



Handelshøyskolen BI

GRA 19703 Master Thesis

Thesis Master of Science 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato: 09-01-2023 09:00 CET
Termin: 202310
Sluttdato: 03-07-2023 12:00 CEST
Vurderingsform: Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform: T
Flowkode: 202310||11184||IN00||W||T
Intern sensor: (Anonymisert)

Deltaker

Navn:

Informasjon fra deltaker

Tittel *:
Navn på veileder *:

Inneholder besvarelsen Nei **Kan besvarelsen** Ja
konfidensielt **offentliggjøres?:**
materiale?:

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)
Gruppenummer: 306
Andre medlemmer i gruppen:

Masteroppgave
ved Handelshøyskolen BI

«Er det behov for å endre skatteamsnestiordningen?»

Eksamenskode og navn:
GRA1974 – Master Thesis – 4th Semester

Utleveringsdato:

09.01.2023

Innleveringsdato:

02.07.2023

Veileder og Studiested:
Roy Kristensen ved Handelshøyskolen BI Oslo

Forord

Vår master i forretningsjus og økonomi avsluttes omsider med en masteroppgave om skatteamnesti. Tema ble raskt avklart etter interessante forelesninger og arbeidserfaring innen skatt. Ordningen om skatteamnesti har stått stille i flere tiår. Det er ikke før nylig at ordningen har begynt å røre på seg. I løpet av de siste årene har det kommet tre Høyesterettsavgjørelser på området. I tillegg har skattemyndighetene selv uttalt seg om hvordan ordningen burde endres. Vi har syntes det har vært utrolig interessant å skrive om en ordning som er i endring og er veldig spent på hvordan ordningen vil se ut i fremtiden.

Vi vil benytte muligheten til å rette en stor takk til vår veileder Roy Kristensen. Hva skulle det blitt av denne masteren uten deg? Tusen takk for god støtte, interessante diskusjoner og gode tilbakemeldinger. Du har delt nyttig kunnskap, optimisme og vist stor interesse for oss og vårt tema. Det har vi satt utrolig stor pris på gjennom dette halvåret.

Vi vil i tillegg gi en stor takk til Eivind Furuseth for en klargjørende og god diskusjon, samt til Ann Johnsen for en flott samtale vedrørende HR-2021-494-A. Videre vil vi takke venner og familie som har lest utkast, kommet med tilbakemeldinger, vært kritisk og oppmuntrende.

Oslo, 02.07.2023

Innholdsfortegnelse

1. INNLEDNING	7
1.1 TEMA OG AKTUALITET	7
1.2 PROBLEMSTILLING OG AVGRENSNING	8
1.3 METODE OG RETTSKILDER	9
2. DET NORSKE SKATTESYSTEMET	10
2.1 ALMINNELIG SKATTEPLIKT	10
2.2 BEGRENSET SKATTEPLIKT	11
3. RETTSLIG GRUNNLAG	12
3.1 INNLEDNING	12
3.2 BESTEMMELSENS HENSYN OG FORMÅL	12
3.3 SKATTEFORVALTNINGSLOVENS § 14-4 BOKSTAV D.....	13
3.3.1 <i>Innledning</i>	13
3.4 SKATTEFORVALTNINGSLOVENS § 14-4 BOKSTAV D FØRSTE PUNKTUM.....	14
3.4.1 <i>Hovedvilkåret om frivillighet</i>	14
3.4.2 <i>Tolkningen av hovedvilkåret</i>	15
3.4.3 <i>Vilkåret om riktig beskatning</i>	15
3.5 SKATTEFORVALTNINGSLOVENS § 14-4 BOKSTAV D ANNET PUNKTUM.....	16
3.5.1 <i>Innledning</i>	16
3.5.2 <i>Vilkåret om kontrolltiltak</i>	16
3.5.3 <i>Vilkåret om opplysninger fra andre</i>	17
4. AKTUELL RETTSPRAKSIS	18
4.1 INNLEDNING	18
4.2 HØYESTERETTSPRAKSIS.....	18
4.2.1 <i>HR-2012-1680-A</i>	18
4.2.2 <i>HR-2018-875-A</i>	20
4.2.3 <i>HR-2021-494-A</i>	22
5. SKATTEFORVALTNINGSLOVEN	23
5.1 TILLEGGSSKATT	23
5.1.1 <i>Ordinær tilleggsskatt</i>	23
5.1.2 <i>Skjerpet tilleggsskatt</i>	24
5.2 EGENRETTING.....	24
5.2.1 <i>Innledning</i>	24
5.2.2 <i>Egenrettingsprosessen</i>	24
5.3 FRIST FOR ENDRING AV SKATTEFASTSETTING	25
5.3.1 <i>Innledning</i>	25
5.3.2 <i>Ordinær endringsfrist</i>	26
5.3.3 <i>Utvidet endringsfrist</i>	27
5.3.4 <i>Frist for påberopelse av frivillig retting</i>	27
6. STRAFFELOVEN	28

6.1 INNLEDNING	28
6.2 DET TO-SPOREDE SYSTEM	28
6.3 SKATTESVIK	30
6.3.1 <i>Straff ved skattesvik</i>	31
6.3.2 <i>Kriminell opprinnelse</i>	31
6.4 TILSTÅELSESRABATT	32
6.5 STRAFFUTMÅLINGSUTSETTELSE	33
6.5.1 <i>Innledning</i>	33
6.5.2 <i>Generelt om straffutmålingsutsettelse</i>	33
6.5.3 <i>Straffutmålingsutsettelse som reaksjonsform</i>	34
7. INFORMASJONSUTVEKSLING	34
7.1 INFORMASJONSUTVEKSLINGSAVTALER	34
7.2 AUTOMATISK INFORMASJONSUTVEKSLING	35
8. FORBUDET MOT DOBBELTSTRAFF	36
8.1 DEN EUROPEISKE MENNESKERETTSKONVENSJONEN	36
9. FORSLAG TIL LOVENDRINGER	37
9.1 INNLEDNING	37
9.1.2 <i>Justering av bevisreglene for når retting kan anses frivillig</i>	38
9.1.3 <i>Reduksjon i antall år man kan foreta frivillig retting</i>	38
9.1.4 <i>Innføring av ny fritaksregel omtalt som «tidsbegrenset skatteamnesti»</i>	39
10. REGULERING AV FRIVILLIG RETTING I SVERIGE	40
10.1 INNLEDNING	40
10.1.1 <i>Självrättelse</i>	40
10.1.2 <i>Adgangsbegrensning</i>	41
11. VURDERING AV SKATTEDIREKTORATETS LOVFORSLAG	42
11.1 INNLEDNING	42
11.2 JUSTERING AV BEVISREGLENE FOR NÅR RETTING KAN ANSES FRIVILLIG	43
11.2.1 <i>Innledning</i>	43
11.2.2 <i>Tolkningen av skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d</i>	44
11.2.3 <i>Beviskrav</i>	44
11.2.4 <i>For- og motargumenter</i>	44
11.2.5 <i>Illustrert eksempel</i>	47
11.2.6 <i>Delkonklusjon</i>	47
11.3 REDUKSJON I ANTALL ÅR MAN KAN FORETA FRIVILLIG RETTING	48
11.3.1 <i>Innledning</i>	48
11.3.2 <i>Sammenheng i de ulike regelverkene</i>	48
11.3.4 <i>For- og motargumenter</i>	51
11.3.5 <i>Delkonklusjon</i>	56
11.4 INNFØRING AV EN NY FRITAKSREGEL OMTALT SOM «TIDSBEGRENSET SKATTEAMNESTI»	58
11.4.1 <i>Innledning</i>	58

11.4.2	<i>Tidsbegrenset skatteamnesti</i>	58
11.4.3	<i>For- og motargumenter</i>	59
11.4.4	<i>Delkonklusjon</i>	63
12.	VURDERING AV FORHOLDET TIL STRAFFERETTSLIGE REAKSJONER...	63
12.1	INNLEDNING	63
12.2	FORHOLDET TIL STRAFF	64
12.2.1	<i>Innledning</i>	64
12.2.2	<i>Bør spørsmål om straff klargjøres?</i>	64
12.2.3	<i>Delkonklusjon</i>	66
12.3	STRAFF FOR SKATTESVIK OG TILKNYTTETE FORHOLD	66
12.3.1	<i>Innledning</i>	66
12.3.2	<i>For- og motargumenter</i>	67
12.3.3	<i>Delkonklusjon</i>	71
13.	KONKLUSJON	72
14.	KILDELISTE	75
14.1	LITTERATUR	75
14.2	NØRSKE RETTSKILDER	79
14.2.1	<i>Lover</i>	79
14.2.2	<i>Forarbeider</i>	80
14.2.3	<i>Forvaltningspraksis</i>	80
14.2.4	<i>Rettspraksis</i>	81
14.3	INTERNASJONALE RETTSKILDER.....	81
14.3.1	<i>Traktater</i>	81
14.3.2	<i>Rettspraksis</i>	81
14.4	UTENLANDSKE RETTSKILDER.....	81
14.4.1	<i>Lov- og forarbeidsregister</i>	81
14.4.2	<i>Forvaltningspraksis</i>	81

Sammendrag

Denne masteroppgaven tar for seg hvorvidt det er et behov for å endre skatteamnestiordningen. Problemstillingen er svært dagsaktuell da Skattedirektoratet i 2021 fremmet et forslag om å endre reglene for frivillig retting. Det ønskes at ordningen med frivillig retting skal videreføres, men at regelverket innstrammes. Finansdepartementet har enda ikke uttalt seg om forslagene. Skattedirektoratet presiserer at formålet med forslaget er å styrke ordningens legitimitet. Videre kom det en Høyesterettsavgjørelse i 2021 vedrørende frivillig retting og forholdet til straff. Straff for tilfeller der skatteyter frivillig retter er ikke problematisert av lovgiver. Gjeldende praksis på området fremkommer dermed av HR-2021-494-A som konstaterer at straffutmålingsutsettelse skal ilegges for skattesvik, men ikke tilknyttede forhold.

Innledningsvis har vi ved bruk av juridisk metode redegjort for nåværende bestemmelse for frivillig retting i skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d. Derneft for bestemmelser i skatteforvaltningsloven og straffeloven som på ulike måter har tilknytning til frivillig retting og oppgavens problemstilling. I tillegg er det redegjort for svenske regler angående skatteamnesti. Den første delen av vår vurdering drøfter for- og motargumenter ved regelverksendringene som er foreslått. Videre redegjør vi for problematikken ved at lovgiver ikke har tatt stilling til spørsmålet vedrørende straff i tilknytning til frivillig retting. Derneft drøfter vi for- og motargumenter ved å ilegge straff ved skattesvik og tilknyttede forhold. Disse drøftelsene danner grunnlaget for vår konklusjon for hvorvidt det er et behov for å endre skatteamnestiordningen.

Etter vurdering av regelverksendringene, har vi kommet frem til at det er to av forslagene som anses hensiktsmessig å endre. Dette av hensyn til ordningens effektivitet og formål. Slik vil formålet med og hensynet bak regelverket best opprettholdes, slik det fremkommer i dag. Etter vårt syn anses det problematisk at lovgiver ikke har tatt stilling til spørsmålet vedrørende straff, da det er av sentral betydning for skattyters incentiver til å frivillig rette. Risikoen for mulig strafferettslige reaksjoner, mener vi må komme tydelig frem. Vi stiller oss dermed uenig til Høyesterettsavgjørelsen i HR-2021-494-A. Etter vår mening er det behov for å endre skatteamnestiordningen.

1. Innledning

1.1 Tema og aktualitet

Skatteamnesti ble først innført i Norge i 1949. Formålet med ordningen er at skattytere skal ha en mulighet til å oppgi tidligere uriktige opplysninger om inntekt og formue til skattemyndighetene, slik at riktig skatt blir fastsatt uten at skattyter skal føle frykt for å bli straffet. Dersom skattyter oppfyller kravene i skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d, må skattyter fortsatt betale den utestående skatten, pluss renter. Han vil imidlertid slippe å betale tilleggsskatt av forholdet.

Den norske velferdsstaten er i all hovedsak finansiert gjennom skatter og avgifter. En ordning med frivillig retting bidrar til at skjult inntekt og formue kommer til beskatning. Ordningen sikrer dermed økte inntekter til den norske velferdsstat. I 2020 behandlet skattemyndighetene hele 304 frivillig retting saker. Resultatet ble at den norske stat fikk inntekter på 164 millioner kroner og formuer tilsvarende 4.1 milliarder kroner. Den totale summen tilknyttet frivillig retting var i 2021 på om lag tre milliarder kroner i inntekt og over 80 milliarder kroner i formue¹. Dette underbygger hvor viktig ordningen er.

25. juni 2021 kom Skattedirektoratet med tre regelverksendringer tilknyttet frivillig retting². Her presiseres det at de ønsker en innstramning av regelverket. Forslagene skal nå opp til høring, hvor Finansdepartementet vil vurdere ordningen og de endringene som er foreslått. I skrivende stund (vår 2023) har Finansdepartementet enda ikke kommet med uttalelser vedrørende forslaget. I 2021 kom også en viktig Høyesterettsavgjørelse vedrørende frivillig retting og straff. Selv om Norge har hatt ordningen om skatteamnesti i mange tiår, har vi ikke tidligere dommer som tar for seg denne problemstillingen. Domstolen kom i HR-2021-494-A frem til at skattyter ikke skulle få straffutmålingsutsettelse for skattesvikets tilknyttede lovbrudd. Da vi har hatt en langvarig praksis om

¹ Skatteetaten (2021)

² Andersen (2021)

å ikke straffe skattytere som frivillig retter, fikk denne dommen mange reaksjoner da den gikk imot denne praksisen.

Skatteamnestiordningen har med andre ord vært relativt stillestående i mange år. Da både forslag til nye regelverksendringer og en Høyesterettsavgjørelse kom i løpet av 2021, er dette et svært dagsaktuelt tema. Det er blitt uttrykt et ønske om å gjøre endringer i ordningen, og det er dette oppgavens avhandling skal avklare. Er det nødvendig å endre skatteamnestiordningen slik den er i dag, eller har vi en velfungerende ordning?

1.2 Problemstilling og avgrensning

Oppgavens problemstilling lyder som følger:

«Er det behov for å endre skatteamnestiordningen?»

Oppgaven klargjør hvordan dagens skatteamnestiordning fungerer, samt hvordan ordningen eventuelt vil kunne se ut i fremtiden. Sentrale momenter som vil redegjøres for er hvordan ordningen kan bli påvirket av eventuelle skatterettslige og strafferettslige endringer. Oppgaven tar for seg to ulike drøftelser som vil bli vurdert separat. Først gjennom et skatterettslig perspektiv om hvordan Skattedirektoratets forslag til regelverksendringer til den nåværende bestemmelsen om skatteamnesti i skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d kan bli påvirket. Dernest gjennom et strafferettslig perspektiv om hvordan ordningen kan bli påvirket av at lovgiver ikke har behandlet spørsmålet om strafferettslige reaksjoner der skattyter frivillig retter. Vi vil benytte HR-2012-1680-A og HR-2021-494-A som et utgangspunkt for denne delen av drøftelsen.

Vi har fire underliggende forskningsspørsmål som skal underbygge vår hovedproblemstilling:

1. *Er det fordelaktig å endre bevisregler i saker om frivillig retting?*
2. *Hvilke konsekvenser vil det medføre og redusere antall år det kan foretas frivillig retting?*
3. *Bør det innføres en ny fritaksregel med tidsbegrenset skatteamnesti?*
4. *Er det behov for å klargjøre forholdet til straff for skattesvik og tilknyttede forhold i relasjon til skatteamnestiordningen? Hva taler for og imot straff?*

Av hensyn til oppgavens omfang foretar vi enkelte avgrensninger. Bestemmelsen om skatteamnesti i skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d oppstiller flere forutsetninger for at tilleggsskatt ikke kan fastsettes. Oppgaven vil kun omhandle bestemmelsens bokstav d om frivillig retting. De øvrige unntakene for tilleggsskatt i bokstav a til c, samt e og f vil ikke bli behandlet. Oppgaven vil ikke omfatte utenlandsk rett, med unntak av den svenske skatteamnestiordningen. Det samme vil gjelde for Skatt Øst sitt forslag om avvikling og erstatning av nåværende bestemmelse.

Begrepene skatteamnesti og frivillig retting vil bli brukt om hverandre i oppgaven. Reglene om frivillig retting gjelder for skatt, merverdiavgift, samt andre særavgifter. I drøftelsen bruker vi generelle begreper, som vil omfatte alle de oppnevnte.

1.3 Metode og rettskilder

Denne masteroppgaven er bygget opp etter juridisk metode, og vil fremstilles i tråd med alminnelig rettskildelære. Norsk skatterett er en del av forvaltningsretten, og bestemmelser i skatteretten må derfor forstås i sammenheng med forvaltningsprinsipper³. Ved å pålegge skattebetaling, gjør norske myndigheter et inngrep i skatteytters private rettsfære og i henhold til legalitetsprinsippet krever dette hjemmel i lov. Norske skatteregler kan dermed ikke stride med Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen. To viktige bestemmelser er art. 6 om retten til en rettferdig rettergang, som får virkning ved ileggelse av tilleggsskatt, samt art. 7 som anser det en straff å ilegge tilleggsskatt⁴. Dette danner et grunnlag for at skatteinngrep i norsk rett må være hjemlet i lov etter Grunnlovens § 113⁵.

Ordningen om skatteamnesti ble inntatt i norsk lov i 1950 og ble inkorporert i den gamle skatteoven av 1911⁶. Gjeldende lovtekst har erstattet den gamle ligningslovens § 10-3 annet ledd bokstav c av 1980, og oppgavens avhandling tar dermed utgangspunkt i skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d. Bestemmelsen har imidlertid ikke endret sin betydning. Regelen holder seg knapp på hvordan bestemmelsen skal forstås, og ligningslovens forarbeider

³ Zimmer (2018) s.37

⁴ Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen art. 6 og 7

⁵ Grunnloven (1814) § 113

⁶ Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 124

blir dermed fremdeles anvendt i spørsmål om tolkningen av bestemmelsen og dens vilkår ⁷. Forarbeidene er imidlertid kortfattede og gir ikke utfyllende informasjon. Dette betyr at andre rettskildefaktorer også må vektlegges ved bestemmelsens tolkning og anvendelse.

Forvaltningspraksis, herunder skatteforvaltningshåndboken og skatte-ABC er også sentrale rettskilder i skatteretten. Kildene brukes i hovedsak til veiledning og som et oppslagsverk for dem som arbeider med skatt. Vektingen er imidlertid noe begrenset, og ligger tilsynelatende på lik linje med juridisk litteratur. Presiseringene og utdypingene av reglementet kommer imidlertid fra skattemyndighetene selv, og vil dermed anses for å ha en viss verdi i skatte-relaterte problemstillinger. Av skatteforvaltningslovens § 13-3 annet ledd fremkommer det at Skatteklagenemda skal behandle samtlige klager vedrørende skatt og merverdiavgift. Avgjørelsene som gjøres av nemda er endelige og står gjeldende. Som rettskildefaktor vil en klageavgjørelse ikke stille særlig sterkt. Men det som tilegnes verdi er argumentasjonen og tolkningen som er gjort i vurderingene. Kildene skal bidra til at skattereglene skal forstås og anvendes mest mulig likt ⁸.

2. Det norske skattesystemet

2.1 Alminnelig skatteplikt

Av skattelovens § 2-1 første ledd fremkommer det at alminnelig skatteplikt ilegges enhver person som anses for å være «*skattemessig bosatt*» i riket ⁹. Å være skattemessig bosatt i Norge betyr at man er underlagt norsk skattelovgivning og må betale skatt av all inntekt og formue som er opptjent både i Norge og i utlandet. Dette er omtalt som globalskatteprinsippet og er nedfelt i skattelovens § 2-1 niende ledd ¹⁰. Av bestemmelsens andre ledd fremkommer det at fysiske personer også anses å være «*skattemessig bosatt*» dersom personen «*oppholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av en tolv månedersperiode, ... eller mer enn 279 dager i riket i løpet av enhver trettiseks månedersperiode*», jf. skattelovens § 2-1 annet ledd bokstav a og b ¹¹. Loven stiller ingen krav om at personen må oppholde seg i Norge sammenhengende, hvilket

⁷ Ot.prp. nr. 38 (2008-2009) s. 264

⁸ Brockmann Bugge, Skatteforvaltningsloven kommentarutgave (2017) s. 386 og 387

⁹ Skatteloven (1999) § 2-1 første ledd

¹⁰ Skatteloven (1999) § 2-1 niende ledd

¹¹ KPMG (2023)

betyr at det er dager totalt oppsummert i løpet av en hvilket som helst tolv- eller trettiseks-månedersperiode som gjelder. Dersom oppholdet overstiger et av vilkårene, vil personen bli ansett for å være skattemessig bosatt i Norge, og dermed ha alminnelig skatteplikt til landet ¹².

For juridiske personer må man se til skattelovens § 2-2 ¹³. Av første ledd fremkommer det at selskaper har alminnelig skatteplikt såfremt de er «*hjemmehørende*» i riket. Hvorvidt et selskap kan anses for å være hjemmehørende beror på flere kriterier. Bestemmelsens syvende ledd lister opp vilkår som må vurderes, blant annet hvorvidt selskapet er stiftet etter norsk selskapsrett og hvor selskapet har sin reelle ledelse. Helhetsvurderingen vil fortelle hvor selskapet i praksis har sin største tilknytning, og hvor den anses hjemmehørende. Viser dette seg å være Norge, vil selskapet være skattepliktig ¹⁴. Skatteplikten til juridiske personer vil på lik linje med personlig skattytere, være bundet av globalskatteprinsippet etter skattelovens § 2-2 sjette ledd ¹⁵.

2.2 Begrenset skatteplikt

Ett unntak fra hovedregelen om alminnelig skatteplikt, er begrenset skatteplikt etter skattelovens § 2-3 ¹⁶. Bestemmelsen vil ramme personer som ikke anses for å være skattemessig bosatt og selskaper som ikke anses for å være hjemmehørende, men som likevel har inntekt eller formue med tilknytning til Norge. For fysiske personer vil dette i stor grad gjelde arbeidsforhold hvor arbeidstaker utfører arbeid i Norge i enkelte perioder, og hvor lønn skattes etter norske regler til tross for at arbeidstaker er skattemessig bosatt i utlandet. Et annet eksempel er beskatning av fast eiendom som eies av personer eller selskaper som ikke rammes av skattelovens § 2-1 eller § 2-2. Begrenset skatteplikt vil med andre ord kun omfatte midler som er opptjent eller plassert i Norge ¹⁷.

En ytterligere begrensning vil være skatteavtaler Norge har inngått med andre land. Formålet med slike avtaler er å motvirke dobbeltbeskatning, samt å forebygge skatteunndragelser. Flere land har for eksempel skatteregler som sammenfaller med globalskatteprinsippet. Hvilket betyr

¹² Eivind Furuset (2021) Note 7 og 8

¹³ Skatteloven (1999) § 2-2

¹⁴ Sjaastad (2018) s. 6

¹⁵ Skatteloven (1999) § 2-2 sjette ledd

¹⁶ Skatteloven (1999) § 2-3

¹⁷ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) avsn. 9.2

at både private og juridiske personer kan ende opp i situasjoner hvor inntekt og formue må beskattes både i landet midlene er opptjent/oppbevares i, samt til det landet man hovedsakelig er skattepliktig til. Dette er ugunstig for skattyter og man har dermed utarbeidet avtaler som definerer hvilke inntekter/formuer som skal beskattes hvor, slik at skattyter ikke ender opp med å betale skatt i to land. Med andre ord vil skatteavtaler avklare beskatning mellom bostedsstat og kildestat¹⁸. Til tross for hvilken gruppering en fysisk eller juridisk person faller under, vil hver enkelt skattyter være underlagt reglene om frivillig retting. Samtlige har altså en rett til søke om frivillig retting dersom inntekt og formue er feilaktig.

3. Rettslig grunnlag

3.1 Innledning

Skatteamnesti er en ordning hvor skattytere har mulighet til å søke om frivillig retting av uriktig eller uoppgitt informasjon om inntekt og formue til skattemyndighetene. Bestemmelsen omfatter tilfeller vedrørende skatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt og andre særavgifter¹⁹. Basert på informasjonen som blir opplyst, vil skattemyndighetene fastsette ny skatt slik at skatteforholdet blir korrekt. Ordningen er bygget på et materielt grunnlag hvor rettingen og dokumentasjonen som er innsendt bidrar til korrekt beskatning, samt på et prosessøkonomisk grunnlag slik at skattesystemet ikke blir overbelastet og krever mye ressurser for å opprettholde ordningen²⁰. Ordningen fungerer slik at skattyter selv må henvende seg uoppfordret til myndighetene. Dersom skattemyndighetene allerede sitter på skattyters uoppgitte informasjon, kan skattyter bli ilagt tilleggs skatt, og i verste fall kan forholdet ende med anmeldelse²¹. Ordningen kan ved første øyekast virke ganske rett frem, men skatteforvaltningslovens bestemmelse består av flere vilkår som må være oppfylt for at ordningen skal kunne påberopes.

3.2 Bestemmelsens hensyn og formål

Formålet med reglene om skatteamnesti er etter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d å fastsette riktig skatt. Dette fremkommer av bestemmelsens ordlyd hvor det

¹⁸ Skatteetaten (2022)

¹⁹ Kaarbø, Moen (2021)

²⁰ Skattedirektoratet (2011)

²¹ Berg Nilsen (2021)

presiseres at «*slik at det kan fastsettes riktig skatt*»²². Ved å opprettholde ordningens formål vil dette bidra til å fremme økonomisk rettferdighet, samt forebygge skatteunndragelser. For at ordningen skal fungere best mulig er det viktig at skattytere føler på trygghet og forutsigbarhet dersom han ønsker å korrigere tidligere opplysninger. At skatteyter kan endre sin fastsetting uten at det vil sanksjoneres med tilleggsskatt er fordelaktig både for skattyter og skattemyndighetene. Samtidig vil det sikre økte skatte- og avgiftsinntekter og mer korrekte skattefastsettinger som er fordelaktig for skattemyndighetene og samfunnet som sådan²³. Det er med andre ord optimalt å ha en ordning hvor skattytere ikke assosierer rettelse med frykt for å bli sanksjonert. Det er viktig at myndighetene praktiserer ordningen konsekvent, men at de samtidig ikke går for strengt frem slik at ordningen mister sin virkning. Ordningen er lagt opp slik at man uoppfordret leverer utfyllende opplysninger til skattemyndighetene slik at riktig skatt kan fastsettes. Nøkkelordet er «uoppfordret», hvilket gjenspeiler uttalelsen i NOU 2003: 7 hvor det påpekes at skattytere bør få gjøre opp sine feil, hvor noe annet ville vært «*svært urimelig*»²⁴. En sammenfallende uttalelse fremkommer av Ot.prp. nr. 82 (2008-2009), som i tillegg uttaler at man «*skal ha mulighet til å rette uten å risikere å ilegges tilleggsskatt*»²⁵.

Virkingen av bestemmelsen er at skattemyndighetene vil få opplysninger og dokumentasjon som de ellers ikke ville fått tilgang til, med mindre det utføres kontrolltiltak eller etterforskning fra myndighetenes side. Ordningen vil med andre ord spare myndighetene for mye arbeid ved å granske etter eventuelle skattesvik og unnlater på eget initiativ. Det er gjerne den jevne skattyter som har begått feil, og i slike tilfeller vil det ikke være hensiktsmessig å være ordningen foruten. I tillegg vil småtilfeller i svært begrenset grad bli oppdaget, hvilket gjør at de tilfører skatteinntekter man ellers ikke ville fått.

3.3 Skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d

3.3.1 Innledning

Det rettslige grunnlaget for frivillig retting er oppstilt i skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d. Den nåværende bestemmelsen viderefører den tidligere bestemmelsen i ligningslovens § 10-3 nr. 2, samt tidligere praksis på avgiftsområdet. Av regelen fremkommer det at «*Tilleggsskatt*

²² Skatteforvaltningsloven (2016) § 14-4 bokstav d

²³ Skatteetaten (2023) s. 630

²⁴ NOU 2003: 7 s. 106

²⁵ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009)

*fastsettes ikke ... 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 fremkalt 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».*²⁶. Bestemmelsen kan komme til anvendelse i tilfeller hvor en skattyter har skjult formue eller inntekt enten i Norge eller i utlandet. Bestemmelsen er et unntak for tilfeller hvor det ilegges tilleggsskatt etter skatteforvaltningslovens § 14-3^{27 28}.

3.4 Skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d første punktum

3.4.1 Hovedvilkåret om frivillighet

Bestemmelsens bokstav d første punktum lyder som følgende: «*Tilleggsskatt fastsettes ikke ... når den skattepliktige frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan fastsettes riktig skatt*»²⁹. Etter en uttalelse fra HR-2018-875-A anses «*frivillighet*» for å være bestemmelsens hovedvilkår³⁰. For å kunne benytte seg av unntaket for frivillig retting må skattyter legge frem opplysninger og dokumentasjon som tidligere ikke har vært kjent for skattemyndighetene. Dokumentasjonen sendes ved at skattyter utfyller et opplysningsskjema som sendes via melding i Altinn eller gjennom rekommandert brev. Av bestemmelsens ordlyd vil uttrykket «*frivillig*» tolkes slik at skattyter selv, av egen fri vilje må kontakte skattemyndighetene med det ønske om å gjøre opp for seg³¹.

Av Skattedirektoratets melding SKD 6/11 19.mai 2011 punkt 5 fremkommer det at «*det er skattyters tro på at han uoppfordret bidrar til riktig beskatning som belønnes*»³². Rettingen skal med andre ord ikke være påvirket av ytre faktorer. Rettingen skal skje umotivert og skal basere seg på et personlig ønske om rettferd. Dersom skattyter søker frivillig retting basert på ytre faktorer, vil det oppstå et spørsmål om rettingen lenger kan anses som frivillig. Et viktig moment er derfor at skattemyndighetene gjør en vurdering om hvor grensen går for hva som

²⁶ Skatteforvaltningsloven (2016) § 14-d bokstav d

²⁷ Skatteloven (1999) § 2-1, § 2-2

²⁸ Skatteforvaltningsloven (2016) § 14-3

²⁹ Skatteforvaltningsloven (2016) §14-4

³⁰ HR-2018-875-A pkt. 29

³¹ Skatteetaten.no «u.å.»

³² Skattedirektoratets melding SKD 6/11 19.mai 2011 pkt. 5

faktisk kan anses som frivillig³³. Slik avgrensning er ikke oppstilt i lovens forarbeider, men spørsmålet oppsto i Høyesterettsdommen HR-2018-875-A som uttrykket at «*det skal en del til før en retting mister preget av å være frivillig*» og «*vurderingen vil kunne bero på hvem som eventuelt vil varsle skattemyndighetene, og hvor sikkert det er at varsel vil bli sendt av andre*»³⁴. Basert på uttalelsene skal det mye til før skattemyndighetene kan anslå at skattyter har handlet basert urettmessig motivasjon.

3.4.2 Tolkningen av hovedvilkåret

Hva som kan anses som «*frivillig*», må etter dens ordlyd tolkes subjektivt. Skattemyndighetene må med andre ord klargjøre hva skattyter har tenkt og visst i den aktuelle situasjonen. Frivillighetsvilkåret må sees i sammenheng med hvorvidt skattyters formål med å rette har vært fremprovosert av en mulig kontroll. Dette underbygges av Finansdepartementets uttalelse om at rettingen må foregå «*frivillig og på eget initiativ*»³⁵. Skattyter vil ikke få gjennom frivillig retting dersom det kan bevises at motivasjonen bak rettingen ligger i en visshet om å bli oppdaget. Hvilken informasjon skattyter sitter på og hans tanker rundt hvordan situasjonen kan utspille seg, støtter argumentet for at bestemmelsen må tolkes subjektivt. Skattemyndighetene må med andre ord oppfylle strenge beviskrav for å påse at forholdet ikke var frivillig.

3.4.3 Vilkåret om riktig beskatning

Bestemmelsens ordlyd legger opp til at man må se frivillighetskravet i sammenheng med at opplysningene skal føre til at «*det kan fastsettes riktig skatt*». Dette er en forutsetning for at bestemmelsen kan påberopes. For at en skatteberegning skal bli korrekt er det vesentlig at all relevant informasjon blir lagt på bordet. Opplysningene skal være av nødvendig kvalitet og skal gi et riktig bilde av skattyters inntekt og formue. Det er i tillegg påkrevd at skattyter oppgir midlenes opprinnelse. Dette er påkrevd selv om formuen er anskaffet lenger tilbake enn rettefristen på ti år. Dersom formue er arvet, skal det komme frem. Dette gjelder for samtlige inntektsår skattyter søker om frivillig retting. Dersom skattemyndighetene vurderer at informasjonen ikke er tilstrekkelig, vil dette kunne lukke muligheten for frivillig retting. Ordningen er ikke lagt opp slik at skattemyndighetene selv må avdekke og granske etter informasjon som skattyter burde overlevert i søknaden. Vilkårene i bestemmelsens første

³³ Skattedirektoratet (2011)

³⁴ HR-2018-875-A avsn. 46

³⁵ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.4.3, s.46

punktum vil kunne anses som oppfylt dersom rettingen er motivert av indre faktorer, samt vil kunne føre til en korrekt beskatning ³⁶.

3.5 Skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d annet punktum

3.5.1 Innledning

Av bestemmelsens annet punktum fremkommer det at «... *dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fra andre*». Annet punktum tolkes som et unntak fra første punktum. Det er imidlertid slik at bestemmelsen må forstås i sin helhet. Skattemyndighetene må i første omgang vurdere om frivillighetsvilkåret er oppfylt, før man går videre til unntakene. Uttrykket «*eller*» tolkes dithen at begge vilkår i annet punktum ikke må være oppfylt. Frivillig retting kan dermed avskjæres dersom kun av vilkårene er oppfylt.

3.5.2 Vilkåret om kontrolltiltak

Av annet punktum fremkommer det at frivillig retting ikke vil kunne påberopes dersom «*rettingen kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk*». Iblant foretar skattemyndighetene kontroller for å påse at skatteyttere betaler riktig skatt. For at rettingen i slike omstendigheter skal anses frivillig, må man se på sammenhengen mellom rettingen og kontrolltiltaket. Skattemyndighetenes kontroller er gjerne varslet enten av myndighetene selv eller av media. Dersom skattyter tror at risikoen for at informasjon vil avdekkes er stor, vil graden av frivillighet svekkes, da det opprettes et incentiv hos skattyter til å komme myndighetene «i forkjøpet» ³⁷. En varslet kontroll vil imidlertid ikke avskjære frivillig retting fullstendig. Det er karakteren av informasjon som er offentlig som er det avgjørende. For eksempel kan skattemyndighetene varsle om en bransjekontroll. Hvorvidt det er opplyst hvilken bransje som skal undersøkes, vil ha betydning for skattyter. Jo snevrere informasjonen er, jo høyere terskel er det for at rettingen kan anses som frivillig ³⁸. Det er også viktig å bemerke seg at unntaket også vil gjelde dersom kontrolltiltak ikke er iverksatt. Det er altså tilstrekkelig at kontroll *kan* forekomme.

³⁶ Berg Nilsen (2021) avsn. 3.1

³⁷ Berg Nilsen (2021) avsn. 7

³⁸ Skattedirektoratet (2019)

Av bestemmelsens ordlyd er det etter alminnelig språkforståelse naturlig å tolke uttrykket «*fremkalt*» som synonym til å oppmuntre eller å stimulere til noe. I HR-2018-875-A tolket Høyesterett betydningen av uttrykket «*fremkalt*» som at rettingen «*må ha en underliggende årsak*». Med andre ord at skattyter får en ytre motivasjon til å be om frivillig retting – en motivasjon som ellers ikke ville vært til stede uten denne fremkallelsen ³⁹. Dette antyder at skattyters oppdagelsesrisiko er en sentral faktor i vurderingen av annet punktum. Det er imidlertid blitt uttalt i NOU 2003:7 at det ville vært «*svært urimelig*» dersom en skattyter ikke skal ha en mulighet til å «*rette opp tidligere begåtte feil som ikke er oppdaget av ligningsmyndighetene, når rettingen ikke er foranlediget av kontroller og andre tiltak fra ligningsmyndighetenes side*» ⁴⁰. Dette støttes av skatteforvaltningslovens lovkommentar som påpeker at frivillig retting likevel kan påberopes dersom «*skattemyndighetenes kontrolltiltak var ukjent for den skattepliktige*»⁴¹. Her kan man vise til et eksempel hvor skattyter i HR-2018-875-A søkte om frivillig retting like etter at forholdet var meldt inn til skattemyndighetene. Varslingen ble imidlertid ikke kjent for skattyter før flere måneder senere, og i foreliggende sak uttalte Høyesterett at det mest nærstående var at rettingen skjedde frivillig ⁴². Høyesterettsdommen vil bli ytterligere presentert i punkt 4.2.2.

3.5.3 Vilkåret om opplysninger fra andre

Det andre unntaksvilkåret er «*eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fra andre*» ⁴³. Muligheten for frivillig retting kan avskjæres ved at skattemyndighetene har informasjon om forholdet etter å ha blitt tipset fra andre enn skattyter selv. Ordlyden må dermed forstås slik at skattemyndighetene allerede sitter på informasjon det gjelder. De må med andre ord ha mottatt opplysningene om den aktuelle skattyter i forkant av rettingen. Dette vil bety at informasjon skattemyndighetene kan ha mulighet for å få tak i, ikke vil være stå til hinder for at skattyter kan oppnå frivillig retting.

³⁹ HR-2018-875-A avsn. 23

⁴⁰ NOU 2003:7 s.112

⁴¹ Hanne Skaarbeg Holen (2021)

⁴² HR-2018-875-A avsn. 73

⁴³ Skatteforvaltningsloven (2016) §14-4 bokstav d annet punktum

4. Aktuell rettspraksis

4.1 Innledning

Skatteamnesti har vært en del av Norges skatterett i over sytti år. Likevel har vi lite rettspraksis på området. Hvorvidt skatteyter som frivillig retter kan samtidig straffes etter straffeloven er av sentral betydning for om skatteyter vil ønske å benytte seg av ordningen. Dette fremkommer ikke av ordlyden i skatteforvaltningsloven, men er behandlet i rettspraksis. Uten at det har blitt drøftet nærmere av Høyesterett, har bestemmelsen vært tolket slik at skatteyter unngår straff i tilfeller der det frivillig rettes. Da rettspraksis er en tungtveiende rettskildefaktor, vil disse dommene få en stor innvirkning på fremtidige saker som omhandler skatteamnesti. Dommene blir presentert teoretisk nedenfor, og vil siden bli drøftet i vurderingen.

4.2 Høyesterettspraksis

4.2.1 HR-2012-1680-A

Norges første Høyesterettsdom som omhandler straff når skattyter frivillig retter kom i 2012. Dommen gjelder straffeutmåling for skattesvik og medvirkning til skattesvik. I foreliggende sak hadde den aktuelle skattyteren søkt om frivillig retting etter den tidligere ligningslovens § 10-4 nr. 3 og fått innvilget dette. Skatteamnestiet ble et sentralt tema for hvilken betydning dette skulle få for skattyters straffeutmåling. Med andre ord måtte retten vurdere om skattesviket kom til hinder for en eventuell straffeforfølgelse. Den aktuelle skattyter ble siktet for skatteunndragelse for egen skatt på 728 000 norske kroner og medvirkning til skatteunndragelse av en annens skatt på 1 000 000 norske kroner. Som en konsekvens av at kapitalinntekt og formue i utlandet ble unndratt til beskatning, ble skattyter siktet for grovt skattesvik etter den tidligere ligningslovens § 12-1 første ledd nr. 1 bokstav a, jf. § 12-2. Dette tilsvarer §§ 378 og 379 om alminnelig og grovt skattesvik i nåværende straffelov.

Sakens bakgrunn er som følger: Skattyter A var i en ledende stilling i Eltek-konsernet som eies av familien B i siktelsesperioden. Herunder hadde han ansvar for selskapets virksomhet i Singapore og ble da skattepliktig for bonuser han opparbeidet seg i landet. Til tross for dette, ble store deler av bonusene plassert på bankkonto i Luxembourg. Disse midlene hadde skattyter ikke opplyst norske skattemyndigheter om. Etter hvert innledet A et profesjonelt samarbeid med B, hvor de bestemte seg for å gjøre investeringer i lag. Det var imidlertid kun A som skjøtt inn penger, et beløp pålydende 1 500 000 norske kroner. B skulle stå for selve investerings-

beslutningene. For å drive denne investeringsbusinessen opprettet de en bankkonto i Luxembourg. Et par år senere hadde samarbeidet medført kapitalgevinster. Både A og B overførte 9 000 000 norske kroner til Norge fra kontoen i Luxembourg. Disse midlene hadde som nevnt ikke blitt rapportert til norske myndigheter tidligere. Et år senere kontakter A og B en advokat som skulle bistå med søknad om frivillig retting.

På dette tidspunktet var det allerede satt i gang etterforskning av en tredjepart C vedrørende innsidehandel av Eltek-aksjer. Etterforskningen medførte at skattemyndighetene fikk innsyn i selskapets økonomi, herunder alle bankforbindelser i Norge og i utlandet. En av kontoene som ble gjennomgått var bankkontoen til A og B i forbindelse med investeringene. På dette tidspunktet var ikke A kjent med at han ble etterforsket. Etterforskningen endte imidlertid med at Økokrim siktet A for skatteunndragelser i tilknytning til investerings samarbeidet med B. Etter en periode ble siktelsen utvidet med skatteunndragelse av midler i Singapore, samt medvirkning til skatteunndragelse fra tre medarbeidere i Eltek-konsernet. As kollegaer hadde mottatt skattepliktige midler fra Eltek, men via As bankkonto. Saken endte imidlertid med at A fikk oppfylt skatteamnesti for eget skattesvik. Det retten måtte ta stilling til var hvilken betydning dette amnestiet skulle få for As straffeutmåling. Herunder hvorvidt skatteamnestiet også ville gjelde for medvirkningen til Bs skattesvik.

I avgjørelsen legger Høyesterett stor vekt på hvordan skatteamnestiordningen må forstås og hvilke inntrykk den har skapt blant allmennheten, nettopp at frivillig retting ikke skal føre til straff. Det ble i tillegg lagt vekt på langvarig praksis hvor ingen skattyter har blitt ilagt straff siden ordningen ble etablert i Norge for (da) om lag seksti år siden. Likebehandlingshensyn ble også et tungtveiende moment, men det ble også presisert at man ikke kan basere strafferettslige avgjørelser på tidligere utfall i lignende saker. Dette ble imidlertid ikke ilagt tung vekt. A hadde kun søkt amnesti for eget skatteforhold, men Høyesterett kom frem til at søknaden i tillegg måtte få en virkning for skatteforholdet han medvirket til. Med andre ord betyr dette at A fikk straffutmålingsutsettelse for det tilknyttede forholdet, herunder medvirkningen av Bs skattesvik i tillegg til eget skattesvik. Ved ileggelse av straffutmålingsutsettelse på det medvirkede skattesviket, innebærer det at A ikke ville bli videre straffeforfulgt for medvirkningen. Straffelovens §§ 378–380 vil dermed bortfalle. Høyesterett argumenterer altså for at rekkevidden av skatteamnestiet skal strekkes utover skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d, da det også skal omfatte og verne over andre forhold, slik som medvirkning. Dette ble begrunnet i at skattesviket i stor grad var gjennomført i samarbeid, samt at beløpene var ansett som

vesentlige. Et argument var at dette var skatteinntekter man ellers ikke ville fått, dersom A ikke hadde søkt amnesti for sitt eget forhold i utgangspunktet. Basert på vurderingen kom Høyesterett frem til at A fikk straffemålingsutsettelse for skatteamnestiet, samt for medvirkningen til skatteunndragelse av Bs skatt.

A blir imidlertid straffet for medvirkning for skatteunndragelsen som gjaldt de tre ansatte i Eltek-konsernet. Til sammen ble det unndratt 425 000 norske kroner. Høyesterett kom frem til at skatteamnestiet ikke kunne omfatte dette forholdet. A ble dermed dømt til 120 dager i fengsel. Hvorfor dette forholdet ikke omfavnes av skatteamnestiet begrunnes ikke tydelig i dommen. Det er likevel å anta at dette har med at forholdet ikke var like sammenvevd som skattesviket med B ⁴⁴.

4.2.2 HR-2018-875-A

Norges andre Høyesterettsdom vedrørende frivillig retting kom i 2018. Hovedspørsmålet i saken var om vilkårene for skatteamnesti kunne anses oppfylt etter dagjeldende ligningslov § 10-3 nr. 2 bokstav c. Sakens bakgrunn er som følger: Skattyter A hadde gjennom sitt advokatselskap unndratt skatt, samt oppgitt uriktige merverdioppgjørsoppgaver over en periode på ni år. A hadde i forkant av søknaden blitt oppfordret av sine kollegaer, herunder spesielt sin revisor til å rette de feilaktige opplysningene selv. Da A ikke foretok seg noe, meldte revisoren til slutt fra til Skatt Øst om As mulige skatte- og avgiftsunndragelser. Samme dag sendte imidlertid As advokat inn søknad om frivillig retting for merverdiavgiftene, i tillegg til As generelle inntekt og formue.

Skatt Øst gikk imidlertid til anmeldelse for overtredelse av merverdiavgiftsloven, ligningsloven, bokføringsloven og straffeloven. Dette på bakgrunn av bruk av skjulte fakturaer, unnlattelse av å bokføre inntekter, unndragelse av utestående merverdiavgift, samt unnlattelse av å oppgi inntekt. Samtlige poster omhandlet vesentlige beløp i millionklassen. A ble dømt av Lagmannsretten på samtlige punkter og ble ilagt tre år og åtte måneder i fengsel. Skatteunndragelsens beløp var 12 500 000 norske kroner og merverdiavgiftsunndragelsen var 5 500 000 norske kroner.

⁴⁴ HR-2012-1680-A

Saken ble anket og det sentrale spørsmålet Høyesterett måtte ta stilling til var hvorvidt As opplysninger vedrørende de merverdiavgiftspliktige inntektene ville oppfylle vilkårene til skatteamnesti. I vurderingen tok Høyesterett først stilling til hvordan bestemmelsen om frivillig retting skulle tolkes. Her ble det tatt utgangspunkt i bestemmelsens ordlyd. Det ble særlig drøftet to punkter i selve lovbestemmelsen. Det første var hvordan forholdet mellom første og annet punktum skulle forstås. Altså hvordan de skulle sees i sammenheng. Vurderingen gikk ut på om annet punktum fremsto uttømmende, eller om det var nok til å bare oppfylle ett av alternativene. Her kom retten frem til at en alminnelig språklig forståelse ikke ville støtte en uttømmende regulering. Det andre punktet var hvordan uttrykket kontrolltiltak skulle forstås. Spørsmålet som reiste seg, var om skattyter hadde meldt seg «frivillig» eller om han hadde blitt påvirket av ytre faktorer. Retten konkluderte med at dersom skattyters motivasjon for frivillig retting var motivert av at kontrolltiltak kunne bli satt i verk, ville dette avskjære muligheten for skatteamnesti.

Videre ble det drøftet hvorvidt lovhistorikk og forarbeider kan gi en utdypende forståelse av lovbestemmelsen. Bestemmelsens forarbeider nevner blant annet at det ville vært urimelig dersom skattyter ikke vil ha en mulighet for å gjøre opp tidligere feil, samt at reglene for skatteamnesti bør innebære at skattyter skal ha mulighet for å rette, uten at det skal reageres med tilleggsskatt. Dette må imidlertid forutsettes at rettingen må være frivillig, og ikke være påvirket av ytre faktorer slik som kontrolltiltak eller at opplysningene likevel ville fremkomme av andre. Høyesterett legger vekt på at frivillighetsvilkåret er grunnleggende i vurderingen.

I foreliggende sak konkluderte Høyesterett med at vilkårene for frivillig retting ikke var til stede, og at skattyter kunne straffes for forhold tilknyttet skatteamnestiet. Det forelå med andre ord ikke grunnlag for en straffutmålingsutsettelse. Det er presisert av skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d, jf. § 1-1 bokstav f at det er mulighet for at skattyter får fritak ved merverdiavgiftsunndragelser, men da en straffutmålingsutsettelse ikke ble aktuelt, uttales det imidlertid at det ikke blir relevant å videre diskutere hvorvidt amnestiet ville omfattet merverdiavgiftsunndragelsen eller overtredelsen av bokføringsloven ⁴⁵.

⁴⁵ HR-2018-875-A

4.2.3 HR-2021-494-A

Norges tredje Høyesterettsdom vedrørende straff der skatteyter har frivillig rettet kom våren 2021. I saken ble det diskutert hvorvidt man kan ha en strafferettslig virkning som også vil omfatte andre lovbrudd som ikke omhandler skatte- og avgiftsunndragelser. Spørsmålet dreier seg altså om hvilken betydning innvilgelse av frivillig retting vil få i en straffesak. Sakens handling er som følgende: Skattyter A hadde oppgitt uriktige merverdioppgjøringsoppgaver gjennom sin stilling som daglig leder og styreleder i selskapene han arbeidet for. As handlinger ble med andre ord utført på vegne av selskapet. Merverdiavgjøringsoppgavene opplyste om et større inngående mva beløp enn hva som var reelt, slik at selskapene kunne fradragføre mer enn hva de hadde krav på. I sammenheng med unndragelse av mva, hadde A bokført 162 falske fakturaer, samt unnlatt å bokføre to kreditnotaer.

Dette medførte at han ble tiltalt for medvirkning til grovt skattesvik, jf. Strl. § 379, jf. § 378, jf. § 15, regnskapsovertredelse, jf. Strl. § 393, jf. § 392, jf. Bokføringslovens § 15, jf. § 10, jf. Strl. § 15 og utferdigstillelse av uriktige dokumenter som var egnet som bevis for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler, jf. Strl. § 365, jf. § 15. A hadde imidlertid søkt om frivillig retting og fått dette innvilget. Dette resulterte i straffutmålingsutsettelse for skattesviket. Spørsmålet Høyesterett måtte ta stilling til, var om skatteamnestiet kunne få tilsvarende virkning ovenfor de andre tilknyttede lovbruddene A hadde begått.

Høyesterett kom frem til at skatteamnestiet kun måtte gjelde for skattesviket, og ingen av de tilknyttede lovbruddene. Det henvises først og fremst til ordlyden i skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d som er taus vedrørende straff. Det tolkes dermed at skatteamnesti ikke gjelder lenger enn at tilleggsskatt ikke fastsettes. Det ble også lagt vekt på at langvarig praksis taler for straffrihet. Videre ble det vurdert hvorvidt det er tungtveiende hensyn som taler for at dette ikke burde være tilfellet. Altså at skatteamnestiordningen er mest effektiv hvis man ikke straffeforfølges. Det trekkes videre frem at det ikke er praksis av skattemyndighetene å anmelde, slik at risikoen for straff uansett er begrenset for de som retter frivillig. Effektiviteten blir dermed ikke påvirket i stor grad. Det er angitt at skatteamnesti er en generell ordning, og det er dermed ikke noe imot for at det skal gjelde andre lovbrudd enn skattesviket. Videre er det av sentral betydning at de ulike straffebudene beskytter ulike interesser, og at de skattemessige hensynene ikke burde overstyre de strafferettslige.

Forsvareren har som tungtveiende moment at den tiltalte har innrettet seg slik at han ikke vil bli straffet, fordi det i HR-2012-1680-A ble vektlagt hvordan myndighetene har presentert ordningen og skapt en forventning av straffefrihet. Dette er Høyesterett uenig i, og trekker frem at det er ikke er gitt slike signaler om straffefrihet. Videre vises det til at retts tekniske hensyn taler for at det ikke kan ilegges straffefrihet. Hvis det hadde vært slik, ville den sentrale drøftelsen blitt hvilke overtredelser som er tilstrekkelig sammenvevd med skattesviket slik at de også omfattes, og dermed gjort den generelle regelen mindre forutsigbar og vanskeligere å praktisere. Dommen ble avlagt med dissens 3-2 til at skatteamnestiet bare kunne få betydning for skattesviket, og ikke for tilknyttede lovbrudd ⁴⁶.

5. Skatteforvaltningsloven

5.1 Tilleggsskatt

5.1.1 Ordinær tilleggsskatt

Av skatteforvaltningslovens § 14-3 første ledd fremkommer det 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*» ⁴⁷. Bestemmelsen anses som hovedregelen for skattemessig sanksjonering i forhold vedrørende skatteunndragelser. Med mindre skattyter påberoper seg frivillig retting etter skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d, vil tilleggsskatt kunne ilegges basert på en objektiv vurdering. Vurderingen vil ta utgangspunkt i hvordan en alminnelig aktsom person ville opptrådt i en tilsvarende situasjon ⁴⁸. I tilfeller hvor skattyter anses å ha oppnådd skattemessige fordeler, samt opptrådt uaktsomt, vil tilleggsskatt kunne ilegges. Satser og beregningsgrunnlag for ordinær tilleggsskatt fremkommer av skatteforvaltningslovens § 14-5 første ledd. Tilleggsskatten skal beregnes med 20 prosent av den skattemessige fordelen skattyter har eller kunne ha oppnådd ved unnlattelse av den aktuelle informasjonen ⁴⁹.

⁴⁶ HR-2021-494-A

⁴⁷ Skatteforvaltningsloven (2016) § 14-3 første ledd

⁴⁸ Skatteetaten «u.å.»

⁴⁹ Skatteforvaltningsloven (2016) § 14-5 første ledd

5.1.2 Skjerpet tilleggsskatt

For grove tilfeller har skattemyndighetene mulighet til å ilegge skattyter en skjerpet tilleggsskatt. Dette er regulert i skatteforvaltningslovens § 14-6 første ledd, hvor det fremkommer at «*skjerpet tilleggsskatt ilegges skattepliktig som forsettlig eller grovt uaktsomt gir skattemyndighetene uriktig eller ufullstendig opplysning, eller som unnlater å gi pliktig opplysning, når vedkommende forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler*»⁵⁰. Hvorvidt skattyter kan ilegges skjerpet tilleggsskatt, vil bero på samme objektive vurdering som for ordinær tilleggsskatt i § 14-3. Det er imidlertid strengere beviskrav ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt. I slike tilfeller må skattemyndighetene bevise utover enhver rimelig tvil at skattyter har begått en grov skatteunndragelse. Dette innebærer at det foreligger opplysningssvikt, skattefordel og forsett⁵¹. Satsene for skjerpet tilleggsskatt er oppstilt i § 14-6 tredje ledd. Her fremkommer det at skattyter kan ilegges enten 20 eller 40 prosent av den skattemessige fordel. Skjerpet tilleggsskatt kan bare ilegges tilfeller hvor det ilegges ordinær tilleggsskatt, hvilket betyr at skattyter allerede er ilagt 20 prosent. Det tilsier at den høyeste tilleggsskatten kan bli så høy som 60 prosent⁵².

5.2 Egenretting

5.2.1 Innledning

Skatteamsnesti er en ordning hvor skattyter har mulighet til å søke om frivillig retting av uriktig eller uoppgitt informasjon om inntekt og formue til skattemyndighetene. Skattyter kan søke frivillig retting for maksimalt ti år tilbake i tid. På lik linje kan skattemyndighetene rette forhold for samme periode. Oppdager man derimot feil som er innenfor tre år tilbake i tid, har skattyter mulighet for å egenrette. Det vil si at man korrigerer feil og eventuelle mangler uten å måtte søke om det til skattemyndighetene. Utover disse årene må skattyter søke frivillig retting gjennom skattemyndighetene.

5.2.2 Egenrettingsprosessen

Bestemmelsen for egenretting fremkommer av skatteforvaltningslovens § 9-4 første og annet ledd⁵³. Dersom en skattyter oppdager feil i skattemeldingen, kan skattyter selv gå inn og foreta

⁵⁰ Skatteforvaltningsloven (2016) § 14-6 første ledd

⁵¹ Hanne Skaarberg (2021) Note 2

⁵² Skatteforvaltningsloven (2016) § 14-6 tredje ledd

⁵³ Skatteforvaltningsloven (2016) § 9-4 første og annet ledd

endringer. Fristen for å rette skattemeldingen er inntil tre år etter ordinær skattemeldingsfrist. Det vil si at dersom den ordinære fristen gjelder fra inntektsåret 2023, vil seneste mulighet for å egenrette være april inntektsåret 2027⁵⁴. Selv om myndighetene har fastsatt en frist, oppfordres man til å sende inn en endringsmelding snarest etter oppdagelse om feil. Selve prosessen ved å egenrette vil være ulik dersom en skattyter er en privatperson eller en juridisk person. En privat skattyter behøver ikke å ta direkte kontakt med skattemyndighetene ved egenretting. Man kan sende inn en korrigert skattemelding, men det vil være tilstrekkelig at man velger å utfylle RF-1366 «Endringsmelding for formues- og inntektsskatt for personlige skattepliktige». Dette er et skjema som vedlegges skattemeldingen⁵⁵.

For juridiske personer derimot, er man nødt til å levere en helt ny skattemelding. Her er det ikke tilstrekkelig at man gjør endringer i tilleggsskjemaer⁵⁶. I skrivende stund (våren 2023) er skattemyndighetene i en pågående prosess med å endre skattemeldingen. På sikt vil alle RF-skjemaer forsvinne. Da den nye skattemeldingen ikke er fullt etablert på skrivende tidspunkt, går vi ikke nærmere inn på fremtidige endringsmetoder⁵⁷. Resultatet av å egenrette kan både være skattereduserende eller skatteøkende, men med de nye opplysningene kan ikke skattemyndighetene ilegge skattyter tilleggsskatt på et senere tidspunkt. Egenrettingen er avgrenset ved at skattyter ikke har mulighet til å gjøre endringer på forhold som skattemyndighetene allerede har fastsatt ved skjønn eller forhold som skal kontrolleres. I tilfeller hvor endringsmeldingen blir avvist, vil skattemyndighetene selv foreta et helt nytt skatteoppgjør, som enten gir skattyter restskatt eller skatt til gode⁵⁸.

5.3 Frist for endring av skattefastsetting

5.3.1 Innledning

Skattemyndighetenes adgang til å endre skattefastsettingen til skatteyter fremkommer av skatteforvaltningsloven kapittel 12. Bestemmelsene i kapitlet må ses i sammenheng med adgangen til å egenrette i henhold til skatteforvaltningsloven § 9-4, samt reglene om klage som frem-

⁵⁴ Skatteetaten (2019)

⁵⁵ Norges Bondelag (2017)

⁵⁶ Skatteetaten (2019)

⁵⁷ Skatteetaten (2023)

⁵⁸ Norges Bondelag (2017)

kommer av skatteforvaltningsloven kapittel 13 ⁵⁹. Det fremkommer av skatteforvaltningslovens § 12-1 første ledd at skattemyndighetene kan endre enhver skattefastsetting når fastsettingen er uriktig ⁶⁰. Tilsvarende gjelder også der det ikke fremkommer noe fastsetting i utgangspunktet. Før skattemyndighetene kan ta opp en fastsetting til endring, må det foretas en vurdering om hvorvidt dette anses hensiktsmessig. Momenter av relevans for en slik vurdering fremkommer av § 12-1 annet ledd, og er blant annet den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning ⁶¹. Listen som oppstilles i annet ledd er derimot ikke uttømmende. Det følger av Prop. 38L (2015-2016) at adgangen skattemyndighetene har til å endre skattefastsettingen gjelder både til gunst og ugunst for den skattepliktige ⁶². Formålet er å komme frem til riktig skattefastsetting ⁶³.

5.3.2 Ordinær endringsfrist

Det fremkommer av § 12-6 første ledd første punktum at «*Fristen for å ta opp saker til endring etter §§ 12-1, 12-3 og 12-4 er fem år etter utgangen av skatteleggingsperioden*» ⁶⁴. Dette betyr at en fristavbrytende handling finner sted når skattemyndighetene har tatt opp en skattefastsetting til endring. Lovbestemmelsen er kort, og gir knapp informasjon om hvordan bestemmelsen skal tolkes. Det følger imidlertid av Prop. 38 L. (2015-2016) at «*ta opp*» vil bero på en konkret vurdering og variere fra sak til sak ⁶⁵. Av lagmannsdommen LB-2019-59556 ble det presisert hva som er å anse som en fristavbrytende henvendelse, «*praksis har forstått det slik at det krever en underretning til skatteyter om at han har grunn til å forvente ligningsmessige endringer, og at det ikke er nok at skattemyndighetene arbeider med saken og skatteyter er klar over dette*» ⁶⁶. Det er som utgangspunkt kun skattemyndighetene som kan ta opp en sak til endring. Derimot trekkes det frem av forarbeidene at også henvendelser fra skatteyter kan være fristavbrytende. Isåfall må det også her forekomme av en konkret vurdering.

⁵⁹ Marthe Andrea Larsen (2022), Kapittel 12, note 1

⁶⁰ Skatteforvaltningsloven §12-1 første ledd

⁶¹ Skatteforvaltningsloven §12-1 annet ledd

⁶² Prop. 38L (2015-2016) punkt. 18.8.2.1 s. 175

⁶³ Marthe Andrea Larsen (2022) Kapittel 12, note 1

⁶⁴ Skatteforvaltningsloven §12-6 første ledd, første punktum

⁶⁵ Prop. 38L. (2015-2016) punkt. 18.8.4.1 s. 183

⁶⁶ LB-2019-59556

Det mest sentrale momentet i en slik vurdering vil være hvorvidt henvendelsen gir skattemyndighetene en klar oppfordring til å se nærmere på forholdet ⁶⁷.

5.3.3 Utvidet endringsfrist

Av § 12-6 annet ledd første punktum fremkommer det et unntak fra den ordinære endringsfristen på fem år. I tilfeller der skatteyter kan ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for skattesvik i henhold til straffelovens §§378 til 380, følger det en utvidet endringsfrist for skattemyndighetene på ti år ⁶⁸. Det følger av Prop. 38 L (2015-2016) at den utvidede endringsfristen kun gjelder den delen av skattefastsettingen hvor skatteyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger ⁶⁹. Bestemmelsen må ses i sammenheng med skatteforvaltningsloven §14-6 som regulerer når skjerpet tilleggsskatt kan ilegges ⁷⁰. Vilkårene i annet ledd er en grunnforutsetning for at en utvidet endringsfrist kan komme til anvendelse. Ileggelse av tilleggsskatt er strengt regulert og fungerer som et alternativ til straffeforføling. Det vil således ikke være en ordinær reaksjon ⁷¹. Av § 12-6 annet ledd annet punktum følger det hva som gjelder dersom vedtaket om skjerpet tilleggsskatt oppheves eller anmeldelsen ikke leder til straffereaksjon ⁷². Endringen som er blitt gjort i medhold av § 12-6 annet ledd første punktum vil da bortfalle og fastsettingen vil bli slik den var før.

5.3.4 Frist for påberopelse av frivillig retting

Etter § 12-6 annet ledd siste punktum vil skattyter ikke ilegges tilleggsskatt dersom vilkårene for frivillig retting er til stede ⁷³. Skatteetaten kom i 2022 med en presisering om hvilke endringsfrister som gjelder ved frivillig retting. Av Prop. 38L (2015-2016) pkt. 18.8.3.3 er det redegjort for hensynene for at det skulle gjelde en tiårs frist for frivillig retting ⁷⁴. Fristen var begrunnet i at skatteytere som påberopte frivillig retting, normalt ville vært i posisjon for å bli ilagt skjerpet tilleggsskatt. I dag er det derimot langt flere ordinære saker hvor det ikke kan

⁶⁷ Skatteetaten (2023), § 12-6 første ledd

⁶⁸ Skatteforvaltningsloven §12-6, annet ledd første punktum

⁶⁹ Prop. 38L (2015-2016) punkt 8.8.3.3 s. 180-181

⁷⁰ Skatteforvaltningsloven §14-6

⁷¹ Skatteetaten (2023), §12-6 annet ledd

⁷² Skatteforvaltningsloven §12-6 annet ledd, annet punktum

⁷³ Skatteforvaltningsloven § 12-6 annet ledd, siste punktum

⁷⁴ Prop. 38L (2015-2016), punkt 18.8.3.3

illegges skjerpet tilleggsskatt, hvor skatteyter blir innvilget frivillig retting. Hensynet er derfor i dag ikke like gjeldende.

At skattemyndighetene har endringsadgang er en forutsetning for hvor mange år som kan rettes. Av uttalelsen fremkommer det videre at endringer utover fem år i saker om frivillig retting er forbeholdt de mer alvorlige tilfellene. Skattemyndighetene må her foreta en vurdering, hvor momentene i skatteforvaltningslovens §12-1 vil være sentrale. Der en slik vurdering ikke taler for å endre mer enn fem år, bør skattemyndighetene redusere antallet år som endres. Skattemyndighetene foretar dermed en nærmere vurdering over hvor mange år som skal rettes i saker om frivillig retting. Hvilken vurdering de legger til grunn vil ikke påvirke hvor mange år skatteyter har adgang til å frivillig rette. Skatteyter kan dermed påberope frivillig retting for hele ti år tilbake. Det er likevel slik at dersom forholdet ikke er å anse som grovt kan skattemyndighetene kun endre fem år tilbake i tid ⁷⁵.

6. Straffeloven

6.1 Innledning

Frivillig retting kan sees på som et alternativ til skattekriminalitet. Dersom man unnlater å oppgi korrekt informasjon om inntekt og formue til skattemyndighetene, kan man forvente rettslige reaksjoner. Ønsker skattyter imidlertid å gjøre opp for seg og retter opp i forhold gjennom amnesti, kan skattyter unngå straff. Velger skattyter imidlertid å ikke gjøre noe, vil risikoen for å bli oppdaget være til stede. Selv om man ikke har særlig praksis for strafferettslige reaksjoner ved skatteunndragelser, er det tilfeller hvor skattemyndighetene anmelder forhold til politiet eller økokrim. Etter en anmeldelse, kan ikke skattyter lenger kreve frivillig retting og må istedenfor ta stilling til en eventuell straffeforfølgelse. Det norske skattesystemet er i stor grad bygget på tillit og i tilfeller hvor denne tilliten brytes, er det viktig at dette ikke går upåaktet hen.

6.2 Det to-sporede system

Ved skattekriminalitet må skattemyndighetene foreta et valg av reaksjonsform. De ulike sanksjonene fremkommer av to ulike regelsett, ofte omtalt som det to-sporede system. Systemet

⁷⁵ Skatteetaten (2022)

består av både skatteforvaltningsloven og straffeloven. I tilfeller vedrørende skatteunndragelser, har de to lovene sammenfallende grunnvilkår. Både skatteforvaltningslovens § 14-4 første ledd bokstav d og straffelovens § 378 forutsetter at skattyter har gitt uriktig eller ufullstendige opplysninger, eller unnlatt å fullstendige opplysninger. Hvilken reaksjon skattemyndighetene velger å ilegge, vil bero på flere momenter. Blant annet hvor alvorlig tilfellet er, hvor kalkulert forholdet er, samt beløpets størrelse.

I tilfeller hvor skattytere ikke oppfyller kravene for frivillig retting, vil den administrative sanksjonen være å ilegge tilleggsatt. Bestemmelsen for tilleggsatt finnes kun i skatteforvaltningsloven, og er derfor etter norsk rett ansett som en administrativ reaksjon. Skattemyndighetenes hensikt ved å ilegge administrative reaksjoner er å endre skattyters adferd. Tilleggsatt skal forhåpentligvis bidra til at skattyter ikke begår skatteunndragelse ved en senere anledning, og vil på den måten fungere preventivt. I tilfeller hvor skattemyndighetene imidlertid fatter mistanke, kan Skatteetaten ha en plikt til å anmelde forholdet til politiet og påtalemyndighetene etter en intern instruks ⁷⁶. I slike situasjoner vil man gå vekk fra det skatterettslige området, og over på det strafferettslige. Dette betyr at skattyter ikke lenger står i risiko for å få en administrativ straff, men vil nå stå i fare for en eventuell straffeforfølgelse. Mulighet for frivillig retting vil avskjæres dersom forholdet anmeldes, da skatteamnestiordningen kun er regulert i skatteforvaltningsloven, og det ikke finnes tilsvarende regler i straffeloven.

Gjeldende instruks ble fastsatt av Skattedirektoratet i 2020 og er en utarbeidet «guide» for hvilke tilfeller skattemyndighetene skal anmelde forhold til politi og påtalemyndighetene ⁷⁷. Instruksens pkt. 3.5 omhandler anmeldelse av skattesvik etter straffelovens §§ 378 til 380. Her fremkommer det at dersom skattemyndighetene mottar uriktige eller ufullstendige opplysninger som omfattes av straffelovens bestemmelser om skattesvik skal forholdet «*som hovedregel anmeldes når de skatte- eller avgiftsmessige fordeler utgjør et betydelig beløp*». Hva som anses som et «betydelig beløp» i strafferettslig sammenheng ble drøftet i HR-2017-553-A hvor det fremkom at «*skatteunndragelsen gjaldt et betydelig beløp, nærmere én million norske kroner*»

⁷⁶ Skaarberg (2021) Sktfvl. § 14-4 bokstav d, note 9

⁷⁷ Instruks om anmeldelse til påtalemyndigheten for fastsettings- og innkrevingsmyndighetene i skatteetaten (2020)

⁷⁸. Det finnes tilfeller hvor unndragelsen ikke utgjør et betydelig beløp, men hvor det fremdeles er instruks om å anmelde forholdet. I slike tilfeller må man imidlertid drøfte hvorvidt skattyter har misbrukt tillitt/stilling, om handlingen har vanskeliggjort oppdagelse av unndragelsen, samt om skattyter har unndratt beløpet på en planmessig måte ⁷⁹. I tilfeller hvor skattyters forhold blir undersøkt av politi og påtalemyndighetene, har ikke skattemyndighetene anledning til å fastsette og innkreve skatt ⁸⁰.

6.3 Skattesvik

Den strafferettslige bestemmelsen for skattesvik fremkommer av straffelovens §§ 378 til 380 om ordinært, grovt og grovt uaktsomt skattesvik. Av § 378 fremkommer det at skattyter kan «Med bot eller fengsel inntil 2 år straffes den. Som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til en offentlig myndighet, eller unnlater å gi pliktig opplysning, når han forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler» ⁸¹. Som andre bestemmelser i straffeloven, må også reglene om skattesvik sees i sammenheng med skyldkrav, og for alminnelig skattesvik har vi et sammensatt skyldkrav av forsett og uaktsomhet. Selve handlingen ved å unnlate eller å oppgi uriktige opplysninger, samt at handlingen kan muliggjøre skattemessige fordeler, vil kreve fortsett etter straffelovens § 22 ⁸². Skattyter må med viten og vilje la være å gi de opplysningene skattemyndighetene trenger for å fastsette riktig skatt, og er fullt klar over at handlingen vil kunne påvirke den betalbare skatten. I tillegg har man uttalelser i lovens forarbeider som sier at alminnelig uaktsomhet vil være tilstrekkelig med tanke på at skattyter forstår at handlingen kan medføre en skattemessig fordel ⁸³.

Lovens §§ 379 og 380 omhandler grovt skattesvik og grovt uaktsomt skattesvik. Hvorvidt et skattesvik anses grovt, vil bero på en skjønnsmessig helhetsvurdering av momenter som er nedfelt i § 379 første ledd bokstav a til f. Momentene skal drøftes en etter en, men utgjør ikke en uttømmende liste. I helhetsvurderingen vil det alltid være individuelle momenter som må vurderes konkret. Vektleggingen av momentene vil fastslå om skattesviket anses som grovt, og

⁷⁸ HR-2017-553-A pkt. 38

⁷⁹ Instruks om anmeldelse til påtalemyndigheten for fastsettings- og innkrevingsmyndighetene i skatteetaten (2020) pkt. 3.5.1

⁸⁰ Skaarberg (2021) Sktfvl. § 14-4 bokstav d, note 9

⁸¹ Straffeloven (2005) § 378

⁸² Straffeloven (2005) § 22

⁸³ Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) Kap. 16.11 – 30

vil i tillegg påvirke straffeutmålingen. Bestemmelsen § 380 om uaktsomt grovt skattesvik vil kunne tilfalle skattyter dersom handlingen anses «*svært klanderverdig*», som det fremkommer av bestemmelsens skyldkrav for uaktsomhet i § 23 ⁸⁴.

6.3.1 Straff ved skattesvik

Straffereaksjonene ved skattesvik vil bero på forholdets alvorlighet. Den strengeste reaksjonen på skattesvik i Norge er fengselsstraff. Alminnelig skattesvik etter § 378 kan straffes med bot eller fengsel med inntil to år, mens grovt, og grovt uaktsomt skattesvik kan straffes med bot eller fengsel med inntil seks år ⁸⁵. I straffevurderingen vil beløpets størrelse være det aller mest sentrale vurderingsmomentet. Som nevnt er det norske skattesystemet basert på tillit, hvilket betyr at det må komme tydelige konsekvenser dersom denne tilliten brytes. Dersom forholdet er av liten karakter, slik at fengselsstraff blir uaktuelt, vil skattyter som regel bli pålagt å betale tilleggsskatt ⁸⁶.

6.3.2 Kriminell opprinnelse

Bestemmelsene om frivillig retting i skatteforvaltningsloven og skattesvik i straffeloven inneholder ingen redegjørelse for midlenes opprinnelse. I en retteprosess vil ny informasjon komme på overflaten som tidligere ikke har vært kjent av skattemyndighetene. Opplysningene vil gjennomgås og midlenes opprinnelse må klareres før prosessen om frivillig retting kan utspille seg. I tilfeller hvor skattemyndighetene fatter mistanke om hvorvidt midlene er skaffet på lovlig vis, er de pliktet til å rapportere forholdet til politiet. Midler som er under mistanke eller er konstatert ulovlig ervervet, vil falle utenfor skatteplikten. Dette vil som oftest gjelde straffbare forhold slik som underslag, tyveri, ran, narkotikasalg m.v. Dersom det konstateres at midlene har ulovlig opphav, skal de ikke beskattes, men inndras etter straffelovens § 34 ⁸⁷. Forholdet vil bli videre etterforsket av politiet som avgjør hvorvidt det skal opptas en straffeforfølgelse. I tilfeller hvor det ikke kan konstateres at midlene er av kriminelt opphav, vil skattyter få reversert inndragningen. Politiet har konkludert med at midlenes opprinnelse er lovlig, og skattemyndighetene kan på nytt vurdere informasjonen og hvilke skattevirkninger den skal få ⁸⁸.

⁸⁴ Straffeloven (2005) § 23

⁸⁵ Det juridiske fakultet (2018) pkt. 4

⁸⁶ Johansen (2022) Note 2

⁸⁷ Straffeloven (2005) § 34

⁸⁸ Skattedirektoratet (2011) Pkt. 7, avsn. 1 og 2

Noe annet skattemyndighetene er på vakt for er hvitvasking. Det finnes mange måter å «vaske» penger på, og en av dem er gjennom frivillig retting. I slike tilfeller vil skattyter bevisst oppgi uriktige opplysninger til myndighetene, slik at midlene beskattes og på den måten blir «lovlige». Mistanke om hvitvasking vil ikke slik som andre straffbare forhold, avskjære muligheten for beskatning. Står man i tvil om hvorvidt rettingen er et forsøk på hvitvasking, kan forholdet bli rapportert og håndtert videre av politiet og påtalemyndigheten. Samtidig som politiets undersøkelser pågår, har skattemyndighetene enda mulighet til å fortsette sin skatterettslige vurdering. Dette er ellers ikke mulig ved andre straffbare forhold som nevnt i avsnittet ovenfor. Det som utpeker seg i slike situasjoner er at til tross for at lovens vilkår er til stede, vil ikke mulighet om illeggelse av tilleggsskatt frafalle slik den ville gjort ved andre lovbrudd. Dette betyr med andre ord at skattyter i slike situasjoner står i fare for å betale tilleggsskatt som han ellers ikke ville gjort i en frivillig retting uten mistanke om hvitvasking ⁸⁹.

6.4 Tilståelsesrabatt

Bestemmelsen om tilståelsesrabatt er nedfelt i straffelovens § 78 første ledd, bokstav f. Her fremkommer det at «*ved straffeutmålingen skal det i formidlende retning især tas i betraktning at lovbryteren har avgitt en uforbeholden tilståelse, eller i vesentlig grad bidratt til oppklaring av andre lovbrudd* ⁹⁰». Tilståelsesrabatt er avslag i straff som følge av at lovbryster bidrar til å effektivisere straffesaker. Ordlyden er generell, hvilket betyr at bestemmelsen vil komme til anvendelse uavhengig av hvilket straffebud som er overtrådt. Den vil også gjelde uavhengig av alvorlighetsgrad. Det trekkes derimot frem av straffelovens forarbeider at bestemmelsen er tiltenkt de mindre straffesakene ⁹¹. Bestemmelsen regulerer to formidlende omstendigheter, hvor det første er når «*lovbryter har avgitt en uforbeholden tilståelse*». At tilståelsen er uforbeholden innebærer at den må omfatte alle de forhold som gjør handlingen straffbar ⁹². Hvor stor tilståelsesrabatten vil være, beror på en konkret vurdering. Momenter som hvor tidlig tilståelsen kommer, og hvor sentral den er for å få saken oppklart, vil være av sentral betydning

⁸⁹ Skattedirektoratet (2011) Pkt. 7, avsn. 4

⁹⁰ Straffeloven (2005) § 78 bokstav f.

⁹¹ Ot.ptp.nr. 81 (1999-2000) side 60.

⁹² Fredrik Ljone (2023).

i vurderingen. Av rettspraksis i HR-2018-4919-A og HR-2018-2096-A ble det eksempelvis ilagt en tilståelsesrabatt på 25- og 35% ⁹³.

Etter innføringen av den nye straffeloven i 2005, ble bestemmelsen om tilståelsesrabatt utvidet til å også gjelde der «*lovbryter i vesentlig grad har bidratt til oppklaring av andre lovbrudd*». Lovbryter må oppfylle to vilkår for at informasjonen skal trekke i formidlede retning i et slik tilfelle, herunder må informasjonen «*oppklare*» og det i «*vesentlig grad*». Det er dermed en relativt høy terskel før bestemmelsen kan komme til anvendelse. Straffelovens § 78 er til tross for dette ikke uttømmende regulert. Domstolen har dermed adgang til å drøfte i formidlende retning også de tilfellene som ikke oppfyller de to vilkårene i § 78 bokstav f ⁹⁴.

6.5 Straffutmålingsutsettelse

6.5.1 Innledning

Et sentralt begrep som gjengis i Høyesterettsdommene er «*straffutmålingsutsettelse*». Straffutmålingsutsettelse fremkommer av straffelovens § 60, jf. § 30 første ledd bokstav a. I motsetning til andre strafferettslige sanksjoner er straffutmålingsutsettelse og straffutmålingsfrfall ikke ansett som straff.

6.5.2 Generelt om straffutmålingsutsettelse

Straffutmåling vil kun foreligge i tilfeller hvor tiltalte er erkjent skyldig og straffen ligger innenfor det som fremkommer av det aktuelle straffebud vedkommende er dømt for. Straffutmålingen omfatter straffens lengde, om det skal ilegges betinget eller ubetinget dom, samt hvordan fordelingen av de ulike strafferettslige reaksjonene gjennomføres ⁹⁵. Av regelens første ledd fremkommer det at «*selv om straffeskyld anses bevist, kan retten utsette og utmåle straff i en prøveperiode*» ⁹⁶. Slik det fremkommer av lovens ordlyd foreligger det ikke ytterligere vilkår for når dette kan ilegges, enn at straffeskyld må anses bevist. At retten «*kan*» utsette eller utmåle straff, vil bety at det er opp til domstolen å bestemme om straffutmålingsutsettelse skal ilegges. Dette kan antyde at det er vid adgang for domstolen å ilegge en slik sanksjon. Samtidig er skjønnet svært begrenset av aktuelle forarbeider og rettspraksis. Straff-

⁹³ HR-2018-4919-A, HR-2018-2096-A

⁹⁴ Erling Johannes Husabø (2022) §78 note 7

⁹⁵ Oslo Advokat RUV (2023)

⁹⁶ Straffeloven (2005) § 30a jf. §60

utmålingsutsettelse benyttes stort sett i tilfeller hvor det vill fremstå unaturlig eller urimelig å ilegge straff. Et eksempel er hvis den skyldige er ung, svært gammel eller alvorlig syk ⁹⁷.

6.5.3 Straffutmålingsutsettelse som reaksjonsform

Straffutmålingsutsettelse er en reaksjonsform som benyttes hyppig ved tilfeller av frivillig retting. Bestemmelsen om frivillig retting i skatteforvaltningsloven omtaler ikke frafall av straff ved skattesvik ⁹⁸. Dette fremkommer imidlertid av rettspraksis. I HR-2012-1680-A ble straffutmålingsutsettelse ilagt for skatteunndragelse der tiltalte oppfylte vilkårene til frivillig retting. Det ble poengtert at skatteamnestiet også måtte få betydning for de strafferettslige reaksjonene, og at straffutmålingsutsettelsen var å anse som riktig reaksjonsform ⁹⁹.

Skatteunndragelser begås gjerne i kombinasjon med andre lovbrudd, som for eksempel brudd på bokførings- eller regnskapsloven. Dette gjelder spesielt for næringsdrivende. På samme måte som ved regulering av straffutmålingsutsettelse ved skattesvik, fremkommer ikke dette direkte av bestemmelsen om frivillig retting i skatteforvaltningsloven. Dette følger derimot av rettspraksis. I HR-2021-494-A hadde skattyter forfalsket fakturaer for å oppnå skattemessige fordeler, og ble dermed tiltalt for blant annet grov regnskapsovertredelse. Skatteyter oppfylte vilkårene for frivillig retting, og ble dermed ilagt straffutmålingsutsettelse for skattesviket. Høyesterett kom frem til at straffutmålingsutsettelsen ikke ville komme til anvendelse for andre straffebud enn skattesviket. Dette til tross for den nære sammenhengen mellom regnskapsovertredelsen og skattesviket¹⁰⁰. Etter nåværende praksis ilegges det dermed ikke straffutmålingsutsettelse for tilknyttede lovbrudd, uavhengig av hvor sammenhengene lovbruddene er.

7. Informasjonsutveksling

7.1 Informasjonsutvekslingsavtaler

I en verden med økt globalisering, er det blitt mer vanlig å ha inntekt og formue i utlandet. Til tross for økt internasjonal handel, plassering og investering, har ulike land egne skattesystemer som skattytere må ta hensyn til. For å unngå dobbelt beskatning, er det utviklet internasjonale

⁹⁷ Erling Johannes Husabø, §60 note 2

⁹⁸ Erling Johannes Husabø, § 60 note 2

⁹⁹ HR-2012-1680-A

¹⁰⁰ HR-2021-494-A

skatteavtaler. Vanligvis må skattyter skatte av inntekt eller formue både til hjemland, og hvor midlene er opptjent eller står plassert. Internasjonale skatteavtaler skal imidlertid bidra til at skattytere ikke behøver å skatte av samme forhold til flere forskjellige stater ¹⁰¹.

Det internasjonale samarbeidet omfatter også skatteinformasjonsutvekslingsavtaler, som skal sikre informasjonsflyt på tvers av landegrenser. Slike avtaler bidrar til at nasjonale myndigheter kan forespørre konkret informasjon vedrørende enkelte skattytere. En forutsetning er imidlertid at nasjonale skattemyndigheter allerede har tilgang til, eller har mistanke til en spesifikk skattyter. Slik informasjon er ofte utilgjengelig, eller krever store ressurser fra skattemyndighetene å få tak i. Dette har resultert i at slike skatteinformasjonsutvekslingsavtaler er lite benyttet og ikke er ansett som et nyttig verktøy for å bekjempe internasjonale skatteunndragelser. Som et eksempel hadde Norge i 2011 inngått 30 informasjonsutvekslingsavtaler med skatteparadiser, men det ble i løpet av 2010 kun benyttet ved fire henvendelser ¹⁰².

7.2 Automatisk informasjonsutveksling

I dag er informasjonsutveksling mellom land blitt langt mer automatisert. Norge har sammen med de andre medlemmene i Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD), undertegnet en avtale om CRS. CRS står for «Common Reporting Standard». I Norge fikk standarden virkning fra 1.januar 2016, og den første rapporteringen kom i 2017 ¹⁰³. I dag har 110 jurisdiksjoner forpliktet seg til standarden ¹⁰⁴. Avtalen skal sørge for automatisk informasjonsutveksling mellom landene som har forpliktet seg til den. Slik vil norske skattemyndigheter automatisk og uten oppfordring, få informasjon om norske skatteyteres inntekter og formuer i utlandet fra utenlandske myndigheter. Avtalen er gjensidig, som innebærer at norske skattemyndigheter må rapportere tilsvarende informasjon tilbake ¹⁰⁵. Formålet med disse regelverkene er å unngå skatteunndragelser gjennom økt informasjonsutveksling på tvers av landegrenser¹⁰⁶. Det vil redusere norske skattemyndigheters ressursbruk, da informasjonsutveksling ikke lenger må skje ved oppfordring slik som tidligere.

¹⁰¹ Tax Justice Norge (2012)

¹⁰² Tax Justice Norge (2012)

¹⁰³ Myklebust (2016)

¹⁰⁴ OECD (2022)

¹⁰⁵ Skagen (2015)

¹⁰⁶ Myklebust (2015).

Som følge av at skattemyndighetene nå får tilsendt informasjon om skattytere, og ikke må henvende seg angående spesifikke forhold, vil dette påvirke tilfeller av frivillig retting. Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d nevner blant annet vilkåret «opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre»¹⁰⁷. Automatisk informasjonsutveksling vil falle inn under dette vilkåret og dermed bidra til økt risiko for at skattyters informasjon allerede er kjent for skattemyndighetene. Vilket for frivillig retting vil i slike tilfeller ikke være oppfylt, og skattyter vil risikere tilleggsskatt. På bakgrunn av dette mottok skattemyndighetene et stort antall økte tilfeller av saker vedrørende frivillig retting i 2017¹⁰⁸.

8. Forbudet mot dobbeltstraff

8.1 Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen

Etter Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen, også omtalt som EMK, vil ordinær og skjerpet tilleggsskatt anses som straff. Konvensjonens tilleggsprotokoll 7 art. 4 nr. 1 oppstiller et forbud mot dobbeltstraff, også omtalt som gjentatt straffeforfølging. I skatterettslig sammenheng er det ikke tillatt at skattyter blir straffeforfulgt for et forhold han allerede er dømt eller frifunnet for. Dette innebærer både ileggelse av tilleggsskatt, samt anmeldelse til påtalemyndighetene. Med andre ord kan ikke skattemyndighetene velge begge reaksjonsformer i det to-sporede system som sanksjonering for skatteunndragelser. Dersom skattyter allerede er ilagt tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven, vil muligheten for straffeforfølgelse av samme forhold være avskåret etter bestemmelsen i EMK¹⁰⁹. Dersom skattyter begår tilknyttede lovbrudd til en skatteunndragelse, vil dette bli ansett som et annet forhold. Det betyr at man kan bli sanksjonert eller straffet i tillegg til reaksjonen på skattesviket. For eksempel kan skattyter anmeldes for regnskapsovertredelse, samtidig som det ilegges tilleggsskatt¹¹⁰.

Til tross for dette, har Norge hatt praksis på parallell forfølgning i straffesaker. Vi har blant annet HR-2010-1613-A som tar for seg dobbeltforfølgning. I foreliggende sak ble det drøftet om hvorvidt skattyter kunne ilegges ordinær tilleggsskatt, samt bli straffeforfulgt for samme forhold. Hovedspørsmålet i saken var om dette skulle anses som lovlig parallell forfølgning, eller om det

¹⁰⁷ Skatteforvaltningsloven (2016) § 14-4 bokstav d

¹⁰⁸ Skatteetaten (2021)

¹⁰⁹ Riksadvokaten (2009)

¹¹⁰ Skattedirektoratet (2022)

ville stride mot EMK tilleggsprotokoll 7 art. 4. Høyesterett kom frem til at parallell forfølgning må anses lovlig dersom «*det var tilstrekkelig saklig og tidsmessig sammenheng mellom forvaltningssaken og straffesaken*»¹¹¹. Et annet eksempel er EMDs Case A og B mot Norge, saksnummer 24130/11 og 29758/11. Her ble det fastsatt at dette ikke var i strid med forbudet mot dobbelt straffeforfølgning. Skattyter ble dermed ilagt tilleggsskatt av skattemyndighetene, og ble senere dømt til fengsel for samme forhold i en straffesak¹¹². I 2014 avsa imidlertid EMD tre dommer mot Finland. Her mente EMD at adgangen til parallell forfølgning fortsatt er til stede, men spesifiserte at det nå stilles strenge krav til at de to pågående sakene må avsluttes samtidig¹¹³.

9. Forslag til lovendringer

9.1 Innledning

I Revidert Nasjonalbudsjett av 11 mai 2021 i kapittel 15.9 fremkommer det at Finansdepartementet, i samarbeid med Skatteetaten skal vurdere endringer i ordningen om frivillig retting. Skattedirektoratet har med dette foretatt en vurdering av ordningen. Bakgrunnen for vurderingen er notatet som ble fremlagt av tidligere Skatt Øst den 4. november 2018, hvor de foreslo å avvikle ordningen, til fordel for en ny ordning med tilståelsesrabatt. Dette ble begrunnet med at reglen strider med den allmenne rettsfølelsen slik den fungerer i dag. Skattedirektoratet opprettet dermed en arbeidsgruppe som gjennomgikk og vurderte reglene om frivillig retting, med innspill fra relevante divisjoner i Skatteetaten. Mandatet til arbeidsgruppen var å vurdere forslaget som fremkom av tidligere Skatt Øst sitt notat, men var ikke begrenset til dette.

Skattedirektoratets arbeidsgruppe utarbeidet 26. august 2020 en rapport med sine vurderinger. Herunder ble det vurdert at ordningen om frivillig retting ikke skulle avvikles, men at det var et behov for en klargjøring og justering av det nåværende regelverket. Ordningen med frivillig retting har klare samfunns- og ressursøkonomiske fordeler som var bakgrunn til at ordningen ikke var ønsket avviklet. Rapporten fikk deretter merknader og innspill fra Skatteetaten. Med bakgrunn i dette har Skattedirektoratet foretatt en samlet vurdering av ordningen. Den 25 juni

¹¹¹ HR-2010-1613-A pkt. 54

¹¹² EMD sak 24130/11, EMD sak 29758/11, A og B mot Norge

¹¹³ Nykän mot Finland, Glantz mot Finland og Häkkä mot Finland, (2014)

2021 ble det sendt et notat fra Skattedirektoratet til Finansdepartementet, med forslag til tre regelverksendringer. Forslaget er ikke ferdigstilt på detaljnivå, men viser til en mulig fremtidig ordning om frivillig retting, et såkalt «nytt konsept». Det er tre punkter som er foreslått endret.

1. *Justering av bevisreglene for når retting kan anses frivillig*
2. *Reduksjon i antall år man kan foreta frivillig retting*
3. *Innføring av en ny fritaksregel omtalt som «tidsbegrenset skatteamnesti»¹¹⁴*

9.1.2 Justering av bevisreglene for når retting kan anses frivillig

Etter nåværende regler er det skattemyndighetene som har bevisbyrden for hvorvidt det kan ilegges tilleggsskatt. Bestemmelsen om frivillig retting tolkes i dag basert på en subjektiv vurdering. Dette innebærer at skattemyndighetene må bevise skatteyters konkrete kunnskap om det aktuelle forholdet, samt at skattyter har vært motivert av ytre faktorer når det ble søkt om frivillig retting. I de mest alvorlige tilfellene må det foreligge bevis utover enhver rimelig tvil om at vilkårene for frivillig retting ikke er oppfylt. Kombinasjonen av en subjektiv tolkning og et strengt beviskrav, gjør det vanskelig å fastsette at vilkårene for frivillig retting ikke er oppfylt, spesielt i tilfeller hvor det er rimelig klart at rettingen ikke var frivillig. På bakgrunn av dette er det foreslått å senke bevisbyrden til alminnelig sannsynlighetsovervekt i tillegg til å endre bestemmelsens tolkning fra subjektiv til objektiv. Disse endringene skal bidra til at man i større grad vil unngå tilfeller hvor skattyter blir innvilget frivillig retting i saker hvor det helt klart er begått forsettlig skatteunndragelse ¹¹⁵.

9.1.3 Reduksjon i antall år man kan foreta frivillig retting

Gjeldende bestemmelse for frister for endring av skattefastsetting er nedfelt i skatteforvaltningslovens § 12-6. I henhold til bestemmelsens første ledd gjelder det for skattemyndighetene en ordinær endringsfrist på fem år etter utgangen av skattleggingsperioden. Av annet ledd fremkommer det at skattemyndighetene har en utvidet endringsfrist for de mer alvorlige tilfellene av skatteunndragelse. Endringsfristen er da ti år i de tilfellene hvor den skattepliktige kan ilegges skjerpet tilleggsskatt, samt hvor skattyter anmeldes for brudd på straffelovens §§ 378 til 380.

¹¹⁴ Skattedirektoratet (2021) s. 1-3

¹¹⁵ Skattedirektoratet (2021) s. 6-7

Av §12-6 annet ledd, siste punktum fremkommer endringsfristen for frivillig retting. Det gjelder herunder en ti-års frist for de tilfeller der skatteyter ikke kan ilegges tilleggs-skatt, fordi vilkårene for frivillig retting i henhold til skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d er oppfylt ¹¹⁶. Det er denne fristen som er vurdert endret. Det første alternativet er tre år etter ordinær frist for levering av skattemelding. Det vil være en begrensning som sammenfaller med fristen for å egenendre etter skattelovens § 9-4. Det andre alternativet er en begrensning på fem år, som vil sammenfalle med skattemyndighetenes ordinære endringsfrist ¹¹⁷.

9.1.4 Innføring av ny fritaksregel omtalt som «tidsbegrenset skatteamnesti»

Reglene for frivillig retting er i dag begrenset av en satt tidsfrist. Skatteyter kan etter nåværende regler søke frivillig retting i hele ti år tilbake i tid. Det Skattedirektoratet imidlertid foreslår, er en helt ny selvstendig bestemmelse som ikke skal sees i sammenheng med den nåværende reglen om frivillig retting. Ordningen som nå foreslås går ut på at skattemyndighetene av eget initiativ går ut i offentligheten og oppfordrer en spesifikk gruppe skatteytere om å rette uriktige skatteforhold. Retter skatteyter etter oppfordring, vil det ikke gjelde noe krav om «frivillighet» slik som i skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d. Det nevnes to eksempler i notatet til Skattedirektoratet hvor det kan anses hensiktsmessig med et tidsbegrenset skatteamnesti. Det første er der skattemyndighetene mottar opplysninger fra utenlandske myndigheter om et antall norske skatteytere. Det andre er der det planlegges kontroll på et utsatt risikoområde.

Dersom skatteyter retter forhold etter oppfordring, vil skatteyter ikke bli ilagt tilleggs-skatt. Det vil imidlertid gis en tidsbegrenset frist for når rettingen må være gjennomført. Av forslaget nevnes det eksempelvis en tre måneders frist. Det presiseres at den nåværende bestemmelsen for frivillig retting fortsatt vil være gjeldende og at tidsbegrenset skatteamnesti vil være en tilleggsordning som vil bli anvendt fra tid til annen. Skatteyter vil som tidligere alltid ha en mulighet for å rette opp forhold, men den nye ordningen vil gi skatteyter en mulighet til å gjøre opp for seg – uten risiko for tilleggs-skatt, før han eventuelt blir kontrollert. Forslaget er inspirert av svenske regler, men med et motsatt utgangspunkt ¹¹⁸.

¹¹⁶ Skatteforvaltningsloven (2016) § 12-6 første og annet ledd

¹¹⁷ Skattedirektoratet (2021) s. 7-10

¹¹⁸ Skattedirektoratet (2021) s. 10-11

10. Regulering av frivillig retting i Sverige

10.1 Innledning

I Skattedirektoratets forslag til regelverksendringer av frivillig retting, blir det presisert at det tredje forslaget om «tidsbegrenset skatteamnesti» er inspirert av den svenske ordningen, men med et motsatt utgangspunkt. På lik linje med Norge, har Sverige en lovhjemlet bestemmelse for skatteamnesti. Vi vil derfor redegjøre for bestemmelsen om frivillig retting i svensk rett.

10.1.1 Sjelvrättelse

I Sverige omtales frivillig retting som «sjelvrättelse». For enkelthetens skyld benyttes den norske betegnelsen «frivillig retting» når det redegjøres for svenske regler. Bestemmelsen om frivillig retting finner man i skatteförfarandelagen kapittel 49 § 10 første ledd, punkt. 2. På lik linje med norsk lov, er dette en unntaksregel fra ileggelse av tilleggs-skatt. Av bestemmelsens annet ledd fremkommer det at *«Skattetillägg får inte tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts»*¹¹⁹. Herunder følger det et vilkår om at skatteyter må ha rettet «på eget initiativ». Vilkåret tilsvarer frivillighetsvilkår i den norske bestemmelsen.

Svenske skattytere kan få innvilget frivillig retting dersom Skatteverket (den «svenske skatteetaten») ikke har oppdaget at det er gitt feilaktig eller ufullstendig informasjon i skattemeldingen, samt at rettingen ble gjort på eget initiativ¹²⁰. Av svenske forarbeider fremkommer det at vilkåret «*på eget initiativ*» ikke vil foreligge dersom skattyter endrer skattemeldingen når vedkommende tror at skattemyndighetene har oppdaget eller kommer til å oppdage de uriktige opplysningene¹²¹. I slike situasjoner vil skattyter risikere tilleggs-skatt. På lik linje med frivillighetsvilkåret i Norge, vil vilkåret «*på eget initiativ*» bero på en skjønnsmessig vurdering.

¹¹⁹ Skatteförfarandelag kap. 49 §10

¹²⁰ Skatteverket (2023), Sjelvrättelse av inkomstdeklaration, punkt: «vad är en sjelvrättelse?»

¹²¹ Skatteverket (2023), Rättslig Vägledning – «Vid rättelse på eget initiativ, Anledning att tro att felet inna har upptäckt eller kommer att upptäckas»

Dersom vilkåret til frivillig retting oppfylles, vil svenske skattytere slippe strafferettslig sanksjonering med anmeldelse¹²². Dette følger av skattebrottlagens § 12 som sier at «*Den som på eget initiativ vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, döms inte till ansvar enligt 2-8§§*»¹²³. I norsk rett har det vært vanlig praksis at skattemyndighetene ikke anmelder forhold til påtalemyndighetene dersom skatteyder frivillig retter, uten at dette fremkommer direkte av lov¹²⁴. I henhold til svensk rett er det mulig å frivillig rette seks år tilbake i tid. Eksempelvis kan man i 2023 frivillig rette opplysninger i sin skattemelding tilbake til inntektsåret 2017¹²⁵. I Norge gjelder det til forskjell fra svenske regler en lovbestemt tiårs frist for å frivillig rette. Skatteyder skal oppgi fullstendige opplysninger, slik at Skatteverket klarer å fastsette riktig skatt på bakgrunn av denne informasjonen¹²⁶. Slik som i norsk rett, er det Skatteverket som har bevisbyrden for at vilkårene for frivillig retting ikke er oppfylt og at det dermed kan ilegges tilleggsatt¹²⁷.

10.1.2 Adgangsbegrensning

Svensk rett fikk i 2012 en regelverksendring vedrørende forståelsen av vilkåret av at retting er ansett som på «*eget initiativ*». Før regelverksendringen var reglene for frivillig retting utformet slik at skatteyder ikke oppfylte lovens vilkår om «*eget initiativ*» dersom Skatteverket allerede hadde informert, for eksempel gjennom media at det skulle gjennomføres en generell kontroll. Endringen medførte at forståelsen av «*eget initiativ*» ble endret. Skattemyndighetene gikk herunder bort ifra den tidligere forståelsen om at en kontrollaksjon sperret for skatteyers adgang til å påberope frivillig retting. En ny forståelse ble etablert hvor frivillig retting ikke ble avskåret dersom rettingen skjer etter at skattemyndighetene hadde varslet om en generell kontroll¹²⁸.

¹²² Skatteverket (2023), Rättslig Vägledning – «Vid rättelse på eget initiativ, Den som rättar blir inte dömd for skattebrott»

¹²³ Skattebrottslag § 12

¹²⁴ Skatteetaten (2023) Frivillig retting

¹²⁵ Skatteverket (2023) Själv rättelse av inkomstdeklaration, punkt: «Hur långt bak kan jag göra en själv rättelse?»

¹²⁶ Skatteverket (2023), Rättslig Vägledning – «Vid rättelse på eget initiativ, Vad innebär en rättelse och hur ska en rättelse gå till?»

¹²⁷ Skatteverket (2023), Rättslig Vägledning «Vid rättelse på eget initiativ, Bevisbördan för att en rättelse inte är gjord på eget initiativ ligger hos Skatteverket»

¹²⁸ Skatteverket (2023), Rättslig Vägledning «Vid rättelse på eget initiativ, Möjligheten att göra en rättelse på eget initiativ kan begränsas»

1. august 2018 ble det imidlertid gjennomført nok en regelverksendring vedrørende frivillig retting. Det ble innført et tillegg i bestemmelsen om frivillig retting. Tillegget oppstiller tilfeller som likevel ikke vil oppfylle vilkåret om å rette på «*eget initiativ*». Etter nåværende regler vil ikke vilkåret være oppfylt dersom Skatteverket har informert om en generell kontrollaksjon. I slike situasjoner vil skatteyter risikere å bli ilagt tilleggsskatt. Tillegget medfører at frivillig retting får et begrenset virkeområde ¹²⁹.

Av skatteförfarandelagens kapittel 49, § 10 siste del fremkommer tillegget i bestemmelsen som ble implementert i 2018. Tillegget oppstiller tre kumulative vilkår for når en retting ikke anses å være av eget initiativ, og lyder som følgende: «*En rättelse anses inte vara på eget initiativ om 1) Skatteverket har informerat om at verket ska genomföra en generell kontroll, 2) rättelsen har en koppling till den generella kontrollen, och 3) rättelsen görs först två månader efter utgången av den månad da Skatteverket informerade om den generella kontrollen*» ¹³⁰. Første vilkår er at Skatteverket må ha informert om at det skal gjennomføres en generell kontroll. Det er lovbestemte innholdskrav til denne informasjonen, som skal offentliggjøres på Skatteverkets hjemmeside. Videre er det krav om sammenheng mellom rettingen og den generelle kontrollen. Hva som regnes som tilstrekkelig sammenheng beror på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle. Er det varslet om kontroll, er det fremdeles å anse som «*eget initiativ*» dersom skatteyter retter forholdet innen to måneder. For retting senere enn dette kan det dermed ilegges tilleggsskatt. En tilsvarende begrensning i adgangen til å frivillig rette fremkommer av skattebrottslagens § 12 siste ledd. Det er dette som danner utgangspunktet for en regel om et tidsbegrenset skatteamnesti i Norge.

11. Vurdering av Skattedirektoratets lovforslag

11.1 Innledning

Vi vil under dette punktet drøfte for- og motargumenter for å gjøre endringer i skatteamnestiordningen. Dette vil vi gjøre ved hjelp av de tre første forskningsspørsmål. Skattedirektoratet har fremmet et forslag om å endre reglene for frivillig retting. Det ønskes at ordningen med

¹²⁹ Skatteverket (2023), Rättslig Vägledning «Vid rättelse på eget initiativ, Möjligheten att göra en rättelse på eget initiativ kan begränsas»

¹³⁰ Skatteförfarandelag kap. 49 § 10

frivillig retting skal videreføres, dog med noen endringer. Endringene som er forslått vil bidra til å innstramme regelverket. Det første er en endring fra en subjektiv vurdering med beviskrav utenfor enhver rimelig tvil, til en objektiv vurdering med alminnelig sannsynlighetsovervekt. Videre ønskes det en reduksjon i antall år skatteyter kan frivillig rette fra ti år til tre år, tentativt fem år. Herunder er det vurdert hvorvidt det skal innføres en ordning med rabatt i tilleggsskatt, som vil fungere omtrent på samme måte som en tilståelsesrabatt på straffeområdet. Det siste som er vurdert er en innføring av en ny fritaksregel om et tidsbegrenset skatteamnesti. Formålet med endringene er å styrke ordningens legitimitet og tillitten til skattesystemet.

Det bærende formålet med ordningen når den ble innført var å gi skatteyter incentiv til å gi opplysninger til skattemyndighetene, som de ellers ikke ville fått. Det fremkommer av notatet at det bærende formålet ved innføring av en ordning med skatteamnesti i dag ikke er like gjeldende. Mye på grunn av det økte informasjonsgrunlaget til skattemyndighetene, gjennom blant annet økt informasjonsutveksling. Skattedirektoratet anser det som nødvendig å klargjøre hva som nå skal være det «nye» bærende formålet med en eventuell fremtidig ordning, uten at dette redegjøres for nærmere. På bakgrunn av dette vil i vår vurdering ta utgangspunkt i formålet slik det er i dag.

11.2 Justering av bevisreglene for når retting kan anses frivillig

11.2.1 Innledning

Det første forslaget Skattedirektoratet har kommet med er en justering av bevisreglene. Det er ønsket at man tolker bestemmelsen objektivt, fremfor subjektivt slik den gjøres i dag. I tillegg ønskes det at man senker beviskravet fra bevis utover enhver rimelig tvil til alminnelig sannsynlighetsovervekt. For skattyter vil en slik endring kunne få stor betydning for hvilke utfall hver enkelt vil kunne stå ovenfor i en sak vedrørende frivillig retting. Vi vil herunder ta for oss forskningsspørsmål 1: Er det fordelaktig å endre bevisregler i saker om frivilligretting?

Skattedirektoratet presiserer i sitt forslag at justeringen av beviskravet ikke vil stå i strid med bestemmelser i Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen. EMK anser det som en straff å ilegge skattyter tilleggsskatt, selv om det etter norske regler er å anse som en administrativ reaksjon. Det kunne dermed vært i strid med EMK hvis beviskravet for ileggelse av tilleggsskatt ble senket til alminnelig sannsynlighetsovervekt. Det er imidlertid slik at de strenge beviskravene skal bevares for ileggelse av tilleggsskatt, og endringen om å senke beviskravet vil kun

gjelde for tilfeller av frivillig retting. Det er dermed klart at endringen ikke vil stride med Grunnloven og EMK slik som Skattedirektoratet opplyser om i sin melding.

11.2.2 Tolkningen av skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d

I dag må bestemmelsen om frivillig retting tolkes subjektivt. Skattemyndighetene er de som bærer bevisbyrden, og må dermed bevise ovenfor en domstol hva hver enkelt skattyter har tenkt og visst i hver enkeltsak. Det må altså kunne bevises at skattyter har kunnskap om kontrolltiltak eller at skattemyndighetene sitter på informasjon, samt at denne informasjonen har vært skattyters faktiske motivasjon for å rette. For å gjøre det lettere å skille mellom ærlig og uærlig skattytere, ønsker Skattedirektoratet å endre bestemmelsens tolkning til objektiv. Det innebærer at skattemyndighetene slipper å bruke ressurser på å bevise kunnskapen til hver enkelt skattyter, og kan istedenfor forholde seg til en aktsomhetsnorm.

11.2.3 Beviskrav

I tillegg til å endre bestemmelsens tolkning, ønskes det nå å senke beviskravet for frivillig retting til alminnelig sannsynlighetsovervekt. Et beviskrav er et krav om at domstolen klarer å bevise med ulike sannsynligheter at et forhold har skjedd. Sannsynligheten som fremkommer, vil legges til grunn når det skal foretas rettsavgjørelser. Endringen som er foreslått vil kun gjelde for frivillig retting, og beviskravet for skattesvik etter straffeloven vil derfor ikke rammes. Endringen er begrunnet i at skattemyndighetene i dag må klare å bevise utover enhver rimelig tvil at vilkårene for frivillig retting ikke er til stede. Enhver rimelig tvil skal komme tiltalte til gode, og skattemyndighetene må rettferdiggjøre en sannsynlighet på nærmest 100%. Med andre ord betyr dette at de ønsker å lage et klarere skille, slik at man på best mulig måte unngår at det gis straffrihet i tilfeller som åpenbart er gjort med forsett. Dette gjelder spesielt for påtalemyndighetene på strafferettsområdet. Det er derfor blitt foreslått en innstramning ved å senke beviskravet til alminnelig sannsynlighetsovervekt. Dette innebærer at domstolen må bevise at det er mer enn 50% sannsynlighet for at skattyter har begått en skatte-unndragelse.

11.2.4 For- og motargumenter

Tillit, rettferdighet og opprettholdelse av alminnelig rettsfølelse

Det norske skattesystemet er i stor grad bygget på tillit og rettferdighet. Skattytere i Norge skal ha en visshet om at man ikke skal kunne bli straffet, med mindre det er klare bevis som kan fastsette det motsatte. Ved en subjektiv tolkning kan det være saker hvor det tydelig fremstår at

skattyter har hatt ytre motivasjoner for å rette. At dette ikke får konsekvenser, svekker skattyteres tillit til systemet. Ordningen oppleves ikke som rettferdig, dersom det fremstår som «lett» å komme seg unna. Dette vil kunne svekke skattyters motivasjon til å rette, da systemet tilsynelatende ikke klarer å fange opp dem som har begått en feil, og dem som ønsker å slippe unna.

Ved å endre bestemmelsens tolkning fra subjektiv til objektiv, vil skattyter føle seg tryggere på at han ikke vil bli straffet så lenge skattemyndighetene ikke har konkrete bevis mot deg som enkeltperson. Istedenfor vil man kun risikere straff dersom man har opptrådt utenfor hva en alminnelig skattyter ville gjort. Dette bidrar til at skattytere som ønsker å gjøre opp for seg, har en viss sikkerhet om at han ikke risikerer straff ved å frivillig rette. En slik sikkerhet bidrar til å styrke rettsfølelsen mellom skattyterne og skattemyndighetene. Det er viktig at man har en bestemmelse som bidrar til at skattyterne tørr å rette, og at de er klar over at skattemyndighetene ikke er ute etter å «ta dem». For skattytere som har begått en feil og ønsker å gjøre opp for seg, vil en objektiv tolkning kunne virke betryggende og rettferdig.

Økte forventninger til skattytere

En objektiv tolkning vil imidlertid også kunne helle i disfavør for skattyter. Bestemmelsen skal være lik for dem som aktivt planlegger rundt regelverket, samt for dem som uheldigvis har begått en feil. I praksis er ikke dette alltid like lett. Ved å ha en aktsomhetsnorm er man avhengig av at skattyterne har en viss forståelse av hva som er forventet av dem. Dette bringer oss til spørsmålet om hvor stor kunnskap den alminnelige skattyter faktisk har. I løpet av denne masteren har vi blant annet hatt diskusjoner med flere professorer, herunder veileder, om allmenhetens skattekunnskaper. Vi har blant annet diskutert kunnskapen om globalskatteprinsippet, som sier at man skal betale skatt til Norge for all inntekt og formue, uavhengig av hvor den er opptjent og hvor den befinner seg i verden. En professor nevnte en hendelse hvor ett familiemedlem måtte søke om frivillig retting for leieinntekter fra eiendom i utlandet. At dette var skattepliktig inntekt etter globalskatteprinsippet, ble familiemedlemmet først kjent med etter samtale med professoren.

Det kan derfor virke urimelig å ilegge en aktsomhetsnorm som skal gjelde for samtlige skattytere basert på den jevne skattyters faktisk skattekunnskaper. Dersom det innføres en objektiv tolkning, bør skattemyndighetene ha større fokus på å heve den norske skattekunnskapen, slik at endringen ikke blir til disfavør mot skattytere som begår uskyldige feil. En

aktsomhetsnorm bør etter vår mening ikke innføres uten forsøk på å gi norske skattytere bedre kunnskap om skatt. Et tiltak vil være at skattemyndighetene bedrer og presiserer informasjon, og sikrer god veiledning, slik at det er lettere for den jevne skattyter å forstå regelverket og hvilken del de omfattes av.

Lettere å bevise fravær av frivillighet

En kombinasjon av en objektiv tolkning, samt endring av beviskravet til alminnelig sannsynlighetsovervekt, vil gjøre det lettere for skattemyndighetene å felle de skattyterne som helt klart har unndratt skatt med vilje. Med andre ord betyr dette at tilfeller som ikke virker frivillig blir lettere å bevise. Dette bidrar til at de skattytere som faktisk unndrar skatt med vilje vil bli lettere å sanksjonere og eventuelt straffe. På en annen side vil en slik ordning øke risikoen for de skattyterne som har begått en feil. Når man nå skal bedømme frivillighet basert på en objektiv vurdering vil enhver skattyter bli stilt mot en satt aktsomhetsnorm. Dette vil innebære at selv om skattyter har begått en feil, har han nå en høyere risiko for å bli ilagt tilleggsskatt dersom myndighetene mener at han har opptrådt i strid med hva en alminnelig aktsom person ville opptrådt i samme situasjon. En slik ordning vil imidlertid bidra til at bestemmelsen virker mer forutsigbar og rettferdig. Det vil være lettere for skattyterne å forstå bestemmelsen og dens avskjæring, og på den måten forholde seg lettere til systemet og dets regler.

Det reduserte beviskravet for frivillig retting vil på lik linje øke risikoen for reaksjoner, da skattemyndighetenes beviser ikke må være like sterke som tidligere. Endringen kan dermed tenkes å ha en god effekt på uærlige skattytere som med dagens regelverk ellers gjerne ville gått fri. En innstramning vil derfor anses som positivt da man får tatt dem som det lett skinner gjennom at har valgt å rette basert på ytre faktorer. Det vil i tillegg gi et klart signal til dem som ønsker å lure seg unna om at sjansen for å bli ilagt straff eller sanksjoner har økt. Dette kan ha en avskrekkende virkning og forhåpentligvis vil færre ta risikoen ved å unngå å rapportere.

Ressursbesparende

Ved dagens regler er det svært krevende å bevise hva skattyter faktisk har kunnskap om. Dette har resultert i at skattemyndighetene ser flere tilfeller hvor rettingen helt klart har vært motivert av ytre faktorer, men at skattyter likevel går fri da det ikke finnes nok bevis som kan fastsette det motsatte. Ved en subjektiv tolkning kan det være utfordrende å bevise at skattyter bevist har oppgitt uriktig informasjon. I slike tilfeller må skattemyndighetene bruke enorme ressurser på å skaffe seg den informasjonen de trenger for å bygge opp nok beviser for å ilegge skattyter

sanksjoner eller straff. Dette viser seg å være en stor utfordring både i saker som behandles av skattemyndighetene og i straffesaker som føres av politi- og påtalemyndighetene.

11.2.5 Illustrert eksempel

For å illustrere hvordan endringen av beviskrav og tolkning vil kunne påvirke utfall i amnestisaker har vi laget et eksempel. En norsk skattyter har i flere år hatt formue i utlandet uten å oppgi dette til skattemyndighetene. Skattyters revisor oppdager dette og anmoder skattyteren til å søke amnesti, og forklarer at han ellers er pliktig til å oppgi uriktige opplysninger til skattemyndighetene. Skattyter funderer over saken og bestemmer seg for å søke om frivillig retting. Problemstillingen man nå står ovenfor er hvorvidt det kan bevises at skattyter fikk press på seg av revisor til å frivillig rette, da han visste at han ville bli innrapportert hvis ikke. Med andre ord må skattemyndighetene kunne bevise at skattyters motivasjon bunnet i nettopp dette. Skattemyndighetene mente det lå en sterk formodning om at søknaden om frivillig retting var motivert av kunnskapen om at revisor ellers ville rapportere han. Med dagens regler kunne denne saken med god sannsynlighet endt med frivillig retting. Det fremsto kanskje tydelig at denne skattyteren var klar over risikoen ved å la være og at det forelå kunnskap, men slik det er i dag vil dette være vanskelig for skattemyndighetene å bevise. I dag må de kunne bevise utover enhver tvil at forholdet var motivert av ytre faktorer, samt bevise hva skattyters kunnskap for situasjonen faktisk var. Hadde man derimot sett på saken med de endringene som Skattedirektoratet nå foreslår, med et strengere beviskrav, samt en objektiv tolkning av hvordan skattyter «burde» forstå situasjonen, ville man med stor sannsynlighet fått et helt annet utfall. Herunder at skattyter ikke ville fått innvilget frivillig retting, og dermed blitt ilagt tilleggsskatt.

11.2.6 Delkonklusjon

En endring av bestemmelsens tolkning fra subjektivt til objektivt, vil sikre økt tillit til systemet. Tilfeller hvor det er tydelig at skatteyter har hatt ytre motivasjoner til å rette vil lettere kunne unngås. Ved en objektiv tolkning vil skatteyter ha en viss sikkerhet for hvilke tilfeller som straffes, ved at det vurderes opp mot en aktsomhetsnorm. Ordningen vil dermed fremstå mer rettferdig. At det vil vurderes opp mot en aktsomnorm skaper en viss forventning til skatteyters generelle kunnskapsnivå om skatt. Skal en slik vurdering fungere hensiktsmessig er man imidlertid avhengig av god informasjon og veiledning. En endring av bestemmelsens tolkning til objektiv og alminnelig sannsynlighetsovervekt vil gjøre det lettere å dømme de tilfeller hvor det anses klart at retting ikke er frivillig. Slik vil man opprettholde den allmenne rettsfølelsen,

og styrke ordningens legitimitet. For skattemyndighetene vil endringen være ressursbesparende. Det vil ikke brukes like mye ressurser på å innhente tilstrekkelig med informasjon, slik at de klarer å bevise hva skatteyter faktisk har hatt kunnskap om og ikke. En endring av bevisreglene for når retting er å anse som frivillig anses dermed fordelaktig.

11.3 Reduksjon i antall år man kan foreta frivillig retting

11.3.1 Innledning

Det andre forslaget skattemyndighetene har kommet med er å redusere antall år skatteyter kan påberope seg frivillig retting. Her vil vi drøfte forskningsspørsmål 2: «*Hvilke konsekvenser vil det medføre og redusere antall år det kan frivillig rettes?*» Etter nåværende bestemmelse gjelder det en tidsbegrensing for frivillig retting på ti år. Denne fristen er foreslått redusert til tre, tentativt fem år. For enkelthetens skyld vil vi først ta for oss sammenhengen i de ulike regelverkene, før vi videre vurderer for- og motargumenter ved å endre tidsbegrensingen. Vi vil trekke frem for- og motargumenter med en innføring av en tidsbegrensing på tre samt fem år, sett opp imot nåværende tidsbegrensing på ti år. Vi vil i tillegg trekke frem noen for- og motargumenter ved å ha en tidsbegrensing på tre år, sett opp imot en begrensing på fem år.

11.3.2 Sammenheng i de ulike regelverkene

Reglene om frivillig retting er kompliserte. Skatteytters adgang til å påberope frivillig henger tett sammen med skattemyndighetenes endringsadgang, og adgangen skatteyter har til å egenendre. Vi ser det dermed hensiktsmessig å først redegjøre for sammenhengen i de ulike regelverkene.

Skattemyndighetenes endringsadgang

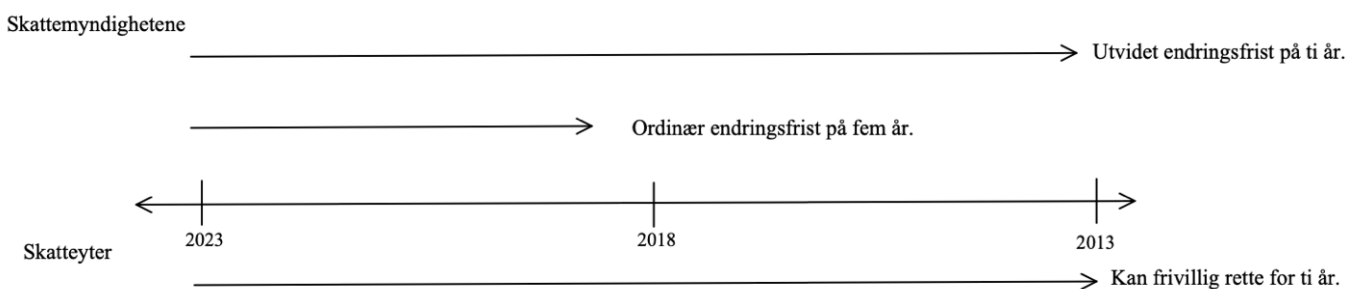
Skattemyndighetenes frister for å ta opp en skattefastsetting til endring fremkommer av skatteforvaltningsloven § 12-6. Av bestemmelsens første ledd gjelder det en ordinær endringsfrist på fem år. Er skatteunndragelsen av grov karakter, gjelder det en utvidet endringsfrist på ti år i medhold av bestemmelsens annet ledd. I henhold til § 12-1 må det foretas en vurdering før skattemyndighetene kan endre en skattefastsetting. At skattemyndighetene har adgang til å endre skattefastsettingen, er en forutsetning for kunne ilegge ordinær og skjerpet tilleggs-skatt. Skattemyndighetenes endringsadgang i medhold av skatteforvaltningsloven kapittel 12 vil fremdeles være gjeldende, selv om det blir fastsatt en reduksjon i antall år skatteyter kan foreta frivillig retting.

Tidsbegrensingen for frivillig retting

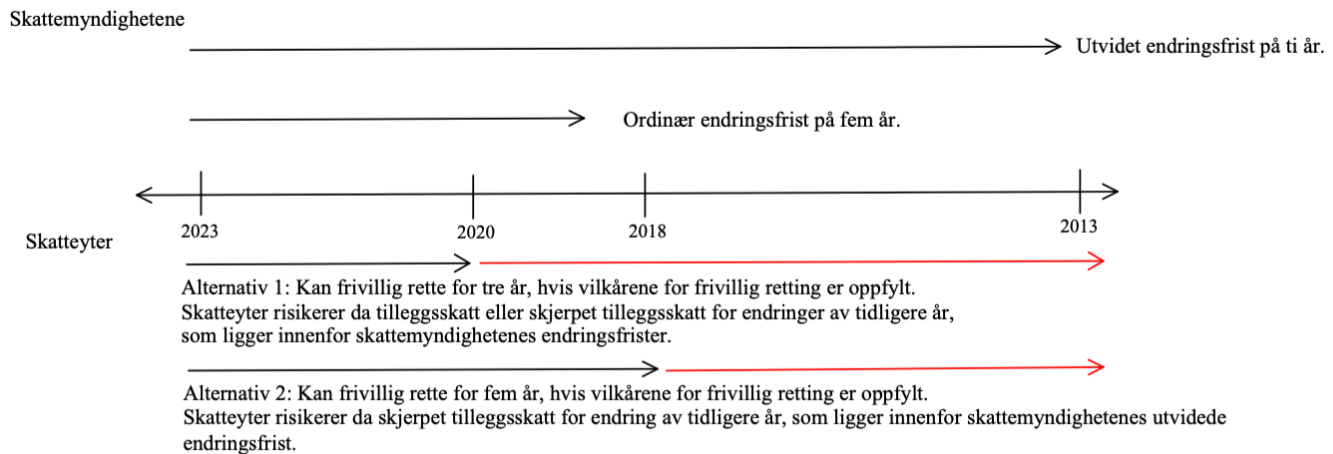
I henhold til skatteforvaltningslovens § 12-6 annet ledd siste punktum kan skatteyter påberope frivillig retting for forhold som ligger ti år tilbake i tid, så fremt vilkårene for frivillig retting i § 14-4 bokstav d er oppfylt. På samme måte som ved ileggelse av tilleggsskatt, er det herunder en forutsetning at skattemyndighetene kan endre skattemeldingen. I motsatt fall blir spørsmålet uaktuelt. Skattemyndighetene har presisert hvordan de forstår endringsfristene i saker om frivillig retting. Det er kun i grove tilfeller at skattemyndighetene endrer skattemeldingen utover ordinær endringsfrist på fem år. Skattyters adgang til å påberope frivillig retting begrenses derimot ikke av dette. Årene det kan rettes for blir derimot færre.

Ved en frist på tre år for frivillig retting vil skatteyter risikere tilleggsskatt for endringer som ligger lenger tilbake i tid, og innenfor skattemyndighetenes ordinære endringsfrist på fem år. For endring som ligger lenger tilbake enn fem år kan skatteyter risikere å bli ilagt skjerpet tilleggsskatt. Skattemyndighetene har en utvidet endringsfrist på ti år, dersom forholdet er tilstrekkelig grovt. Alternativt kan skatteyter bli anmeldt for skattesvik. Dette vil gjelde tilsvarende hvis det legges til grunn en tidsbegrensning på fem år. Skatteyter vil derimot ikke risikere tilleggsskatt for endringer som innenfor fristen på fem år. Figurene nedenfor illustrerer forskjellene mellom nåværende regler og reglene som er foreslått, samt effektene de vil ha for skatteyter.

Figur 1: Skattemyndighetenes endringsfrist sett opp mot skattyters frist til å påberope seg frivillig retting etter nåværende regler.



Figur 2: Skattemyndighetenes endringsfrister sett opp mot skatteyters frist til å påberope seg frivillig retting ved endringene som er foreslått.



Egenretting kontra frivillig retting

Fristen for å kunne påberope seg skatteamnesti vil sammenfalle med fristen for egenretting, jf. skatteforvaltningslovens § 9-4, dersom det settes en tidsbegrensning for frivillig retting på tre år. Bestemmelsen om egenretting gir skatteyter adgang til å selv endre sin skattefastsetting, dersom dette gjøres innen tre år etter leveringsfristen for skattemeldingen og melding om trekk. Av bestemmelsens annet ledd fremkommer det hvilket vilkår som gjelder for adgangen til å egenrette. Herunder sperres adgangen dersom skattemyndighetene har varslet om at skatteyter er under kontroll. At skatteyter oppfylder vilkårene for å egenrette sin skattefastsetting, innebærer ikke i seg selv et fritak fra tilleggsskatt. Adgangen til å ilegge tilleggsskatt følger av skatteforvaltningslovens §14-3, men det fremkommer her en del unntak. Et unntak er der hvor skatteyter har søkt og oppfylder vilkårene om frivillig retting.

Vilkårene for egenretting og frivillig retting er derimot ikke sammenfallende. Av bestemmelsen som regulerer adgangen til å frivillig rette fremkommer vilkåret om frivillighet. Egenretting sperres derimot ved kontrolltiltak. Når skatteyter egenretter sin skattefastsetting, må skattemyndighetene dermed vurdere hvorvidt vilkåret til frivillighet er oppfylt¹³¹. Bare slik vil

¹³¹ Skattedirektoratet (2022) §9-4 første ledd.

skatteyder unngå tilleggsskatt. Slik kan skatteyder befinne seg i en situasjon hvor det er adgang til å egenrette, men hvor vilkåret til frivillig retting ikke er oppfylt. Situasjonen kan illustreres ved et eksempel. En skatteyder får tips om at skattemyndighetene arbeider med en sak som er relevant for hans skattemelding. Han ønsker dermed å komme skattemyndighetene i forkjøpet ved å egenrette. Da det ikke er varslet kontroll, er det adgang til å egenrette skattemeldingen. Derimot vil ikke vilkårene til frivillighet være til stede, og det kan derfor ilegges tilleggsskatt.

11.3.4 For- og motargumenter

Innledning

Videre vil vi drøfte hvilke for- og motargumenter en endring av tidsbegrensingen for frivillig retting på tre, tentativt fem år vil medføre både for skattemyndighetene og skatteyder. For å illustrere hvordan skatteyder vil tilpasse seg de ulike tidsbegrensningene som er vurdert innført, vil vi benytte et eksempel gjennomgående i vurderingen der det anses relevant. Peder Ås mottok for syv år siden en stor bonus på ti millioner norske kroner. Denne bonusen har ikke Ås rapportert til skattemyndighetene. Nå vurderer han om han skal informere skattemyndighetene om bonusen, og påberope seg frivillig retting etter skatteforvaltningsloven §14-4 bokstav d. Det legges til grunn at han oppfyller lovens vilkår.

Ressursbesparelser

Skattedirektoratet påpeker at en tidsbegrensing for frivillig retting vil fungere ressursbesparende. Dette begrunnes med at skatteyder i de fleste tilfeller kan endre sin skattefastsetting uten nærmere oppfølging, da man benytter egenretting. At adgangen til å egenrette ikke er foreslått endret, medfører derimot at egenretting vil gjelde tilsvarende etter nåværende regler.

Skatteforvaltningslovens § 12-1, samt § 12-6 første og annet ledd er ikke foreslått endret. Slik vil endringer av forhold som ligger lenger tilbake enn tre år, fremdeles måtte gjøres gjennom skattemyndighetene. Dette gjelder så fremt forholdet ligger innenfor skattemyndighetenes endringsfrister. Dersom skattemyndighetene skal ta opp en sak til endring, må dette saksbehandles som endringssaker. Det må herunder foretas en vurdering i henhold til § 12-1 annet ledd for hvorvidt det er adgang til å ta opp en sak til endring. En slik vurdering er ressurskrevende for skattemyndighetene. En reduisering av fristen for å frivillig rette fra ti til tre år, tentativt fem år, vil dermed ikke medføre noe reell endring for saksbehandlingen. Etter vårt syn anser vi derfor ressursbesparelsen ved en reduisering som marginal.

Skattedirektoratet uttaler i sitt forslag at «*det blir dermed ingen oppfølging av saker som utelukkende rettes gjennom egenendringen. Dermed mister man «automatikken» i den individuelle behandlingen en har i dag, bl.a. for å se om vilkårene for frivillig retting er oppfylt*»¹³². Vi mener utsagnet i realiteten er noe uklart. Slik det fremkommer av skatteforvaltningshåndboken må det foretas en vurdering for hvorvidt vilkåret for frivillighet er oppfylt. Dette gjelder også i de tilfeller der skatteyter egenretter. Det er kun i de tilfeller der skatteyter oppfyller vilkårene, at skatteyter ikke ilegges tilleggsskatt. Utsagnet fremstår dermed misvisende opp mot Skatteetatens egne uttalelser i håndboken. Skattemyndighetene må videre ta stilling til midlenes opprinnelse for både egenrettig og frivillig retting. Dette er spesielt av hensyn til hvitvasking. Dermed vil det ikke være mulig å ha et system uten videre oppfølging i de tilfellene hvor skatteyter egenretter.

Forhold innenfor ordinær endringsfrist vil være ressurskrevende

En tidsbegrensning på tre år medfører at skatteyter må ta et særskilt initiativ hos skattemyndighetene for endring som ligger lenger tilbake i tid. Alternativet vil være at forhold som ligger lenger tilbake enn tre år, blir avdekket gjennom kontroll av skattemyndighetene uten at skatteyter har bedt om frivillig retting. Ved en tidsbegrensning for frivillig retting på fem år, vil dette gjelde tilsvarende for forhold som ligger lenger tilbake, men innenfor skattemyndighetenes utvidede endringsfrist. Forholdet må herunder være av grov karakter, for at det skal gjelde en utvidet endringsfrist. Det er dermed å anta at det vil være færre av disse tilfellene.

I henhold til skatteforvaltningslovens § 12-6 første ledd gjelder det en ordinær endringsfrist på fem år. Innenfor denne fristen kan skattemyndighetene ilegge tilleggsskatt. Ordinær endringsfrist og fristen for å påberope seg frivillig retting er ikke dermed sammenfallende. Skattemyndighetene må dermed vurdere i henhold til § 12-1 om forhold som ligger lenger tilbake enn tre år, men innenfor den ordinære endringsfristen skal tas opp til endring, og sanksjoneres med tilleggsskatt. Prioriteringen av slike tilfeller vil være ressurskrevende for skattemyndighetene. Ved å sette en tidsbegrensning for frivillig retting som sammenfaller med skattemyndighetenes ordinære endringsfrist på fem år vil man i større grad unngå disse tilfellene.

¹³² Skattedirektoratet (2021) s. 8

Sett i et kost/nytte perspektiv er det nødvendig å vurdere om ressursbesparelsen av å ha en tidsbegrensning for frivillig retting på tre år, vil veie opp for ressursene det vil kreve å prioritere saker hvor forholdet ligger lenger tilbake enn tre år, men innenfor den ordinære endringsfristen. Feil i skattemeldingen er ofte gjennomgående over flere år, noe som medfører økte tilfeller hvor skattemyndighetene må vurdere om forholdet skal tas opp til endring. Slike feil tilsier at adgangen til å påberope seg frivillig retting burde være tilsvarende den ordinære endringsfristen på fem år.

Manglende incentiver for endring av forhold som ligger lenger tilbake enn adgang til å frivillig rette

Skatteyster vil måtte ta særskilt kontakt med skattemyndighetene for å endre forhold som ligger lenger tilbake enn tre år da slike forhold ligger utenfor adgangen til å egenrette. Gjelder det en tidsbegrensning som samsvarer med fristen til å egenrette på tre år, vil forhold som ligger lenger tilbake kunne sanksjoneres. Forhold som ligger innenfor skattemyndighetenes ordinære endringsfrist, vil kunne sanksjoneres med tilleggsskatt. For forhold som ligger lenger tilbake enn fem år, vil skatteyster risikere skjerpet tilleggsskatt dersom forholdet er tilstrekkelig grovt. Dette gjelder tilsvarende dersom det settes en tidsbegrensning for frivillig retting på fem år. Skatteyster unngår ileggelse av tilleggsskatt, men risikerer skjerpet tilleggsskatt dersom forholdet ligger lenger tilbake enn fem år, og det er tilstrekkelig grovt. Skatteyster vil ikke ha incentiver om å rapportere om forhold som kan medføre sanksjonering. Skal forhold som ligger lenger tilbake enn firstene for frivillig retting avdekkes, må dette trolig være gjennom kontroll av skattemyndighetene. En reduksjon av tidsbegrensningen for å frivillig rette vil dermed medføre at skattemyndighetene får tilgang til langt færre opplysninger enn tidligere. Færre skatteyster vil anse det fordelaktig å benytte seg av ordningen. Slik vil det sikres færre inntekter gjennom en slik ordning. Dette anser vi som negativt.

Eksempelet om Peder Ås kan illustrere konsekvensene av endring i tidsbegrensning og hvordan dette vil påvirke skattyters incentiver. En skatteunndragelse på ti millioner er å anse som et grovt tilfelle, og det kan ilegges skjerpet tilleggsskatt etter skatteforvaltningslovens § 14-6. Denne adgangen innebærer at det gjelder en utvidet endringsfrist for skattemyndighetene på ti år i henhold til § 12-6 annet ledd. Adgangen til å frivillig rette er etter nåværende regler ti år, så fremt Ås oppfyller vilkåret til frivillig retting. At forholdet ligger syv år tilbake innebærer at han er innenfor fristen for å kunne påberope seg frivillig retting. Skatt på bonusen, formuesskatten og renteinntektene må han dermed betale, men han blir ikke ilagt tilleggsskatt.

Tilleggsskatt i de groveste tilfellene kan totalt utgjøre 60%, noe som innebærer et betydelig høyere beløp enn å kun betale skatten Ås skylder.

Ved en tidsbegrensning for frivillig retting på tre år derimot ville konsekvensene for Peder Ås blitt noe helt annet. I og med at inntekten ligger syv år tilbake, er det utenfor fristen for å kunne påberope seg frivillig retting. På grunn av alvorlighetsgraden og at det er snakk om et så høyt beløp, ville Ås blitt ilagt opptil 60% tilleggsskatt. Alternativt kunne Ås blitt anmeldt for skattesvik i henhold til straffelovens §§ 378 til 380. Formueskatten og renteinntektene beregnes det skatt av for hvert år. Ås har dermed adgang til å påberope seg skatteamnesti for formueskatten og skatten på renteinntektene som ligger innenfor fristen for frivillig retting. Han vil derimot senere kunne sanksjoneres med tilleggsskatt på samme måte som ved bonusen. At han mottok bonusen for syv år siden, innebærer at han også ville vært utenfor fristen til å påberope seg frivillig retting hvis fristen i stedet ble endret til fem år. Situasjonen ville dermed vært lik i det tilfelle. Konsekvensen ved å frivillig rette er herunder en helt annen, enn hvis det hadde vært en tidsbegrensning for å frivillig rette på ti år. Blir tidsbegrensningen redusert, anses det klart at skatteyter som er i en tilsvarende situasjon ikke ville rapportert om et slikt forhold.

Innføring av tilståelsesrabatt

En kortere tidsbegrensning for frivillig retting medfører at skatteyter ikke lenger ser på ordningen som like attraktivt. Ordningen vil herunder trolig benyttes mindre, og skattemyndighetene vil få tilgang til mindre opplysninger og sikre færre inntekter gjennom ordningen. For å minimere en slik effekt har Skattedirektoratet vurdert å innføre en ordning med tilståelsesrabatt. En ordning med tilståelsesrabatt vil innebære at skatteyter vil få en reduksjon i tilleggsskatten, dersom han tilfører opplysninger som er relevant for riktig skattefastsetting. Skatteyter vil dermed ha en fordel av å opplyse om forhold som ligger lenger tilbake enn tre år, alternativt fem år, selv om det for utover dette ikke er adgang til å påberope seg frivillig retting. Den tekniske utformingen av tilståelsesrabatten er enda ikke fastsatt. På samme måte som på straffeområdet, vil tilståelsesrabatten variere i forhold til hvor sentrale opplysningene er for skattefastsettingen.

Eksempelet om Peder Ås brukes for å vise effekten av en tilståelsesrabatt. Ved en tidsbegrensning for frivillig retting på tre år, tentativt fem år, vil Ås risikere å bli ilagt skjerpet tilleggsskatt på 60%. Ås har i dette tilfellet ingen incentiver til å informere skattemyndighetene. Ved en ordning med tilståelsesrabatt vil han imidlertid få en reduksjon i tilleggsskatten dersom

han innrømmer forholdet. Dette vil øke Ås' incentiver til å rapportere, da han vil preferere en mildere tilleggsskatt hvis det er en mulighet. Dette gjelder så fremt Ås ikke anser det mer fordelaktig å avvente til forholdet er foreldet. Å avvente innebærer derimot høyere risiko for at forholdet blir oppdaget av skattemyndighetene. I dette tilfellet kan ikke Ås påberope seg frivillig retting, og vil heller ikke kunne bli ilagt tilståelsesrabatt.

Med skattemyndighetenes økte informasjonstilgang, kan en ordning med tilståelsesrabatt imidlertid bli vanskelig å praktisere. Opplysningene skatteyter bidrar med kan ha liten til ingen betydning, dersom skattemyndighetene har tilgang til disse opplysningene fra før. I tilfeller der opplysningene har liten verdi, kan tilståelsesrabatten bli redusert. Det anses herunder uklart hvilken reell effekt en tilståelsesrabatt vil ha.

Forholdet til foreldelse

Skatteyter kan alternativt tenke at det er mer fordelaktig å avvente til forholdet er foreldet. Skattemyndighetenes endringsadgang begrenses til ti år i de groveste tilfellene i henhold til § 12-6 annet ledd. Av straffelovens § 381 fremkommer det en tilsvarende foreldelsesfrist på ti år for skattesvik i henhold til §§ 378 til 380. Skatteyter kan dermed ikke sanksjoneres administrativt, og heller ikke strafferettslig for forhold som skjedde for over ti år siden.

Peder Ås sin skatteunndragelse er av grov karakter, og kan derfor sanksjoneres med skjerpet tilleggsskatt. Skattemyndighetene har da en utvidet endringsfrist på ti år. Avventer Ås å informere om bonusen i ytterligere tre år, kan ikke skattemyndighetene lenger foreta endringer herunder ilegge skjerpet tilleggsskatt. Videre vil han ikke kunne anmeldes for grovt skattesvik, fordi forholdet er foreldet. Ås går dermed fri for sanksjoner. Han vil preferere å ikke måtte betale noe dersom dette er en mulighet. Anser Ås at det er lav sjanse for at forholdet blir oppdaget, vil han ikke ha incentiver til å informere skattemyndighetene om bonusen i det hele tatt. Det er viktig å legge til grunn at Ås likevel kan sanksjoneres for å ikke ha betalt formueskatt og skatt på renteinntektene han har opparbeidet seg. Disse skattene fastsettes årlig, og er dermed ikke blitt foreldet. Reaksjoner for bonusen vil derimot i et slikt tilfelle gå fri.

Økt tidspress før det er for sent

Ved å redusere fristen for frivillig retting til tre år vil skatteytere som spekulerer i ordningen oppleve et økt tidspress før de risikerer tilleggsskatt. Skatteyter som spekulerer i ordningen kan etter nåværende regler gjøre dette i opptil ti år, før det risikeres eventuell tilleggsskatt. For disse

årene kan skattyter ha opparbeidet seg en stor likviditetsfordel. At slike tilfeller går fri for ytterligere sanksjoner, kan svekke tillitten allmenheten har til ordningen. Dette kan man se ved de negative reaksjonene det har skapt at store utenlandske formue, nå har blitt rettet uten ytterligere reaksjoner¹³³. Slik kan det gi et inntrykk av at det er «greit» å ha forsettlig unndratt skatt over en lang periode, selv om skatteyter faktisk må betale skatten han skylder og eventuelle renter. For tilfeller der skatteyter spekulerer i ordningen, anses det positivt å redusere tidsbegrensingen for frivillig retting fra ti til tre år.

En ordning med frivillig retting skal samtidig ivareta skatteytere som gjør uskyldige feil. Ved å sette tidsbegrensingen for frivillig retting ned, vil disse skattyterne samtidig risikere tilleggsskatt for de to årene som ligger innenfor skattemyndighetenes ordinære endringsfrist. Noe som igjen vil være uheldig. Hensynene som skal ivaretas ved en sann ordning er motstridende. Å etablere et regelverk som tilstrekkelig klarer å ivareta begge hensyn vil være vanskelig. Behovet for å få en korrekt fastsetting før det har gått for lang tid taler igjen for at fristen for å påberope seg frivillig retting skal være tre år.

Intern sammenheng i regelverket

En frist for frivillig retting på fem år vil bidra til en logisk sammenheng i regelverket. Det vil da bli et naturlig skille mellom ordinær saker og saker det er vist forsett eller grov uaktsomhet. For ordinære saker har skattemyndighetene en endringsadgang på fem år. For disse sakene vil skatteyter da ha adgang til å påberope seg frivillig retting. For saker der det er vist forsett eller grov uaktsomhet gjelder det for skattemyndighetene en utvidet endringsfrist på ti år. Ligger forholdet lenger tilbake i tid enn fem år kan skatteyter ikke påberope seg frivillig retting. Er forholdet derimot innenfor den utvidede endringsfristen kan skattemyndighetene sanksjonere skatteyter med skjerpet tilleggsskatt. Dette skillet vil trolig styrke ordningens legitimitet, fordi grovere forhold som nevnt ikke vil gå fri fra sanksjoner. En slik ordning vil i tillegg virke mer «ryddig» for den jevne skattyter.

11.3.5 Delkonklusjon

Skattedirektoratet trekker frem i sitt forslag at det å ha en tidsbegrensing for frivillig retting som sammenfaller med skatteyters adgang til å egenrette vil være ressursbesparende. Dette fordi skatteyter kan endre sin skattefastsetting uten nærmere oppfølging. Vi mener derimot at

¹³³ Stavrum (2021)

systemet i forhold til endringssaker vil stille seg tilnærmet likt som etter nåværende regler. For forhold som ligger lenger tilbake, men innenfor skattemyndighetenes endringsfrister, må skattemyndighetene endre skattefastsettingen gjennom en endringssak. Forskjellen vil da kun være at skatteyter ikke kan frivillig rette tidligere år, og risikerer dermed tilleggsskatt. Skattemyndighetene må vurdere hvorvidt vilkåret til frivillig retting er oppfylt, når skatteyter egenretter. Påstanden om at skatteyter da kan egenrette sin skattefastsetting uten nærmere oppfølging anses dermed noe upresis.

Skatteyter vil ikke ha incentiv til å rapportere om forhold som ligger lenger tilbake enn adgangen til å frivillig rette. Dette anser vi som et sentralt poeng. Skattemyndighetene vil dermed få tilgang på langt færre opplysninger enn tidligere. Avstår skatteytere fra å rapportere om forhold som ligger lenger tilbake, sikres det også langt færre inntekter gjennom ordningen. Noe som er klart negativt. For å avhjelpe denne effekten er det vurdert innført en ordning med tilståelsesrabatt. Hvilken effekt denne vil ha, vil bero på hvor stor rabatten følgelig vil være. At skattemyndighetene har tilgang på langt flere opplysninger enn tidligere vil gjøre det utfordrende å praktisere en slik ordning. At langt færre år nå kan rettes uten ytterligere sanksjoner, kan gjøre det mer fordelaktig for skatteyter å avvente til forholdet er foreldet. Slik unngår skatteyter tilleggsskatt samt strafferettslige reaksjoner.

Forhold som ligger lenger tilbake enn adgangen til å frivillig rette, må trolig ved en endring, avdekkes gjennom kontroll av skattemyndighetene. For disse forholdene må skattemyndighetene vurdere hvorvidt de skal tas opp til endring, og saksbehandle slike tilfeller som endringssaker. Dette gjelder spesielt forhold som ligger innenfor ordinær endringsfrist, men utenfor adgangen til å frivillig rette. Prioritering av slike forhold vil være ressurskrevende. Forhold er ofte gjentakende over flere år. Dette tilsier at tidsbegrensingen dersom den skal settes ned, burde settes ned til fem år istedenfor tre. En tidsbegrensing for å frivillig rette på fem år, vil samtidig bidra til en logisk intern sammenheng i regelverket. Det vil enklere skilles på tilfeller som er ordinære og der det er vist forsett eller grov uaktsomhet.

Rent rettspolitisk kan det være et behov for å redusere tidsbegrensingen for frivillig retting. Skatteytere som spekulerer i ordningen, vil da føle på et økt tidspress før de kan risikere tilleggsskatt. Det er viktig at allmennheten har tiltro til en ordning med frivillig retting. Har allmennheten inntrykk at en ordning verner for godt om de som har spekulert i ordningen over en lang periode, vil dette kunne svekke ordningens legitimitet. Vi mener til tross for dette at å

redusere tidsbegrensningen for å frivillig retting vil medføre langt flere negative konsekvenser, enn positive. Vi stiller oss dermed ikke bak en reduksjon slik som foreslått. Blir det likevel slik at det gjøres en endring, ser vi det mest fordelaktig at fristen sammenfaller med skattemyndighetenes ordinære endringsfrist på fem år.

11.4 Innføring av en ny fritaksregel omtalt som «tidsbegrenset skatteamnesti»

11.4.1 Innledning

Det tredje forslaget Skattedirektoratet fremmer er å innføre en egen lovhjemmel med tidsbegrenset skatteamnesti. Vi vil i denne delen av oppgaven ta for oss det tredje forskningsspørsmålet: «*Bør det innføres en ny fritaksregel om tidsbegrenset skatteamnesti?*» Forslaget er inspirert av svenske regler, men med et motsatt utgangspunkt. Regelen skal være en separat og selvstendig lovhjemmel, som ikke skal brukes i sammenheng eller erstatte den nåværende bestemmelsen for frivillig retting i skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d. Med andre ord skal man få en helt ny lovbestemmelse i tillegg til å la § 14-4 stå. Man vil da ha to ulike bestemmelser for frivillig retting i norsk skatterett. Ved frivillig retting etter § 14-4 bokstav d, er det fortsatt skattyter som må kontakte skattemyndighetene uoppfordret. Ved et tidsbegrenset skatteamnesti derimot, vil retting skje på oppfordring av skattemyndighetene.

11.4.2 Tidsbegrenset skatteamnesti

Tidsbegrenset amnesti vil bli en ordning hvor skattemyndighetene går aktivt ut og oppfordrer visse skattytere til å rette opp forhold. Det som er den store forskjellen fra den alminnelige bestemmelsen, er at det tidsbegrensede skatteamnestiet kun vil gjelde for en viss periode. I forslaget har de et eksempel på tre måneder. Den andre forskjellen er at de skattyterne som benytter seg av muligheten ikke vil ilegges tilleggsskatt, slik som de ellers vil risikere ved den alminnelige bestemmelsen.

Av forslaget er det nevnt to eksempler hvor tidsbegrenset skatteamnesti vil anses hensiktsmessig. Det første tilfellet er når skattemyndighetene mottar opplysninger om en større andel skatteytere fra utenlandske myndigheter. Det andre tilfellet er hvor det planlegges kontroll på et utsatt risikoområde. Når norske skattemyndigheter mottar informasjon fra utenlandske myndigheter, har skattemyndighetene imidlertid ikke kunnskap om dette er opplysninger skattyter allerede har rapportert. Uten en ordning om tidsbegrenset skatteamnesti i slike tilfeller, vil skattemyndighetene måtte gå inn å kontrollere hver enkelt skatteyter sin fastsetting dersom

skattyter søker om frivillig retting. Hvis egenfastsettingen ikke stemmer overens med opplysningene som norske myndigheter nå har mottatt, vil skattyter risikere å bli ilagt tilleggsskatt. De siste årene har informasjonsutveksling mellom land økt, og det forventes at utvekslingen vil bli mer utbredt i fremtiden. Dette vil bidra til at tidsbegrenset skatteamnesti vil være et godt alternativ i fremtiden.

Av svensk rett fremkommer det ingen egen lovbestemmelse som åpner opp for et tidsbegrenset skatteamnesti, slik som det er foreslått å innføre i Norge. Det som kan minne om et tidsbegrenset skatteamnesti, er i Sverige implementert i bestemmelsen om adgangen til å frivillig rette. Utgangspunktet er at skatteyter ikke har adgang til å frivillig rette dersom svenske skattemyndigheter har varslet om en generell kontroll. Skatteyter kan likevel frivillig rette og unngå tilleggsskatt og annen straff, dersom han retter innen to måneder etter varsel om kontroll. Det er dette som er inspirasjonen til egen lovbestemmelse om tidsbegrenset skatteamnesti i Norge. Oppbygningen av regelverket vil derimot være noe ulikt.

11.4.3 For- og motargumenter

Økt informasjon om skattepliktig inntekt og formue

En annen klar fordel er at ordningen vil bidra til mer opplysning rundt hva som anses som skattepliktig inntekt og ikke. Ved å motta en oppfordring, blir man som skatteyter bevisst på at slike inntekter er skattepliktig. Dette vil minimere fremtidige feil som gjøres på det aktuelle området. Effekten av mer bevissthet er en klar fordel og vil bidra til økte skatteinntekter.

Mangel på informasjon

Skal man innføre en slik ordning er det nødvendig, spesielt i en overgangsperiode, at skatteytere som blir tilsendt slike oppfordringer samtidig får tilstrekkelig informasjon. På den måten vil man kunne avverge mulige negative reaksjoner. Det er ikke nevnt i notatet hvilken tidsfrist som skal gjelde for tidsbegrenset amnesti, eller om dette vil variere ut ifra risikoområde. Det er å anta at jo kortere tidsfrist, jo mer stressende og negativt vil det kunne virke for skatteyter. Samtidig er konsekvensen av å ikke benytte seg av ordningen langt mer negativ, og en kan dermed forvente at de fleste med tiden vil reagere på oppfordringer uten særlig problematikk.

Ressursbesparende

Innføring av tidsbegrenset skatteamnesti vil resultere i at skattemyndighetene vil bruke mindre ressurser på kontroll. I tillegg vil de kontrollene som fortsatt gjennomføres, bli langt mer effektive. I forslaget nevner Skattedirektoratet at «*Skattemyndighetene kan i neste omgang målrette kontrolltiltak mot den gruppen som ikke har foretatt egenendring*». Kontrolltiltak vil dermed bli forbeholdt de som ikke har egenendret til tross for oppfordring. Det er å anta at de fleste som blir oppfordret vil foreta frivillig retting. På den måten vil antallet kontrolltiltak gå ned, og ordningen vil bidra til mer ressurseffektivitet for skattemyndighetene. Det vil også bli færre enkeltvurderinger om hvorvidt frivillighetvilkåret i hjemmelen for frivillig retting er til stede, eller om det foreligger opplysning fra andre. Behandlingstiden vil med andre ord bli langt mer automatisert. En effektivisert og automatisert ordning vil anses fordelaktig, da ressurser vil frigis til andre formål.

Bedret samarbeid og lojalitetsforhold mellom skattyter og skattemyndighetene

Etablering av en hjemmel hvor skattemyndighetene kan oppfordre enkelte skatteyttere til å rette i stede for å iverksette kontrolltiltak, kan bidra til å bedre samarbeidet og lojalitetsforholdet til skattemyndighetene. Trolig vil man som skatteytter sette pris på at man gis en mulighet til å rette før man blir ilagt eventuelle sanksjoner. Det er viktig å understreke at de færreste skatteyttere ikke går aktivt inn for å planlegge rundt en ordning med frivillig retting, og dette bør tas hensyn til. Som regel begår man ærlige feil som man gjerne ønsker å rette opp i dersom man blir oppmerksom på det. Skatteyttere som har fått oppfordring, men som ikke agerer, vil bli kontrollert og eventuelt sanksjonert. Dette vil føles rettferdig, da man er blitt gitt en mulighet for å gjøre opp for seg. I tillegg vil det sende et signal om at skattemoralen skal og bør opprettholdes.

Unorsk og fremmed løsning

Selv om det er trukket frem som en fordel som vil kunne bedre samarbeids- og lojalitetsforholdet skatteyttere har til skattemyndighetene, vil det også kunne svekke det. Det er for det første en veldig unorsk løsning. Når skatteyttere mottar en oppfordring om å frivillig rette innen tidsfristen, kan det være at vedkommende ikke er kjent med alternativet og dermed ikke skjønner at uten denne ordningen, ville skatteyttere risikere tilleggsskatt. Og ikke minst at skattemyndighetene allerede har tilgang til opplysninger eller skal foreta en kontroll på et bestemt risikoområde, og at det da vil være for sent å søke om alminnelig frivillig retting. I slike tilfeller kan en oppfordring virke svært påtrengende for en uvitende skatteytter. Spesielt hvis det

settes en kort tidsfrist. For enkelte kan dette oppleves overraskende. Skattyter kan føle på at skattemyndighetene er ute etter å «ta en», istedenfor å oppleve det som en tjeneste. Dette kan svekke samarbeids- og lojalitetsforholdet.

Økning av korrekte skattefastsettinger

En annen fordel er at ordningen vil bidra til mer korrekte skattefastsettinger. Uten oppfordring av myndighetene ville skatteyter kanskje ikke skjønnet at de har gjort feil i utgangspunktet. Mer korrekte skattefastsettinger bidrar igjen til økte skatteinntekter. Uten en ordning med tidsbegrenset skatteamnesti, ville skattemyndighetene heller kunne kontrollert feilaktig informasjon og ilagt eventuell tilleggsskatt. I et kost/nytte perspektiv må man vurdere hvorvidt den ekstra inntekten som stammer fra å sanksjonere med tilleggsskatt overveier kostnaden ved å ha et system som bygger på kontroller. Med tidsbegrenset skatteamnesti vil skattemyndighetene sikre rettmessige skatteinntekter, men ikke i like stor grad ha økte skatteinntekter på grunn av tilleggsskatt.

Forskjellsbehandling og uklarheter for hvem amnestiet skal gjelde for

Et tidsbegrenset skatteamnesti kan virke forskjellsbeholdende. Skatteyttere kan reagere på at enkelte grupper omfattes, og andre ikke. Videre kan det stilles spørsmål hvem som skal omfattes av ordningen, og hvilken frister som skal gjelde. I tilfeller hvor skattemyndighetene får tilgang til informasjon om skatteytere fra utlandet, kan dette virke mer klart og enkelt å praktisere. I slike tilfeller vil det være de spesifikke personene/bedriftene som er omfattet og kan benytte seg av det tidsbegrensede amnestiet. Ved tidsbegrenset skatteamnesti på utsatte risikoområder, kan det være vanskeligere å definere hvilke skatteytere som er omfattet. Et spørsmål som reiser seg, er hvordan kan skattemyndighetene klart definere et risikoområde hvor det gjøres mye feil? En mulig løsning som anses klart er å benytte næringskoder. Samtlige virksomheter i Norge skal registeres med en næringskode, og det vil dermed være tydelig hvem som er omfattet og ikke.

Det vil imidlertid kunne oppstå spørsmål ved hvor mange næringskoder som er aktuelle innenfor et spesifikt risikoområde. Skattedirektoratets forslag gir ingen eksempler på hvordan valget av risikoområder vil se ut i praksis. Utfordringene defineringen innebærer kan derimot illustreres med to eksempler. Definerer Skatteetaten utleie av AirBnb som et risikoområde hvor det gjøres mye feil, vil det være relativt klart å se hvilke skatteytere og virksomheter som omfattes. Det vil trolig være de som har registret sin utleievirksomhet gjennom deres nettside.

En annet eksempel kan det være varsel for influensere. Hvem som er å anse som en influenser er imidlertid ikke like lett å vite. Er virkeområdet i liten grad klart definert, vil dette trolig kunne oppleves mer urettferdig for de det viser seg å ikke være omfattet. Og motsatt hvis det er klart definert. Ordningen kan med andre ord føre med seg en følelse av forskjellsbehandling.

Eksempel USA

I USA kan man se flere eksempler på noe som minner om et tidsbegrenset skatteamnesti, som ofte blir benyttet som et politisk virkemiddel. Selskaper oppfordres til å ta overskudd «hjem» til USA, ved at det skattlegges med lavere sats. Det er her ikke snakk om illegale inntekter, men legale inntekter som enda ikke har kommet til beskatning. Slik skiller dette seg fra tilfeller hvor det kan benyttes et tidsbegrenset skatteamnesti.

Et eksempel var i 2018 da daværende president, Donald Trump fikk gjennomført en ny skattereform. I USA var den generelle skattesatsen på daværende tidspunkt 35 prosent for hele næringslivet, noe som gjorde den til en av de høyeste i den vestlige verden. For bedrifter ble det dermed lite lønnsomt å investere i amerikansk næringsliv. Amerikanske selskaper som Google og Facebook sørget for aktiv skatteplanlegging, slik at de unngikk at overskuddet ble beskattet i USA til deres høye skattesats. At bedriftene tilpasset seg er følgelig ikke ulovlig, men for amerikansk næringsliv var dette helt klart uheldig. Slik gikk arbeidsplasser, inntekter og generell velferd tapt ¹³⁴.

Den nye skattereformen innebar at bedrifter fikk en engang-mulighet til å ta overskudd med hjem til USA, til en redusert skattesats på 15,5 prosent. Apple var blant annet en av de som benyttet seg av denne muligheten i 2018. Uten en slik mulighet ville Apple betalt 88 milliarder dollar på sitt overskudd hvis det hadde blitt beskattet i USA. Med en redusert sats på 15,5 prosent, betalte de da «kun» 38 milliarder dollar skatt i stedet. Det er ikke bare fordelaktig for Apple, men det lokker selskaper til å hente penger hjem og investere i USA. Noe som er utelukkende positivt ¹³⁵.

¹³⁴ Sissener (2018)

¹³⁵ Wakabayashi (2018)

11.4.4 Delkonklusjon

En fordel ved å innføre en hjemmel som åpner opp for tidsbegrenset skatteamnesti, er at skatteyttere vil bli mer bevisst på hva som er å anse som skattepliktig inntekt. Et tidsbegrenset skatteamnesti vil i tillegg være ressursbesparende, ved at det brukes mindre ressurser på kontroll. Kontrollene vil også bli mer effektive ved at de kan målrettes mot de som ikke har egenendret sin skattefastsetting, til tross for oppfordring. Dette vil virke mer rettferdig. Skatteyttere gis en mulighet til å rette sin skattefastsetting, og dersom de ikke gjør dette til tross for oppfordringen er det rettmessig at de kan sanksjoneres. Lojalitetsforholdet til skattemyndighetene vil trolig bedres ved at det innføres et tidsbegrenset skatteamnesti. Det gir skatteyttere en mulighet til å rette opp i forhold som er feil, før det eventuelt ilegges tilleggs-skatt. Videre vil det føre til mer korrekte skattefastsettinger.

Det har imidlertid ikke eksistert en hjemmel for tidsbegrenset skatteamnesti i Norge. Når skatteyter mottar en slik oppfordring, med en tilhørende tidsfrist kan dette virke overaskende. De vil kanskje ikke være kjent med alternativet, og kan dermed reagere negativt på en slik oppfordring. Med tilstrekkelig informasjon tror vi skattemyndighetene vil kunne unngå mulig negative reaksjoner. Videre kan et tidsbegrenset skatteamnesti virke forskjellsbehandlende. Det kan stilles spørsmål om hvorfor kun enkelte grupper får denne muligheten, og andre ikke. Det kan i tillegg være vanskelig å definere hvem som skal omfattes, uten at det mottar reaksjoner. Uavhengig av dette mener vi et tidsbegrenset amnesti har en rekke fordeler, som samlet vil overgå utfordringene i utformingen av en slik ordning. Vi stiller oss dermed positive til at det innføres en hjemmel for tidsbegrenset skatteamnesti.

12. Vurdering av forholdet til strafferettslige reaksjoner

12.1 Innledning

Skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d er en unntaksbestemmelse fra ileggelse av tilleggs-skatt, som er ansett som en administrativ straff. Bestemmelsen nevner dermed ingenting vedrørende eventuelle straffesanksjoner. Vil skatteyter da kunne risikere straff for skatteunndragelser, i tilfeller hvor det påberopes skatteamnesti? Vi vil i denne delen av oppgaven ta for oss det fjerde forskningsspørsmålet: *«er det behov for å klargjøre forholdet til straff for skattesvik og tilknyttede forhold i relasjon til skatteamnestiordningen. Hva taler for og imot straff?»*. Vurderingen vil basere seg på momentene som er lagt til grunn i HR-2012-1680-A

som behandler straff for selve skattesviket og HR-2021-494-A som tar for seg straff vedrørende tilknyttede forhold. HR-2018-875-A vil ikke bli drøftet da problemstillingen i denne dommen går direkte på hvorvidt frivillighetsvilkåret i skatteforvaltningslovens § 14-4 bokstav d er oppfylt. Høyesterettsavgjørelsen drøfter videre ikke forholdet til straff i like stor grad som de to andre oppnevnte.

12.2 Forholdet til straff

12.2.1 Innledning

At bestemmelsen er taus vedrørende straff gjør at det i større grad blir opp til domstolene å vurdere hvorvidt det skal ilegges straff i de tilfeller der skatteyter frivillig retter. Straff er et sentralt moment i drøftelsen for hvorvidt en ordning med frivillig retting vil fungere etter sin hensikt. I denne delen av oppgaven vil vi redegjøre for hvilke hensyn som taler for at lovgiver burde ta stilling til spørsmålet vedrørende straff.

12.2.2 Bør spørsmål om straff klargjøres?

Det norske lovsystemet er et system hvor lovgiver utformer lover og forskrifter gjennom sin lovgivende og utøvende makt. Videre er det opp til domstolen som gjennom sin dømmende makt tolker de bestemmelsene som allerede er vedtatt av lovgiver. Domstolen er ikke bundet av lovgivers forståelse, da de er en egen instans og har mulighet til å foreta tolkninger som avviker fra lovgivers syn¹³⁶. Skatteforvaltningsloven §14-4 bokstav d er taus vedrørende straff. Det har dermed vært opp til Høyesterett og fastsette hva som skal anses som gjeldende praksis.

Spørsmål vedrørende straff for skattesvik og tilknyttede forhold er av svært sentral betydning for skatteamnestiordningen. En skatteyter som risikerer straff vil ikke ha samme incentiver til å påberope frivillig retting, uavhengig om det gjelder skattesvik eller tilknyttede lovbrudd. At lovgiver ikke har tatt stilling til straff mener vi er uheldig. Et klart holdepunkt fra lovgiver ville vært å foretrekke, istedenfor at det blir tatt opp av domstolen. I HR-2012-1680-A uttalte Høyesterett at det ikke er mulig å gi noen klare slutninger vedrørende straff på bakgrunn av skatteforvaltningslovens forarbeid og lovhistorikk. Konklusjonen ble dermed i større grad basert på reelle hensyn, herunder hensynet til ordningens effektivitet. At det ikke kan tas noen slutninger basert på lovens lovhistorikk og forarbeid, gjør det det utfordrende for Høyesterett å

¹³⁶ Backer (2016) s. 307-311

tolke hvordan lovgiver har ment at regelverket skal bli praktisert. I HR-2021-494-A henviser Høyesterett direkte til HR-2012-1680-A når det er tale om straff for skattesvik. Utover henvisningen blir straff for skattesvik ikke videre problematisert.

HR-2021-494-A konkluderte med at det ikke skulle ilegges straffutmålingsutsettelse for andre lovbrudd tilknyttet skattesviket. Avgjørelsen ble imidlertid fastsatt med dissens 3 mot 2, noe som understreker uenighet. Avgjørelsen har skapt diskusjoner om hvorvidt en ordning med frivillig retting vil miste mye av sin effekt. Ann Johnsen har blant annet uttalt i sine kommentarer til HR-2021-494-A at *«flertallets begrunnelse er noe formalistisk, og resultatet skaper en usikkerhet for skattepliktige som vurderer å rette, om hvilke konsekvenser dette kommer til å ha»*¹³⁷. Uenigheten vedrørende Høyesteretts konklusjon, underbygger behovet for at lovgiver må komme med ytterligere presiseringer, hva gjelder strafferettslige reaksjoner.

I HR-2012-1680-A ble det drøftet hvorvidt det kunne ilegges straffutmålingsutsettelse for medvirkning til en annen person sitt skattesvik. Det ble presisert at straffutmålingsutsettelse i hovedsak kun skulle gjelde for eget skattesvik, og ikke ville få betydning utover dette. Derimot ble det i dette tilfellet, ilagt straffutmålingsutsettelse også for medvirkning til en annen person sitt skattesvik. Dette var begrunnet i at samarbeidet til den tiltalte og den andre personen var sammenvevd, og at det vesentlige av inntekter og formue som ble unndratt, var resultat av felles virksomhet. For medvirkning til de tre ansatte sitt skattesvik, ble tiltalte derimot ikke ilagt straffutmålingsutsettelse. HR-2021-494-A har kommet med en presisering hva gjelder medvirkning til en annen person sitt skattesvik. Høyesterett uttaler at det er å anse som et svært snevert unntak. Det klare utgangspunkt må være at skatteamnesti bare får betydning for skatteyter sitt eget skattesvik, og ikke andre lovbrudd.

Forholdet til medvirkning til et selskap sitt skattesvik fremkommer derimot uklart av HR-2021-494-A. Tiltalte hadde gjennom sin posisjon i to selskaper, medvirket til grovt skattesvik samt regnskapsovertredelse og utferdigelse av uriktige dokumenter. Høyesterett konkluderte med at selskapene fikk straffutmålingsutsettelse for de grove skattesvikene. Uten at det problematiseres ytterligere, gis dette virkning også for medvirker. Tiltalte ble dermed ilagt straffutmålingsutsettelse for medvirkning til selskapene sine skattesvik. På bakgrunn av dette fremkommer det noe uklart hvilke faktorer som spiller inn når det gjelder straff for medvirkning

¹³⁷ Johnsen (2021)

til et selskap sitt skattesvik. Tiltalte blir derimot ilagt straff for de andre medvirkningspostene. Straff for medvirkning fremkommer uklart, noe som underbygger behovet for at lovgiver tar stilling til spørsmålet vedrørende straff. Ikke bare for skattesvik, men også andre forhold.

Skattedirektoratet kom i 2021 med et notat til forslag til regelverksendringer for frivillig retting. Notatet behandler ingenting vedrørende straff for skattesvik eller dens tilknytting til skatteamnesti. I sammenheng med at skattemyndighetene har utarbeidet et forslag til regelverksendringer, mener vi at det hadde vært naturlig og i tillegg uttale seg om strafferettslige reaksjoner i tilfeller hvor skattyter frivillig retter. Det er imidlertid forståelig at en slik redegjørelse er vanskelig, da dette er et tema som går under Justisdepartementet, og ikke Finansdepartementet. Likevel ville dette vært hensiktsmessig og ikke minst nødvendig.

12.2.3 Delkonklusjon

Etter vårt syn mener vi at straff er av svært sentral betydning for en ordning med frivillig retting. På bakgrunn av dette mener vi det er nødvendig at lovgiver tar stilling til hva som skal være gjeldende praksis, og at dette ikke kun blir opp til Høyesterett uten videre veiledning fra lovgiver. Høyesterettsavgjørelsen i HR-2021-494-A ble vedtatt med dissens 3 mot 2. Uenighet i avgjørelsen er med på å understreke et behov for at lovgiver klargjør hva som skal gjøres gjeldende vedrørende straff. Forholdet til medvirkning er spesielt svært lite omtalt i Høyesterettsavgjørelsen. At spørsmål om straff ikke er klart gjort rede for av lovgiver, gjør det svært uforutsigbart og usikkert for skattyter. Det kan også trekkes frem at Skattedirektoratet ikke redegjorde for forholdet til straff i sitt forslag om regelverksendringer. Dette kan man stille spørsmål ved da skattemyndighetene selv ønsker å gjøre endringer og forbedrelser i ordningen.

12.3 Straff for skattesvik og tilknyttede forhold

12.3.1 Innledning

I forrige avsnitt drøftet vi hvorvidt lovgiver burde klargjøre forholdet mellom frivillig retting og straff. Det er en rekke momenter som understreker et behov for at lovgiver tar stilling til spørsmålet om strafferettslige reaksjoner i tilfeller der skatteyter frivillig retter. Hva bør da gjøres gjeldende? Er det hensiktsmessig at skattyter blir straffet for skattesvik, og tilknyttede forhold? I denne delen av oppgaven vil vi ta for oss hvilke momenter som taler for og imot straff.

12.3.2 For- og motargumenter

Ordlyd

Skatteforvaltningslovens bestemmelse om frivillig retting i § 14-4 bokstav d omtaler kun forholdet mellom skatteamnesti og tilleggs katt. Bestemmelsen er med andre ord taus vedrørende straff. Etter naturlig språkforståelse er det dermed ingenting som taler for å bruke straffutmålingsutsettelse ved skattesvik og andre tilknyttede lovbrudd. Et spørsmål som reises er om det er rimelig at skattyter kan forvente å få en straffutmålingsutsettelse når dette ikke fremkommer spesifikt av bestemmelsen. Skattyter har unndratt skatt som omfattes av amnestiet, og det kan derfor argumenteres for at skattyter har fått den beskyttelse som bestemmelsen tilsier at han skal få, nemlig unnlattelse av tilleggs katt. Vil det da være riktig å gi skattyter et slikt gode når han faktisk har begått lovbrudd som omfattes av andre lovbestemmelser? I tilfeller hvor frivillig retting kan påberopes, har skattyter begått skattesvik. Forholdet ligger dermed også i anvendelsesområdet om skattesvik i straffeloven. Det er med andre ord et og samme forhold. Det kan derfor argumenteres for at det er vanskelig for den jevne skattyter å forstå når man eventuelt kan bli ilagt straff.

Det er imidlertid slik at regelen om straffutmålingsutsettelse i straffelovens § 30, jf. § 60 er en generell bestemmelse. Det finnes ingen begrensninger eller hinder verken i straffeloven, ei heller i skatteloven for å anvende bestemmelsen på lovbrudd tilknyttet et skattesvik. Å trekke en konklusjon som tilsier noe annet anser vi som et svakt argument. Etter vår oppfatning vil vi anse det mest nærliggende at straffutmålingsutsettelse bør kunne anvendes på skattesviket og tilknyttede forhold.

Myndighetenes presentasjon av skatteamnestiordningen

Et argument er hvordan skatteamnestiordningen har blitt presentert utad. I vurderingen om hvorvidt straffutmålingsutsettelse skulle ilegges for selve skattesviket i HR-2012-1680-A og for tilknyttede forhold i HR-2021-494-A ble dette drøftet. I førstnevnte dom ble dette momentet ilagt svært tung vekt. I sistnevnte dom ble dette også ilagt betydning, men ikke av avgjørende vekt. Begge avgjørelsene viser til en uttalelse hvor Skatt Øst uttrykte seg i media vedrørende frivillig retting og straff. Vedkommende uttalte at «*det er lurt å melde seg for å unngå politianmeldelse og straffesak*», samt at «*årsaken til at så mange melder ifra er at de slipper både straff og tilleggs katt*»¹³⁸. I HR-2012-1680-A trekkes det frem at det skaper et inntrykk

¹³⁸ HR-2012-1680-A pkt. 39

av at frivillig retting også innebærer amnesti mot straff. Slik vil skatteyttere som vurderer å frivillig rette ha en forventning om at de ikke vil bli straffet for det tilhørende skattesviket. For de tilknyttede forholdene påpeker HR-2021-494-A derimot at uttalelsen er av generell karakter. Slik vil ikke skatteyter kunne dra slutning om at skatteamnestiet også skal gjelde for andre lovbrudd. Dette reiser spørsmål hvordan den jevne skatteyter vil tolke en slik uttalelse. Er det rimelig at skatteytere skal tolke reglementet på annen måte enn hvordan det har blitt fremstilt i flere tiår?

Etter vårt syn vil myndighetenes presentasjon og uttalelser være av vesentlig betydning. Slik Høyesterett påpeker det i HR-2012-1680-A, skapes det en forventning om at skatteyter ikke vil bli straffet dersom han frivillig retter. Dette gjør seg spesielt gjeldende ved straff for tilhørende skattesvik. Siden skatteamnestiordningen ble innført i Norge, har ingen skatteyter blitt straffet ved frivillig retting. Verken for skattesviket heller tilknyttede forhold. Er det da naturlig at skatteytere sitter med et annet inntrykk dersom de selv havner i en tilsvarende situasjon? Regelverket for frivillig retting, skattesvik og det to-sporede system er kompliserte og skattemyndighetene burde derfor ha presise uttalelser når de først opplyser om regelverket. Å uttale at skatteyter «slipper straff» ved å melde ifra, vil oppleves som en misvisende uttalelse uten ytterligere presiseringer. Det er naturlig at den jevne skatteyter tolker en slik uttalelse som at de unngår straff, dersom de frivillig retter. At en slik uttalelse er generell, stiller vi oss ikke bak.

Effektivitet

Av HR-2012-1680-A trekkes hensynet til ordningens effektivitet frem. Det uttales at formålet ved skatteamnesti opprettholdes best dersom skatteyter kan frivillig rette uten å frykte straffeforfølgning. Det er å anta at færre skatteytere ville søkt frivillig retting dersom han samtidig visste at han risikerte å bli straffeforfulgt. Å frivillig rette skal fungere som et gode, slik at skatteyter skal ha et ønske å oppgi skjult inntekt og formue til beskatning. Ordningen ville i slike tilfeller ikke fungert etter sin hensikt. Selv om skattemyndighetene ikke har det som praksis å anmelde forhold der skatteyter frivillig retter, foreligger det ingen hinder for at påtalemyndighetene setter i gang etterforskning på eget initiativ. Slik vil det fremdeles være en risiko for at skatteyter blir straffeforfulgt i de tilfeller der han frivillig retter.

Hensynet til ordningens effektivitet vil også være et sentralt moment vedrørende ileggelse av straff for tilknyttede forhold. Spesielt for næringsdrivende kan det gjerne være tett tilknytning

mellom skatteunndragelser og andre tilknyttede lovbrudd. Slik som for eksempel brudd på bokførings- eller regnskapsloven. Skatten som betales fremkommer av selskapets regnskap, og man har sett mange eksempler på hvor regnskapet er tuklet med. Næringsdrivende kan på denne måten begå skatteunndragelser i sammenheng med andre tilknyttede lovbrudd.

I HR-2021-494-A var regnskapsovertredelsen og utferdigelse av de uriktige dokumentene et verktøy skattyter brukte for å unndra skatt. Lovbruddene vil på denne måten anses for å være i nær sammenheng. Skattyter ble innvilget straffutmålingsutsettelse for skattesviket, men det ble ikke ilagt straffutmålingsutsettelse for de tilknyttede lovbruddene. Høyesterett drøftet hvordan dette vil påvirke effektiviteten bak skatteamnestiordningen. Høyesterett ilegger hensynet noe vekt, men påpeker at effektiviteten bak ordningen ikke vil bli påvirket i stor grad. Dette begrunnes i at skattemyndighetene har som fast praksis å ikke anmelde forhold, dersom skatteyter frivillig retter.

Vi stiller oss kritiske til at Høyesterett i HR-2021-494-A ikke mener det gjelder tilsvarende for de tilknyttede lovbruddene. Som påpekt er slike lovbrudd ofte en forutsetning for å unndra skatt. At det er liten sannsynlighet, innebærer derimot ikke at det er null sannsynlighet for å bli anmeldt for tilknyttede forhold. Skatteyter gis dermed ikke full trygghet for fritak fra straff for tilknyttede lovbrudd. Er det dermed en liten risiko for å bli anmeldt for tilknyttede forhold, vil dette kunne påvirke skatteytters incentiver negativt. Skatteyter vil trolig benytte seg av ordningen i mindre grad, da dette kan medføre straffeforfølgning for de tilknyttede lovbruddene. Effektiviteten vil på den måten svekkes, noe vi mener burde være av avgjørende vekt, slik som mindretallet i HR-2021-494-A påpeker.

Vi mener videre at det kun bør være lovbrudd som er tilstrekkelig tilknyttet skattesviket, det kan innvilges straffutmålingsutsettelse for. Der lovbruddene er underordnet skatteunndragelsen og dermed har liten egenverdi, tilsier hensynet at disse også bør omfattes av amnestiet.

Rettstekniske hensyn

Å innvilge straffutmålingsutsettelse for tilknyttede lovbrudd kan by på avgrensingsproblemer. For hver enkelt sak må det vurderes hvorvidt et lovbrudd er tilstrekkelig tilknyttet eller ikke. Hvor skal man da sette grensen for hva som vil omfattes? Av HR-2021-494-A fremkommer det at skatteyter er tiltalt for grov regnskapsovertredelse samt utferdigelse av uriktige dokumenter som var egnet til å gi skatte- og avgiftsmessige fordeler. Det ble konkludert med at det ikke var

adgang til å ilegge straffutmålingsutsettelse for tilknyttede forhold. Dersom de imidlertid hadde kommet frem til motsatt resultat, måtte det blitt foretatt en vurdering av lovbruddene hver for seg, og hvorvidt de var tilstrekkelig tilknyttet skatteunndragelsen. Ved at det imidlertid ikke ble ilagt straffutmålingsutsettelse for tilknyttede forhold, slipper man å vurdere mange «gråsonetilfeller». Dette mener vi er fordelaktig, da å definere hvilke lovbrudd som skulle anses som tilknyttet ville vært vanskelig.

Det er på den andre siden slik at de fleste lovbestemmelser har klare definisjoner og skjønnsmessige vurderingsmomenter. Det er på det rene at en vurdering av hvorvidt et lovbrudd er tilstrekkelig tilknyttet en skatteunndragelse er vanskelig. Vi anser det likevel ikke umulig at det foretas en slik vurdering.

Beskyttelse av ulike interesser

De ulike straffebudene beskytter ulike interesser. At amnestiet får virkning utover skattesviket, vil i praksis medføre at de skatterettslige hensynene vil veie høyere enn de strafferettslige. En slik praktisering av reglene er vi enig at vil være uheldig. At de ulike straffebudene beskytter ulike interesser, ilegger Høyesterett i HR-2021-494-A tungt vekt.

For næringsdrivende begås ofte skattesvik med å oppgi uriktig regnskap. At regnskapet er korrekt, skal ikke kun sørge for riktig beskatning. Det vil også være viktig for ulike tredjeparter, som for eksempel eier, investorer og kreditorer. Formålet og hensynet bak bokføringsloven i NOU 2002: 20 understreker dette ytterligere, når de drøfter hvilke hensyn som ligger bak regnskapslovgivningen. Legges det til grunn for straffutmålingsutsettelse også for tilknyttede lovbrudd, vil det medføre at interessene bak skattelovgivningen vil veie tyngre enn interessene bak regnskapslovgivningen. Det er ikke slikt praktiseringen av disse regelverkene er ment å være.

Der de ulike straffebudene ikke i stor grad beskytter ulike interesser, er vi derimot noe skeptisk til at det ikke kan ilegges straffutmålingsutsettelse for disse lovbruddene. Et eksempel kan være utferdigelse av uriktige dokumenter som er egnet som bevis for å oppnå skatte- og avgiftsmessige fordeler. Slik som Høyesterett i HR-2021-494-A poengterer, verner dette straffebudet i betydelig grad de samme interessene som bestemmelsen om skattesvik. Der de ulike straffebudene ikke beskytter ulike interesser, burde det være adgang til å ilegge

straffutmålingsutsettelse. Det vil da ikke være slik at de skatterettslige hensynene overveier de strafferettslige.

Likebehandlingshensyn

Av HR-2012-1680-A ble det drøftet hvorvidt å ikke ilegge straffutmålingsutsettelse for tiltaltes skattesvik vil stride med et likebehandlingshensyn. I sin drøftelse mener Høyesterett at det vil stride med et likebehandlingshensyn, dersom skatteyter blir ilagt straff for skattesviket. Ingen har tidligere blitt straffet for skattesvik, der vedkommende oppfyller vilkårene til frivillig retting. På den måten er det opparbeidet en praksis som tilsier at skatteyter ikke vil bli straffet for skattesvik, dersom han frivillig retter. Vi er enige i, som det også påpekes av Høyesterett at det vil virke forskjellsbehandlende dersom en skatteyter i en avgjørelse i dag, ville blitt behandlet annerledes enn tidligere. En viss forutsigbarhet må skatteyter kunne hente ut fra tidligere praksis. Vi er herunder enig i at et likebehandlingshensyn taler for at skatteyter skal ilegges straffutmålingsutsettelse for skattesviket.

Likebehandlingshensynet vil ikke i samme grad være gjeldende som et moment vedrørende tilknyttede forhold. Det er på det rene at det er et viktig hensyn for straff for skattesvik, fordi ingen har tidligere blitt straffet for et slikt forhold. Straff for tilknyttede forhold har derimot ikke blitt problematisert tidligere. For skatteyter vil det ikke virke forskjellsbehandlende dersom han ikke ilegges straffutmålingsutsettelse for disse forholdene. Dette begrunnes med at det ikke foreligger redegjørelse for denne problemstillingen. Det vil ikke være lett for den allmenne skatteyter å forstå at et slik hensyn kun vil være aktuelt for skattesviket, og ikke tilknyttede forhold.

12.3.3 Delkonklusjon

Ordlyden er taus vedrørende straff. Dermed er det etter naturlig språkforståelse ingenting som tilsier at skatteyter skal ilegges straffutmålingsutsettelse verken for skattesviket, eller tilknyttede lovbrudd. Straffutmålingsutsettelse er likevel en generell bestemmelse i straffeloven, og det er herunder ingen hinder for at den benyttes i slike tilfeller. Dette stiller vi oss bak. Dersom en lovbestemmelse ikke skal kunne benyttes, må det etter vår mening fremkomme klart og tydelig.

Begge Høyesterettsavgjørelser drøfter myndighetenes presentasjon i media, men momentet ilegges ulikt vekt i de to avgjørelsene. Til tross for at uttalelsen er ansett for å være av generell karakter, er det klart at den jevne skatteyder vil forstå det slik at de unngår straff ved frivillig retting. Dette gjør seg spesielt gjeldende for skattesviket. Det er ikke å forvente at skatteyder tolker uttalelsen ulikt for tilknyttede lovbrudd. Denne forståelsen har vært allment siden ordningen ble innført i Norge, og det vil dermed være svært svake holdepunkter for et annet syn.

Et sentralt moment er ordningens effektivitet. Selv om det vektlegges i liten grad av HR-2021-494-A, mener vi det er av vesentlig betydning. Skatteyder vil ikke i samme grad benytte seg av ordningen dersom han er klar over at han risikerer straffeforfølgning. Dette gjelder både for skattesviket og de tilknyttede forholdene. Etter vårt syn vil dette svekke skatteyders incentiver til å benytte seg av ordningen betraktelig. Dette anser vi som svært uheldig, da formålet med ordningen ikke vil kunne opprettholdes dersom skatteyder frykter straffeforfølgning.

Videre vil retts tekniske hensyn tale for at det ikke skal ilegges straffutmålingsutsettelse for tilknyttede lovbrudd. Å vurdere hvorvidt et forhold er tilstrekkelig tilknyttet eller ikke vil være utfordrende og ressurskrevende, men følgelig ikke umulig. Skatterettslige hensyn skal ikke veie tyngre enn strafferettslige hensyn. Der dette momentet ikke er like gjeldende, mener vi at hensynet til ordningens effektivitet bør veie tyngre. Slik vil det være fordelaktig at det ilegges straffutmålingsutsettelse for disse lovbruddene, der disse er tilstrekkelig tilknyttet skatteunndragelsen.

Et likebehandlingshensyn tilsier at skatteyder ikke skal ilegges straff for skattesviket. En slik praktisering kan anses forskjellsbehandlende, når dette ikke er lagt til grunn ved tidligere tilfeller. Derimot er ikke hensynet like gjeldende for tilknyttede lovbrudd, fordi spørsmålet vedrørende straff for disse lovbruddene er ikke behandlet tidligere.

13. Konklusjon

I denne masteroppgaven har vi redegjort for følgende problemstilling:

«Er det behov for å endre skatteamnestiordningen?»

For å kunne besvare vår problemstilling har drøftet fire underliggende forskningsspørsmål.

- 1. Er det fordelaktig å endre bevisregler i saker om frivillig retting?*
- 2. Hvilke konsekvenser vil det medføre og redusere antall år det kan foretas frivillig retting?*
- 3. Bør det innføres en ny fritaksregel med tidsbegrenset skatteamnesti?*
- 4. Er det behov for å klargjøre forholdet til straff for skattesvik og tilknyttede forhold i relasjon til skatteamnestiordningen? Hva taler for straff?*

I oppgavens vurdering har vi tatt utgangspunkt i Skattedirektoratets forslag til regelverksendringer vedrørende ordningen om frivillig retting, samt Høyesterettsavgjørelsene HR-2012-1680-A og HR-2021-494-A som problematiserer forholdet til straff der skattyter har frivillig rettet.

Etter vårt syn ser vi et behov for å endre skatteamnestiordningen. Det bør foretas en endring av bevisreglene i saker om frivillig retting, fra en objektiv tolkning til en subjektiv tolkning med alminnelig sannsynlighetsovervekt. En endring av tidsbegrensingen for frivillig retting til tre, tentativt fem år anser vi derimot som ikke hensiktsmessig. Vi mener videre at en implementering av en hjemmel for tidsbegrenset skatteamnesti er fordelaktig. Dernest mener vi lovgiver bør ta stilling til spørsmål vedrørende straff i tilfeller hvor skattyter frivillig retter. Vi anser det mest hensiktsmessig at skatteyter ikke risikerer strafferettslige reaksjoner i denne sammenheng. Disse tre endringene mener vi vil være mest hensiktsmessig for at ordningen for frivillig retting skal fungere optimalt.

Ved å endre bevisregler i saker om frivillig retting fra en subjektiv tolkning bevisbyrde utover enhver rimelig tvil i de groveste tilfellene, til en objektiv tolkning med alminnelig sannsynlighetsovervekt, vil det bli lettere for skattemyndighetene å felle skattytere som helt klart ikke har rettet frivillig. Et alminnelig beviskrav vil gjøre det enklere å håndheve regelverket slik det er ment. Det er klart fordelaktig og vil styrke ordningens legitimitet, at tilfeller der skatteyter ikke har rettet frivillig ikke lenger vil kunne medføre unntak fra tilleggsskatt.

Det er forslått at tidsbegrensingen for frivillig retting skal settes ned fra ti- til tre, tentativt fem år. Ved en slik reduksjon vil ikke skattyter lenger ha incentiv til å rapportere om forhold som ligger lenger tilbake enn adgangen til å frivillig rette vil tilsi. At det ilegges tilleggsskatt for tidligere forhold, vil medføre at flere skatteytere vil se det fordelaktig å vente til forholdet er foreldet. Flere forhold må da avdekkes gjennom kontroll av skattemyndighetene, noe. Som er

ressurskrevende. At færre vil benytte seg av ordningen vil medføre at skattemyndighetene får tilgang til langt færre opplysninger enn tidligere, og videre vil færre inntekter vil sikres gjennom ordningen. At skatteforvaltningslovens §§ 12-1 og 12-6, samt §9-4 ikke er vurdert endret, medfører at regelverket vil se likt ut som etter nåværende regler. Saksbehandlingen til skattemyndighetene vil gjelde tilsvarende som i dag, og ressursbesparelsen ved en reduksjon av fristen for å frivillig rette vil dermed være marginal. Regelverket bør ikke legges opp slik at de som spekulerer i ordningen kan gjøre dette over en lenger periode. Derimot vil de gjøre opp for seg slik ordningen er ment å fungere, ved at de må betale skatten de skylder inklusiv renter. Ordningen vil ved en slik reduksjon ikke fungere etter sitt formål.

Vi synes en innføring av en ny hjemmel for tidsbegrenset skatteamnesti virker hensiktsmessig. At skatteyter kan endre sin skattefastsetting ved oppfordring fra skattemyndighetene vil bidra til mer korrekte skattefastsettinger. Det vil samtidig bidra til et bedre lojalitetsforhold mellom skatteytere og skattemyndighetene, ved at skatteyter gis en mulighet til å rette før et forhold sanksjoneres. Videre vil en slik hjemmel ha en preventiv effekt ved at skatteyter på områder hvor det gjøres mye feil, blir mer bevisst på hva som er å anse som skattepliktig inntekt. Flere inntekter vil komme til beskatning ved en innføring av slik hjemmel. Skattemyndighetene vil bruke mindre ressurser på kontroll, og kontrollene vil bli mer effektive.

Etter vårt syn er det behov for at lovgiver behandler spørsmålet vedrørende straff der skatteyter frivillig retter. Dette er i dag ikke problematisert av lovgiver, og fremkommer ikke av ordlyden i skatteforvaltningsloven. En presisering om straff vil tydeliggjøre hvilken strafferettslige konsekvenser skatteyter eventuelt kan stå ovenfor ved frivillig retting. Vi stiller oss spørsmål ved at Skattedirektoratet ikke tok stilling til forholdet vedrørende straff, da forslag til lovendringer ble fremstilt. Hva som gjelder for straff, er av sentral betydning for hvorvidt skatteyter vil ønske å frivillig rette. Ileggelse av straff for skattesvik, samt tilknyttede forhold vil gjøre det mindre attraktivt for skatteyter å frivillig rette. Færre skatteytere vil da benytte seg av ordningen, og ordningen effektivitet vil på den måten svekkes. Vi stilles oss dermed bak konklusjonen i HR-2012-1680-A, om at straffutmålingsutsettelse er riktig reaksjon for tiltaltes skattesvik. Vi er videre uenig i HR-2021-494-A sin konklusjon om at det ikke ilegges straffutmålingsutsettelse for tilknyttede lovbrudd. Der lovbruddene er tilstrekkelig tilknyttet skattesviket, og i stor grad beskytter de samme interesser, ser vi ingen grunn til at det ikke kan ilegges straffutmålingsutsettelse for også disse lovbruddene.

14. Kildeliste

14.1 Litteratur

Andenæs, Johs. *Statsforfatningen i Norge* s.176. 11.utg, Universitetsforlaget. 2017.

Andersen, Rune. Innskjerping av skatteamnesti. *Finansavisen*. (2021). Hentet 29.06.23.
<https://www.finansavisen.no/nyheter/jus/2021/07/31/7712618/innskjerping-av-skatteamnesti>

Backer, Inge Lorange. «Samspillet mellom lovgiver og domstoler i Norge.» (20.12.2016)
<https://www.idunn.no/doi/epdf/10.18261/issn.1504-3126-2016-06-01> (Lest i Idunn.no)

Berg Nilsen, Ragnhild. Frivillighetvilkåret i skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d – hva innebærer det egentlig å rette «frivillig?». *Idunn.no*, 2021.
<https://www-idunn-no.ezproxy.library.bi.no/doi/10.18261/issn.1504-310X-2020-03-04-04>
Hentet 29.03.2023.

Brockmann Bugge, Marie. *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*. S. 386 og 387.
Universitetsforlaget. 2017.

Brudvik, Arthur. *Skatterett for næringsdrivende* s. 176. Cappelen Damm Akademisk 2017.

Busch, Tor Aksel. *Nye retningslinjer om dobbeltstraff – ordinær tilleggs katt sperrer for straffesak – ny storkammeravgjørelse fra EMD*. Dokumenter: Ra-09-187 HPJ/amo 320. (03.04. 2009). <https://www.riksadvokaten.no/wp-content/uploads/2017/10/Nye-retningslinjer-om-dobbelstraff.pdf>

Det juridiske fakultet. «Skattesvik og straffutmåling – straffenivå, skjerpene og formildende omstendigheter ved straffutmålingen ved skattesvik». (2018).
<https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/62604/5/Skattesvik-straffutmaling.pdf>
Hentet 25.04.2023.

Falkanger, Thor Aage. *Melding for året 2014 fra Sivilombudsmannen*. Dokument 4 (2014-2015) 2014. <https://www.sivilombudet.no/wp-content/uploads/2017/04/Årsmelding-for-Sivilombudsmannen-2014.pdf>

Furuset, Eivind. «Karnovs lovkommentar til skatteloven». *I Lovdata Pro* (2021) Hentet 11.04.2023.

Fredrik Ljone. «Tilståelsesrabatt». (04.05.2023). <https://snl.no/tilståelsesrabatt>
Hentet 28.05.2023.

Holen, Hanne Skaarberg. «Karnovs lovkommentar til skatteforvaltningsloven.» *I Lovdata Pro* (2023) Hentet 06.06.2023.

Husabø, Erling Johannes. «Karnovs lovkommentar til straffeloven.» *I Lovdata Pro* (2022) Hentet 29.03.2023.

Johnsen, Ann. «Kommentarer til Høyesterettsdom om skatteamnesti: Anger fører ikke alltid til tilgivelse.» (23.03.2023). <https://juridika.no/innsikt/kommentar-til-høyesteretts-dom-om-skatteamnesti>

Johnsen, Ann. «Kommentar til Straffeloven». *I Lovdata 2022*. Hentet 12.04.2022.

Kaarbø, Tone. Moen, Anne Helene. «Forslag til endringer i regelverket om frivillig retting/skatteamnesti» (06.10.2021). <https://www.raeder.no/aktuelt/forslag-til-endringer-i-regelverket-om-frivillig-retting--skatteamnesti/> hentet 05.06.2023.

KPMG. «Utenlandske arbeidstakere i Norge». (01.03.2023) <https://verdtavite.kpmg.no/utenlandske-arbeidstakere-i-norge/> Hentet 11.04.2023.

Larsen, Marthe Andrea Larsen og Holen, Hanne Skaarberg. «Karnov lovkommentar til skatteforvaltningsloven.» *I Lovdata Pro* (2023) hentet 04.06.2023.

Myklebust, Bodil Marie. «FACTA og CRS – dette må du vite om de nye rapporteringskravene» 01.03.2016. <https://blogg.pwc.no/finansbloggen/fatca-og-crs-dette-må-du-vite-om-de-nye-rapporteringskravene> hentet 24.06.2023.

Norges Bondelag. Egenretting av feil i skatteoppgjøret for 2017. (2017).

<https://www.bondelaget.no/jusilandbruket/egenretting-av-feil-i-skatteoppgjoret-for-2017>

Hentet 03.03.2023.

Oslo Advokat RUV. «Straffeutmåling generelt». (2023).

<https://jusinfo.no/strafferett/straffutmaling/straffutmaling-generelt/> Hentet 29.03.2023.

OECD. «CRS information» 31.10/2022.

<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/> hentet

24.06.2023.

Sissener, Jan Petter. «Dette kan Norge lære av Trump». (29.01.2018).

https://www.nettavisen.no/meninger/janpettersissener/dette-kan-norge-lare-av-trump/s/12-95-3423454798?fbclid=IwAR0_S2UQ6SK87CiAWGWXjhY-ilopPl3G-ultbuR_GP2Cu6Y8Wsz4AEg_IuY hentet 16.06.2023.

Sjaastad, Johan. «Vilkåret «hjemmehørende» i skatteloven § 2-2 – tilstrekkelig eller modent for en lovendring?». Masteroppgave. (2018).

<https://munin.uit.no/bitstream/handle/10037/15509/thesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Hentet 25.03.2023.

Skagen. «Felles rapporteringsstandard (CRS): hva betyr det for SKAGENs kunder?»

21.12.2015. <https://www.skagenfondene.no/nyheter/nyhetsarkiv/2015/desember/felles-rapporteringsstandard-crs-hva-betyr-det-for-skagens-kunder/> hentet 24.06.2023.

Skatteetaten. «4,1 milliarder kroner i skjult formuer meldt inn til Skatteetaten». 02.03.2021.

<https://kommunikasjon.ntb.no/pressemelding/41-milliarder-kroner-i-skjulte-formuer-meldt-inn-til-skatteetaten?publisherId=1726411&releaseId=17902378> hentet 24.06.2023.

Skatteetaten. *Frivillig retting (skatteamnesti)* «u.å.».

<https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/utland/inntekt-og-formue-i-utlandet/frivillig-retting/> Hentet 29.02.2023.

Skatteetaten. *Endringsfrist i saker om frivillig retting*. (07.04.2022).

<https://www.skatteetaten.no/rettsskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/endringsfrist-i-saker-om-frivillig-retting/>

Skatteetaten. *Fakta og nyanser om frivillig retting*. (2021). Hentet 28.06.23.

<https://www.skatteetaten.no/presse/nyhetsrommet/fakta-og-nyanser-om-frivillig-retting/>

Skatteetaten «Skatteinfo» (2019).

<https://www.skatteetaten.no/globalassets/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/skatteinfo/skatteinfo-7-2019.pdf>

Skatteetaten. *Ny skattemelding for næringsdrivende*. (2023).

<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/skatt/skattemelding-naringsdrivende/ny-skattemelding/> Hentet 02.04.2023.

Skatteetaten «Tilleggsskatt» (u.å) hentet 11.06.23.

<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/frister-gebyrer-og-tilleggsskatt/tilleggsskatt/>

Skatteverket. «Självrättelse av inkomstdeklaration» (2023)

<https://www.skatteverket.se/privat/skatter/skattekontobetalaochfatillbaka/skattetillaggforprivatpersoner/sjalvrattelseavinkomstdeklaration.4.3684199413c956649b5786f.html> hentet 25.05.2023.

Stavrum, Gunnar. «Milliard-amnesti for skatteflyktninger ble innført av Arbeiderpartiet og støttet av SV» 24.03.2021. <https://www.nettavisen.no/norsk-debatt/milliard-amnesti-for-skatteflyktninger-ble-innfort-av-arbeiderpartiet-og-stottet-av-sv/o/5-95-205517> hentet 24.06.2023.

Tax Justice Norge «Automatisk informasjonsutveksling» (01.01.2012.)

https://www.taxjustice.no/assets/documents/Importert/120131_Faktaark_Automatisk_informasjonsutveksling.pdf?fbclid=IwAR0JoeXRaNuPcpliBqZqq_nXT2n_q68FE5gHliQj6WYB0PXNGyBzJklRux0 Hentet 11.06.23.

Wakabayashi, Daisuke. Chen, Brian X. «Apple, Capitalizing on New Tax Law, Plans to Bring Billions in Cash Back to U.S». (17.01.2018).

<https://www.nytimes.com/2018/01/17/technology/apple-tax-bill-repatriate-cash.html> hentet 16.06.2023.

14.2 Norske rettskilder

14.2.1 Lover

1814	Kongeriket Noregs Grunnlov (Grunnloven)
1980	Lov om ligningsforvaltning (Ligningsloven) Opphevet.
1986	Lov om rettergangsmåten i straffesaker (Straffeprosessloven)
1999	Lov av 21.05.1999 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (Menneskerettsloven)
1999	Lov 26.03.1999 Lov om skatt av formue og inntekt (Skatteloven)
2004	Lov om bokføring (Bokføringsloven)
2005	Lov 20 mai 2005 nr. 28 om straff (Straffeloven)
2016	Lov 27.05.2016 om skatteforvaltning (Skatteforvaltningsloven)

14.2.2 Forarbeider

Ot.prp.nr. 81 (1999-2000)	Lov om endringer i straffeloven og straffeprosessloven (bruken av varetektsfengsling)
Ot.prp.nr. 1 (2005-2006)	Lov om endringer i skatte- og avgiftsopplegget
Ot.prp.nr.82 (2008-2009)	Lov om endringer i ligningsloven m.v (tilleggsskatt)
NOU 2002:20 (2002)	Ny bokføringslov – nye regler om bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger
NOU 2003:7 (2003)	Tilleggsskatt m.m. Utredning fra et utvalg oppnevnt av Finansdepartementet 26. april 2021.

14.2.3 Forvaltningspraksis

Skattedirektoratet. *Frivillig retting*, 19 mai 2011. Dokumentnr. SKD-melding nr. 6/11
https://www.skatteetaten.no/contentassets/35ede328dedc4c1b97b537484e99709c/melding_om_frivillig_rettning.pdf

Skattedirektoratet. *Skatteforvaltningshåndboken 2023*, 2023.
<https://lovdata.no/pro/static/SFH/sfh-2023-1.pdf>.

Skattedirektoratet. *Frivillig retting – forslag til regelverksendringer*, 25.06.2021.
Dokumentnr. 2020/3959
<https://www.skatteetaten.no/contentassets/45c4c7739b1646689f78989341f60248/frivillig-rettning-notat-til-fin-25.-juni-2021.pdf>.

Skattedirektoratet. *Instruks for anmeldelse til påtalemyndigheten for fastsettings- og innkrevingsmyndighetene i Skatteetaten*, 02.11.2020.
<https://lovdata.no/dokument/LTI/forskrift/2020-11-02-3396>

14.2.4 Rettspraksis

HR-2010-1613-A

HR-2012-1680-A

HR-2017-553-A

HR-2018-875-A

HR-2018-2096-A

HR-2021-494-A

14.3 Internasjonale rettskilder

14.3.1 Traktater

EMK

Konvensjonen om beskyttelse av menneskerettighetene og de grunnleggende friheter, Roma 4. november 1950. (Offisiell norsk oversettelse)

14.3.2 Rettspraksis

Case A and B v. Norway

Case A and B v. Norway (Norsk sammendrag) i Lovdata, no: 24130/11 and no: 29758/11, 15.11.2016

14.4 Utenlandske rettskilder

14.4.1 Lov- og forarbeidsregister

Skatteförfarandelag

Skatteförfarandelag (2011:1244)

Lest i Sveriges Riksdag.

Skattebrötslag

Skattebrötslag (1971:69)

Lest i Sveriges Riksdag.

14.4.2 Forvaltningspraksis

Skatteverket. *Rättslig vägledning*. 2023.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/340169.html#h-Vem-kan-ratta-och-hur-ska-det-ga-till>