forskjell på når skattepliktig er redd for å redegjøre for pengenes opprinnelse og forsettlig gir ufullstendige opplysninger og når ufullstendighet skyldes situasjonen hvor det er umulig for skattepliktige å fremskaffe komplett dokumentasjon.

I det siste nevnte tilfelle kan det etter en konkret og individuell vurdering av omstendighetene legges til grunn at opplysningene kan være tilstrekkelig for at vilkåret om «at riktig skatt må kunne beregnes» blir oppfylt.

(Skatteforvaltningshåndboken, 2023, s. 632).

Dersom all fullstendig informasjon ikke lar seg gjøre å fremskaffe ved anmodningen om frivillig retting kan det tillates å sende øvrige opplysninger på ettertid, men dog etter at minimumskravet er oppfylt i opplysnings skjema.

(Informasjonen er innhentet fra intern veiledning på arbeidsplassen min).

Etter dette kan det oppsummeres med at det er strenge krav til opplysningens kvalitet som skattepliktig må dokumentere for å påberope seg unntaket fra tilleggsskatt. Det kan også være utfordrende for både skattepliktige å samle all nødvendig informasjon og for skattemyndighetene som kan få økt arbeidsmengde i den enkelte sak. Det er ikke noe klart svar på i hvilke tilfeller opplysningene kan være tilstrekkelige ettersom det åpnes for konkret vurdering i enkelte saker.

### ***3.3 Frivillig retting i utenlandsk rett – Sverige som eksempel***

Regler om frivillig retting har eksistert i Norge i lang tid. Reglene har grunnvilkåret om «frivilligheten» og er av permanent karakter. Men er det noe forskjell i regler om frivillig retting i andre land?

I sin rapport fra 2015 «Update on voluntary disclosure programmes. A pathway to tax compliance» opplyser Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (heretter OECD) om at det er gjort betydelige fremskritt innen internasjonal utveksling av informasjon og åpenhet i skattesaker i de siste årene. Global Forum

har nå mer enn 125 land som medlemmer og 47 av dem har rapportert at de har regler om frivillig retting. (OECD, 2015, s. 5-6).

Det kan argumenteres her med at reglene om frivillig retting er ganske utbredt.

Rapporten gjenspeiler praktisk erfaring av regler på området med frivillig retting i ulike land. Et av disse landene som vil bli presentert i videre fremstilling er Sverige.

Ved å gi uriktige opplysninger eller unnlate å gi opplysninger til skattemyndighetene i Sverige kan det føre til skattetilllegg. Dersom den tilbakeholdte skatten overstiger et visst beløp løper skattepliktige risiko for å bli anmeldt, straffeforfulgt og dømt for skattelovbrudd. For å unngå dette kan skattepliktige korrigere de uriktige opplysningene «på eget initiativ», såkalt selvkorrigerende (Självrättelse). «Eget initiativ» betyr uten påvirkning fra Skatteverket. For at rettingen skal anses å være «på eget initiativ» er det nødvendig at Skatteverket ikke har oppdaget at en har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. (Skatteverket, 2023).

På den ene side er det likhet med norske regler da det stilles krav til at rettingen skal skje av eget tiltak, men på den annen side å rette «på eget initiativ» stiller lempelige krav til frivillighet enn norsk regelsett.

Bestemmelsen om unntak fra skattetilllegg lød før endringen i 2012 som når den skattepliktige «*frivilligt har rättat*». Daværende regler om frivillig retting i Sverige hadde samme grunnleggende utgangspunktet som i Norge nemlig kravet til frivillighet. Rettingen var ikke anset som frivillig hvis den har funnet sted etter at skattemyndighetene varslet eller iverksatt kontrolltiltak.

På bakgrunn av mange utfordringer i forbindelse med tolkningen og praktiseringen av frivillighetsvilkåret var reglene revidert. Skattemyndighetene i Sverige hadde ønske til å kunne gå ut med informasjon til skattepliktige uten at det kunne avskjære muligheten til å rette opplysninger uten sanksjonering på ettertid. Dette resulterte i endringen av vilkåret fra «*frivilligt har rättat*» til «*på eget initiativ har rättat*».

(Dette ble presentert på et internt kurs på arbeidsplassen min 22.09.2021).

Utrykket «på eget initiativ» åpner opp for utvidet adgang til å rette. Formålet bak utvidelsen er å gi mulighet til å melde seg og korrigere opplysninger for en bredere gruppe av skattepliktige.

Dette taler for at å rette «på eget initiativ» omfatter flere tilfeller til rettingen enn hva vilkåret «frivillig» tillater. Ettersom skattemyndighetenes intensjon er å formidle informasjon til skattepliktige i forkant av rettingen blir det dermed mulig å rette opplysningssvikt samt slippe tilleggsatt etter at skattemyndighetene har informert om generell kontrollaktivitet på et område.

Med generell kontroll menes ifølge forarbeidene «all samordnet kontroll som Skatteverket foretar og som ikke utelukkende er rettet mot en bestemt fysisk eller juridisk person» (Prop.2017/18:144, s. 22).

I 2018 var reglene revurdert på nytt da adgangen til å rette ble ansett for vid. Den nye bestemmelsen er under visse forutsetninger begrenser muligheter til å komme inn med retting «på eget initiativ».

Den nye bestemmelsen innebærer at dersom Skatteverket publiserer en generell kontroll er det adgang å foreta retting på eget initiativ innen to måneder. Dersom det sendes rettingen i forbindelse med den generelle kontrollen senere eller hvis Skatteverket allerede har startet individuell revisjon av skattepliktige, kan det bli pålagt å betale skattetillegg. (Skatteverket, 2023).

Det er videre ingen formelle krav til hvordan en retting «på eget initiativ» skal gjennomføres.

Informasjonen kan best ivaretas i skriftlig form, men det er også adgang til å gi informasjonen muntlig. Det forutsettes at opplysninger som blir gitt i anmodningen er så klare og fullstendige slik at korrekt skatt blir beregnet. Det kan imidlertid være tilstrekkelig at skattepliktige gir vesentlige deler av korrekte opplysninger som ved nærmere ettersyn viser seg å måtte korrigeres. (Skatteverket, 2023).

Dokumentasjonen skal være tilgjengelig i form av bilag og inneholde samlet oversikt over inntektene for år eller perioden det kreves korrigeret. Rettingen kan gjøres inntil 6 år tilbake i tid.

Det ovennevnte kan oppsummeres her med at reglene om frivillig retting har som hovedhensikt å få flest mulig til å oppgi sin skjulte inntekt og formue til

beskatning. Kravet til vilkåret «på eget initiativ» omfatter flere tilfeller hvor skattepliktig kan trygdt rette uten tilleggsskatt enn vilkåret «frivillig» åpner for i norsk bestemmelse. Selv om reglene i Sverige har ganske vid adgang til å kunne rette på eget initiativ kan skattemyndighetene begerense det med å kunngjøre informasjon om generell kontroll på et område og med dette tidsbegrense muligheten til å rette til to måneder. Den klare fellesnevneren for både Norge og Sverige at reglene om frivillig retting kommer ikke til anvendelse dersom skattepliktige har fått varsel om kontroll. Når det gjelder krav til dokumentasjonen synes det å være et vesentlig forskjell mellom Norge og Sverige. Da er det et absolutt krav i Norge å oppgi midlenes opprinnelse i forbindelse med risiko for hvitvasking har ikke Sverige noen klar informasjon om dette på skattemyndighetenes nettside.

### ***3.4 Kort om forholdet til skatteforvaltningsloven § 9-4 om egenendring***

Reglene for frivillig retting i skatteforvaltningsloven henger sammen med et annet regelverk, nemlig reglene om egenendring i sktfvl. § 9-4. Bestemmelsen regulerer adgangen til å endre fastsetting ved levering av endringsmelding. Bakgrunnen for bestemmelsen er å gi skattepliktige på lik linje med å fastsette skattegrunnlaget adgangen til å kunne rette eventuelle feil som blir oppdaget i egenfastsettingen i begrenset tidsrom.

Hensynet bak reglene er å hindre unødvendig ressursbruk hos skattemyndighetene, ved at skattepliktige selv kan foreta korreksjoner. Fristen til å sende endringsmelding er tre år etter leveringsfristen for skattemelding (Prop. 38 L, (2015-2016) pkt. 15.2.5.5 s. 120).

Det som skiller regler om egenendring fra regler om frivillig retting, er nettopp fraværet av unntaket for tilleggsskatt. Da tilleggsskatt er en «skal»- regel medfører dette at ved egenendring til skattepliktiges egen ugunst så skal det vurderes tilleggsskatt.

Dersom skattepliktige foretar egenendring så kan man unngå tilleggsskatt når vilkårene for frivillig retting er oppfylt. (Skatteforvaltningshåndboken, 2023). Imidlertid begrenses adgang for å egenendre frem til varsel om kontroll, jf. §9-4 første ledd tredje punktum. I tilfeller hvor skattepliktige klar over feil og foretar

egenendring før varsel om kontroll vil dermed vilkårene for frivillig retting kan være til stedet.

#### **4. Konklusjon**

Viljen til å gjøre det rette er av grunnleggende betydning for et velfungerende samfunn.

Ordningen med frivillig retting har som mål for det første å ivareta riktige skattefastsettelse og med dette sikre skatteproveny og for det andre motivere skattytere til å bringe skjulte formue og inntekt til beskatning uten å bli ilagt tilleggsskatt. For å oppnå dette målet er det viktig at reglene er forståelige og forutsigbare for skattepliktige.

Når det gjelder vilkåret «frivillig» er det ikke så lett til enhver tid å forstå hvor grensen for «frivilligheten» går. Begrenset og ikke entydig praksis på område i rettskildene gjør vurderingen utfordrende.

Vilkåret «frivillig» er et grunnvilkår for å få frivillig retting og er subjektivt. Som et klart utgangspunkt i vurderingen av frivillighetsvilkåret er skattepliktiges faktiske kunnskap og motivasjon på rettingstidspunkt. Det er viktig i enhver situasjon å få en konkret vurdering av disse momentene. Dette kan gi indikasjon på i hvilken grad rettingen er frivillig.

Når det gjelder vilkåret «riktig skatt må kunne beregnes» er kravet til opplysningens kvalitet som danner grunnlaget for riktig skatt streng. På noen punkter kan det forklares i behovet for å ivareta skattemyndighetenes effektivisering i forbindelse med saksbehandling, men ikke minst i klarlegging av midlenes opphav i forhold til hvitvasking. En god begrunnelse og dokumentasjon på at frivillig retting kan komme til anvendelse kan medvirke til at man unngår å bli ilagt tilleggsskatt.

Reglene om frivillig retting er av permanent karakter og har eksistert i Norge i lang tid med sist endring i 2010. For at reglene skal fungere etter sitt formål og være effektive må de tilpasses til dagens situasjon. Økt digitalisering, utvikling i internasjonal informasjonsutveksling samt endringen i hvem som benytter seg av ordningen åpnet for behovet i justeringer av regelverket. Skattedirektoratet har sendt notatet med forslag til Finansdepartementet. Det blir spennende å følge med hva forslaget fører til.



## Litteraturliste

Folkvord, B., Furuseth, E. & Gjems-Onstad, O. (2021). *Norsk Bedriftsskatterett*. Gyldendal.

Harboe, E., & Bugge, M. B. (2017). *Skatteforvaltningsloven. Kommentaarutgave*. Oslo: Universitetforlaget.

Ilstad, E. (2011). Frivillig retting. *Revisjon og regnskap, nr. 8*, s.53-54.  
[https://www-revregn-no.ezproxy.library.bi.no/journal/2011/8/rr08-11-1593/Frivillig\\_rettig](https://www-revregn-no.ezproxy.library.bi.no/journal/2011/8/rr08-11-1593/Frivillig_rettig)

Johnsen, A. (2021). *Skattesvik*. Oslo: Universitetforlaget.

Mansika-Aanstad, M & Robstad, E. (2021). Frivillig retting – en redningsplanke under press. *Revisjon og regnskap, nr. 6*, 18-19.  
[https://www-revregn-no.ezproxy.library.bi.no/journal/2021/6/m-612/Frivillig\\_rettig\\_%E2%80%93\\_en\\_redningsplanke\\_under\\_press](https://www-revregn-no.ezproxy.library.bi.no/journal/2021/6/m-612/Frivillig_rettig_%E2%80%93_en_redningsplanke_under_press)

NOU 2003:7. (2003). Tilleggsskatt m.m.  
<https://lovdata.no/pro/#document/NOU/forarbeid/nou-2003-7>

Ot.prp.nr.82 (2008-2009) Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)  
<https://lovdata.no/pro/#document/PROP/forarbeid/otprp-82-200809>

OECD. (2015). *Update on Voluntary Disclosure Programmes. A pathway to tax compliance*.  
<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>

Prop.38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)  
<https://lovdata.no/pro/#document/PROP/forarbeid/prop-38-1-201516>

Prop.2017/18:144 Skattetillegg ved rettelse på eget initiativ

<https://www4.skatteverket.se/download/18.190ee20e163797380b1827c/1534166370067/skattetillegg-vid-rattelse-pa-eget-initiativ-prop.-201718144.pdf#page=22>

Ravn, L.K., Skaalmo, G. (2021, 19. mars). Wilhelmsen-slekten skjulte milliardformue i utlandet: - Dette kunne det aldri snakkes om. *Dagens Næringsliv*.

<https://www.dn.no/magasinet/marked/wilhelm-wilhelmsen/panama/liechtenstein/wilhelmsen-slekten-skjulte-milliardformue-i-utlandet-dette-kunne-det-aldri-snakkes-om/2-1-979503>

Skatteforvaltningshåndboken (2023). Skatteforvaltningshåndboken. 8. utgave. 2023.

<https://www.skatteetaten.no/globalassets/rettskilder/handboker/skatteforvaltning/skatteforvaltningshandboken-8.-utgave-2023.pdf>

Skatteforvaltningsloven. (2016). Lov om skatteforvaltning (LOV-2016-05-27-14).

<https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2016-05-27-14>

Straffeloven. (2005). Lov om straff (LOV-2005-05-20-28).

<https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2005-05-20-28>

Skattedirektoratet. (2011) SKM-2011-6-UTV-2011-1249.

<https://lovdata.no/pro/#document/SKM/avgjorelse/skm-2011-6>

Skatteetaten.no (u.å). Frivillig retting (skatteamnesti).

<https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/utland/inntekt-og-formue-i-utlandet/frivillig-retting/>

Skatteetaten. (2021, 22. april). *Skattekommissjonen: Hva bør skje med ordningen frivillig retting (skatteamnesti)?* [filmklipp]

<https://www.youtube.com/watch?v=JT2zQfU7ayE>

Skatteetaten.no (2021). Medierapport 2021.

<https://www.skatteetaten.no/globalassets/presse/medierapport/2021/medierapport-2021.pdf>

Skatteverket (2023). Vad innebär en rättelse och hur ska en rättelse gå till?

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/340169.html#h-Vad-innebar-en-rattelse-och-hur-ska-en-rattelse-ga-till>

Skatteverket (2023). Själv rättelse av inkomstdeklaration.

<https://www.skatteverket.se/privat/skatter/skattekontobetalaochfatillbaka/skattetillaggforprivatpersoner/sjalvrettelseavinkomstdeklaration.4.3684199413c956649b5786f.html>

Skatteverket (2023). Kontroller som begränsar själv rättelse.

<https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/styrningochuppfoljning/skattekontroller/kontrollersombegransarsjalvrettelser.4.2cf1b5cd163796a5c8bc71c.html?q=sj%C3%A4lv%C3%A4ttelse>

Wikborg M., Sørensen S. (2023, 17. januar). Derfor bør du søke om frivillig retting/skatteamnesti. [blogginlegg].

<https://blogg.magnuslegal.no/skatteamnesti>

