



UiT Norges arktiske universitet

Det juridiske fakultet

## **Frivillighetsvilkåret for skatteamnesti i sktfvl. § 14-4 bokstav d**

Hva innebærer det å rette "frivillig"?

Ragnhild Berg Nilsen

Masteroppgave i rettsvitenskap JUR-3901 mai 2020

# Innholdsfortegnelse

1	Innledning.....	1
1.1	Tema og problemstilling: spaniapensjonistenes, Rekstens og forbrytternes redning? 1	
1.1.1	Tema og aktualitet.....	1
1.1.2	Virkingen av frivillig retting .....	6
1.1.3	Problemstilling .....	7
1.2	Avgrensninger .....	7
1.3	Metode.....	8
1.4	Fremstillingen videre.....	12
2	Frivillighetsvilkåret i sktfvl. § 14-4 bokstav d .....	12
2.1	Første punktums betydning for frivillighetsvilkåret.....	12
2.1.1	Hovedvilkåret om «frivillighet».....	12
2.1.2	Betydningen av bestemmelsens begrunnelse og systemhensyn.....	13
2.1.3	Subjektiv vurdering av vilkåret og betydningen av oppdagelsesrisiko.....	19
2.1.4	Knutsens betydning for frivillighetsvilkåret .....	25
2.1.5	Betydningen av rettingshensikt og påbegynt retting .....	28
2.1.6	Hvilken grad av kontakt med skattemyndighetene aksepteres?.....	32
2.1.7	Oppsummering .....	32
2.2	Sktfvl. § 14-4 bokstav d andre punktum .....	33
2.2.1	Innledning.....	33
2.2.2	Krav til årsakssammenheng mellom forhold og retting .....	33
2.2.3	Betydningen av «kontrolltiltak».....	35
2.2.4	Betydningen av «andre».....	44
2.2.5	Oppsummering .....	53
2.3	Forholdet mellom første og andre punktum .....	53
2.4	Er tolkningen på akkord med legalitetsprinsippet? .....	56
2.5	Betydningen av at skattyteren identifiseres med rådgiver .....	58

2.6	Frivillighetsvilkåret i skattemyndighetenes praksis .....	60
2.7	Betydningen av «det andre vilkåret» – det må kunne beregnes riktig skatt.....	62
3	Øvrige regler i skatteforvaltningsloven og nærliggende tiltalepunkter .....	64
3.1	Opplysningsplikten i sktfvl. § 8-1 .....	64
3.1.1	Sammenheng med § 14-4 bokstav d .....	64
3.1.2	Betydning for frivillighetsvilkåret.....	66
3.2	Endring etter sktfvl. § 9-4 .....	68
3.2.1	Sammenheng med § 14-4 bokstav d .....	68
3.2.2	Betydningen for frivillighetsvilkåret .....	70
3.3	Nærliggende tiltalepunkter .....	74
3.3.1	Relevans for frivillighetsvilkåret for skatteamnesti .....	74
3.3.2	Merverdiavgiftslovens betydning for frivillighetsvilkåret .....	74
3.3.3	Brudd på bokføringsloven .....	79
4	Frivillig retting i et strafferettslig perspektiv .....	83
4.1	Rettsstridsbegrensningen og begrunnelsen for straff .....	83
4.2	Skattesvik i straffeloven .....	86
4.3	Generelle hensyn ved straffutmåling.....	87
4.4	Bestemmelser om straffutmåling .....	89
4.5	Straffutmåling i saker om skattesvik .....	91
4.6	Betydningen av det strafferettslige opportunitetsprinsippet.....	93
4.7	Straffutmålingsutsettelse .....	95
4.8	Tilbaketreden fra forsøk .....	96
4.9	Bevisbyrden for frivillighetens betydning for frivillighetsvilkåret .....	99
4.10	Frivillig retting i møte med selvinkrimineringsvernet .....	104
5	Regelverkets utvikling.....	105
5.1	Omgåelsesnormens betydning for frivillighetsvilkåret .....	105
5.2	Betydningen av endret fastsettingsmodell.....	108

6 Oppsummering og avslutning .....	111
Referanseliste .....	114
Lover 114	
Svenske lover .....	115
Konvensjoner, traktater og avtaler .....	115
Forskrifter .....	116
Instruksjer .....	116
Forarbeider .....	116
Svenske forarbeid .....	118
Rettsavgjørelser .....	119
Høyesterett .....	119
Underrettspraksis .....	120
Den europeiske menneskerettighetsdomstol .....	121
Svensk rettspraksis .....	121
Forvaltningspraksis .....	121
Litteratur .....	124
Artikler .....	126
Rapporter .....	127
Skriftlige spørsmål til regjeringen .....	127
Nettbaserte kilder .....	127
Øvrige internasjonale kilder .....	131
Annet 131	
Vedlegg .....	131
Vedlegg 1 .....	131
Vedlegg 2 .....	131

# 1 Innledning

## 1.1 Tema og problemstilling: spaniapensjonistenes, Rekstens og forbryternes redning?

### 1.1.1 Tema og aktualitet

Avhandlingens tema er frivillighetsvilkåret for skatteamnesti (frivillig retting).

Hovedproblemstillingen er hvordan frivillighetsvilkåret skal forstås. Sentrale spørsmål er hvorvidt vilkåret er subjektivt eller om vurderingen er objektiv eller konkret.

Temaet er valgt på bakgrunn av at skatteforvaltning berører alle borgere, men rettsområdet er i liten grad behandlet i rettskildene. Alle borgere må som utgangspunkt betale skatt, og det formodes at de fleste ønsker å betale riktig skatt til riktig tid, men også den mest lojale skatteyteren kan gjøre feil.

Reglene om frivillig retting er et unntak fra hovedregelen om at skattyteren skal ilegges tilleggsskatt eller straffes for skattesvik når han har oppgitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene, jf. lov 27 mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven – sktfvl.) § 14-3, § 14-6 og lov 20 mai 2005 nr. 28 om straff (straffeloven – strl.) §§ 378 til 380. Man kan på mange måter si at en anmodning om frivillig retting er å be om tilgivelse, krysse fingrene og håpe på at alt kommer til å ordne seg til slutt.

Skatteamnesti kan bidra til at den enkelte skattyteren får ryddet opp i sin egen økonomi, samt at staten mottar den korrekte andelen skatter og avgifter. Et vilkår for amnesti er at rettingen må være «frivillig». Vilket er i liten grad behandlet i rettskildefaktorene, men det var tema for Høyesterett i HR-2018-875-A (Knutsen). Dommen er avsagt under sterk dissens (3-2), se 2.1.4.

Ved første øyekast kan frivillighetsvilkåret virke enkelt, men de konkrete grensene for frivilligheten har vist seg vanskelig å slå fast. Er det for eksempel «frivillig» om man spør Skatteetaten om råd og deretter får beskjed om at det en holder på med kan være straffbart? Er det «frivillig» om noen andre enn skattemyndighetene oppfordrer deg til å be om skatteamnesti? Eller er det «frivillig» om du er motivert av noe annet enn anger?

Reglene om frivillig retting har medført over 1,5 milliarder flere kroner til den norske velferdsstaten.<sup>1</sup> Skatteetaten opplyser at det har vært en betydelig økning i antall anmodninger om frivillig retting de siste årene, og at det har gått fra å være et fåtall som retter store summer til at flere retter mindre summer.<sup>2</sup> Dette kan tyde på at ordningen har fått større betydning for den menige mann i gata, og at den har verdi for andre enn milliardærer med skjulte formuer i utlandet.<sup>3</sup>

Det er et spørsmål om økningen i antallet som retter kommer av økt skattemoral, men en av de store endringene de siste årene er at Norge har inngått en rekke bilaterale avtaler om informasjonsutveksling.<sup>4</sup> Man kan se en klar sammenheng mellom årene hvor avtalene ble annonsert og økningen i andelen anmodninger om frivillig retting.<sup>5</sup> På den andre siden er det også en endring i hvem som retter.<sup>6</sup> Dette kan indikere at skattyterne har blitt mer opplyste.

Skattesystemet er tillitsbasert og komplisert, og formålet med skatteforvaltningen er at skattyterne skal skatte riktig sum til riktig tid.<sup>7</sup> En av trekkene som skiller skatteforvaltningsretten fra den alminnelige forvaltningsretten er at skattyterne er pålagt en opplysningsplikt som blant annet kommer til uttrykk i skatteforvaltningsloven §§ 8-1 og 9-1.

Egenfastsettingsprinsippet ble innført med skatteforvaltningsloven, se 5.2.<sup>8</sup> Prinsippet innebærer at det er skattyteren selv som fastsetter grunnlaget for beskatningen, jf. sktflv. § 9-1 første ledd. Det er uttalt i Prop. 38 L (2015-2016) punkt 14.1 side 87 at «de norske skattesystemene er basert på en høy grad av tillit» og at det ikke er mulig for skattemyndighetene å på eget initiativ innhente alle opplysningene de trenger for å kunne fastsette riktig skatt til riktig tid. Det forutsetter lojal etterlevelse fra skattyterne for at

<sup>1</sup> Skatteetaten.no, «Frivillig retting (skatteamnesti)» (sist besøkt 07.04.2020)

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

<sup>2</sup> Pressemelding, Skatteetaten, «Det blir vanskeligere å få innvilget frivillig retting: Nå får Skatteetaten opplysninger om penger i utlandet» (sist besøkt 08.04.2020)

<https://www.skatteetaten.no/presse/nyhetsrommet/det-bli-vanskeligere-a-fa-innvilget-frivillig/>

<sup>3</sup> Skatteetaten.no, «Frivillig retting (skatteamnesti)» (sist besøkt 07.04.2020)

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

<sup>4</sup> Stig Flesland (Skattebetalerforeningen), «Skatteetaten: - Vanskeligere å få skatteamnesti» (sist besøkt 08.04.2020) <https://www.skatt.no/2017/09/11/skatteetaten-vanskeligere-a-fa-skatteamnesti/>

<sup>5</sup> Stig Flesland (Skattebetalerforeningen) «- Mange er ikke klar over at de må skatte av pengene» (sist besøkt 08.04.2020) <https://www.skatt.no/2019/03/06/mange-er-ikke-klar-over-at-de-ma-skatte-av-pengene/>

<sup>6</sup> Stig Flesland (Skattebetalerforeningen), «Frivillig retting: Ikke bare rikinger flagger formuer hjem» (sist besøkt 08.04.2020) <https://www.skatt.no/2018/02/09/frivillig-retting-rikinger-flagger-formuer-hjem/>

<sup>7</sup> Harald Irgens-Jensen mfl., *Knops oversikt over Norges rett*, Oslo 2019 s. 597.

<sup>8</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1230.

systemet skal fungere etter sin hensikt. Når systemet krever tillit og at skattyterne selv må opplyse om sine forhold, er det naturlig at de har mulighet til å innrømme og rette egne feil uten å risikerer tilleggsskatt og straff. Rettingsmuligheter er også viktig ut av hensyn til skattyterens rettssikkerhet.<sup>9</sup> Man kan si at det er behov for en gulrot for å sikre at flest mulig skatter riktig. En annen endringsadgang er skatteforvaltningsloven § 9-4. Bestemmelsen har ikke som vilkår at endringen må være «frivillig», og den er mindre vidtgående enn § 14-4 bokstav d, se 3.2.

Skattelovgivningen har blitt til på bakgrunn av en rekke politiske kompromisser, noe som har resultert i at lovgivningen kan være usammenhengende.<sup>10</sup> Det er nærliggende å anta at risikoen for å gjøre feil er stor, til tross for at egenmeldingssystemet i stor grad er digitalisert gjennom skattemeldingen og at myndighetene mottar en rekke tredjemannsopplysninger. Til syvende og sist er det skattyteren selv som har opplysningsplikten og som må påse at de oppgitte opplysningene er utfyllende og korrekte, jf. sktfvl. § 8-1, se 3.1.

Skatteretten er omtalt som «masseforvaltning»,<sup>11</sup> noe som gir inntrykk av at saksbehandlingen skal være svært effektiv. Skattemyndighetene skal behandle et stort antall saker på svært kort tid. Eksempelvis betalte 4,9 millioner skattytere 514 milliarder kroner i skatt i 2018.<sup>12</sup> Dette innebærer at skattemyndighetene har svært liten tid til rådighet for hver enkelt skattemelding, og at det fattes vedtak i en skala som ikke finnes i noen annen form for forvaltning.

Oppdagelsesrisikoen er dermed liten og flere kan som en følge av dette være slepphendte med opplysningsplikten. Det fremheves videre i litteraturen at når fastsettingen av skatten er forvaltning «i en sjelden masseskala» er det ikke til å unngå at skattemyndighetene gjør feil.<sup>13</sup> Rundt 5 % av alle skattemeldinger inneholder feil, og skattemyndighetene tar ut de skattyterne som har størst sannsynlighet for feil i meldingen til kontroll. Det er uttalt at antall feil i meldingene er større enn det Skatteetaten kan kontrollere.<sup>14</sup> Myndighetene er derfor helt avhengige av lojale skattytere.

<sup>9</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1303.

<sup>10</sup> Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, Oslo 2018 s. 50.

<sup>11</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1218.

<sup>12</sup> Skatteetaten, pressemelding 04.11.2019 (sist besøkt 08.04.2020)

<https://www.skatteetaten.no/presse/nyhetsrommet/skatteoppgjor-for-600-milliarder-kroner-i-2018>

<sup>13</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1250.

<sup>14</sup> Øystein Olsen, «Fastsetting av personskatt – hva har analyser lært oss?», *Analysenytt*, Skatteetaten, 02/2017 s. 36.

Nytt i skattemeldingen av 2020 er at stille aksept ikke lengre er tilstrekkelig, man må nå godkjenne meldingen. Med det øker terskelen for aktsomhet og sannsynligheten for feil reduseres. Men alle felt vil ikke være fylt ut på forhånd, eksempelvis feltet om inntekt og formue i utlandet som er sentralt for mange av de frivillige retterne. Det er også fortsatt mulig å raskt klikke seg gjennom selve meldingen.<sup>15</sup> Endringene kan bidra til færre feil i fremtiden, men de avhjelper ikke feil i tidligere meldinger. En undersøkelse utført av Skatteetaten i 2015 viste at så mange som en halv million skattytere ikke sjekket skattemeldingen.<sup>16</sup> Selv om en del av disse var unge uten inntekt eller formue var det en betydelig andel av skattebetalerne som ikke sjekket om tallene i skattemeldingen stemte. Skatteetaten forsøker aktivt å forenkle systemet, men skattereglene er fortsatt kompliserte og systemet er ikke feilfritt. Muligheten for feil er tilstede, og med det også behovet for å kunne rette frivillig. Skattemeldingen er, som Skatteetaten sier, «forhåndsutfylt, men ikke ferdigutfylt».<sup>17</sup> Det skal videre mye til for at rettsvillfarelse anses som unnskyldelig etter sktfvl. §14-3 andre ledd.<sup>18</sup>

Et praktisk eksempel på kompliserte regler er avgiftsberegningen til en typisk nordlysturistbåt med matservering. Her må man dele produktet (nordlysbåttur) i tre delprodukter som skal ha ulik merverdiavgiftssats. Maten skal ha 25 % merverdiavgift, turen med båten skal ha 12 %, mens guideingen ikke dekkes av merverdiavgift. Spørsmålet leverandøren må stille seg er hvor stor del av det samlede produktet de ulike alternativene skal utgjøre. Reglene er usikre og selv den mest aktsomme skattyteren kan trå feil.<sup>19</sup>

Det følger videre av globalinntektsprinsippet at alle fysiske personer som er bosatt i Norge skal skatte til den norske stat for all inntekt og formue som er opptjent innad i Norge og i utlandet, jf. Lov 26 mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.) § 2-1 niende ledd.<sup>20</sup> Den stadig mer globale økonomien legger til rette for utstrakt handel og transaksjoner på tvers av landegrensar. Man kan overføre midler til utlandet med noen få

<sup>15</sup> Skatteetaten, «Helt ny skattemelding kommer i mars – slik blir endringene» (sist besøkt 15.03.2020)

[https://www.skatteetaten.no/presse/nyhetsrommet/helt-ny-skattemelding-kommer-i-mars--slik-blir-endringene/?fbclid=IwAR3GnwUagUNdVWq8jq4Kb\\_HHDmhtlR2eV3fO4X3kfYj2MHw40e4qC8uU3\\_I](https://www.skatteetaten.no/presse/nyhetsrommet/helt-ny-skattemelding-kommer-i-mars--slik-blir-endringene/?fbclid=IwAR3GnwUagUNdVWq8jq4Kb_HHDmhtlR2eV3fO4X3kfYj2MHw40e4qC8uU3_I)

<sup>16</sup> Skatteetaten, «Nesten alle e-brukere åpner selvangivelsen sin i Altinn» (sist besøkt 08.04.2020)

<https://beta.skatteetaten.no/nesten-alle-e-brukere-apner-selvangivelsen-i-altinn/>

<sup>17</sup> Skatteetaten, pressemelding, «Nå er skattemeldingen her» (sist besøkt 25.03.2020)

<https://www.skatteetaten.no/presse/nyhetsrommet/skattemeldingen-er-tilgjengelig/>

<sup>18</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 592.

<sup>19</sup> Skatteetaten, «Sats for merverdiavgift» (sist besøkt 26.04.2020)

<https://www.skatteetaten.no/satser/merverdiavgift/>

<sup>20</sup> Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, Oslo 2018 s. 113.



tastetrykk. Dette betyr at det er betydelig vanskeligere for nasjonale myndigheter å ha oversikt over skattyternes samlede inntekt og formue.<sup>21</sup> Økt tempo i informasjonsutvekslingen gjør skatteunndragelser lettere, samtidig blir kontrollmulighetene større.<sup>22</sup> Selv om det utveksles mer informasjon vil frivillig retting ikke bli overflødig. Personvershengsyn vil gjøre seg gjeldende, i tillegg til at skatteparadiser er eksperter på hemmelighold.<sup>23</sup>

I et tillitsbasert, og til tider sammensatt og komplisert system, hvor grunnlaget for fastsettingen avhenger av lojalitet fra skattyterne, har det stor verdi for skattyterne å kunne rette egne feil uten å risikere straff i form av tilleggsskatt og anmeldelse for skattesvik. Det har en egenverdi å kunne rydde opp i egen økonomi. I tillegg er det avgjørende for velferdsstaten at statens innbyggere lojalt betaler siden hovedtyngden av statens inntekter er skatter og avgifter.<sup>24</sup> Reglen om frivillig retting kan også sørge for at de som starter med å unndra skatt ikke fortsetter da de har en mulighet til å sanksjonsfritt korrigere egne feil.

Etter § 14-4 bokstav d er det et vilkår at skattyteren «frivillig retter», avhandlingens hovedproblemstilling er således hvordan frivillighetsvilkåret skal forstås. Videre må skattyteren oppgi informasjon som er tilstrekkelig og av god nok kvalitet til at skattemyndighetene kan beregne riktig skatt på bakgrunn av opplysningene, jf. uttrykket «slik at det kan fastsettes riktig skatt», se 2.7.<sup>25</sup> En kan heller ikke rette dersom det allerede er ilagt tilleggsskatt, jf. § 14-4 bokstav d siste punktum, se SKNS1-2018-132 og SKNS1-2017-139.

Tilleggsskatt ilegges heller ikke når skattyterens forhold er «unnskyldelig», jf. sktfvl. § 14-3 annet ledd. Øvrige unntak er når de forhåndsutfylte opplysningene er riktige og fullstendige, når det foreligger «åpenbare» skrive- og regnefeil, når kjøper ville ha hatt full fradragsrett eller kompensasjon for merverdiavgift som ikke er beregnet, når tilleggsskatten ville bli under 1000 kr eller skattyteren er død, jf. sktfvl. § 14-4 bokstav a, b, c, e og f.

<sup>21</sup> Jennifer Hepp, «The Pursuit of «Voluntary» Tax Compliance», *Indiana Journal of Global Legal Studies*, Indiana University Press, Volum 20, utgave 1, 2013, side 449-468 (s. 462).

<sup>22</sup> Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, Oslo 2017, s. 18.

<sup>23</sup> Fredrik Grønningsæter, «På milliardjakt i skatteparadisene», *Kapital*, 15/2019, s. 27-34 (s. 30).

<sup>24</sup> Statsbudsjettet.no, statens inntekter og utgifter (sist besøkt 08.04.2020)

<https://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2019/Satsinger/?pid=89003&fbclid=IwAR2zkyNViQT0U8xKXbY3BvM8dGDD4dzPcxFlai0i2ZhOuJj7qj6QvrTSE-8>

<sup>25</sup> Skattedirektoratets melding om frivillig retting SKD 6/11 av 19. Mai 2011 (SKM-2011-6 – UTV-2011-1249), punkt 6.

Formålet med avhandlingen er å klargjøre frivillighetsvilkåret slik at regelverket kan bli enklere å forstå og enklere å forholde seg til.

### **1.1.2 Virkningen av frivillig retting**

Virkningen av frivillig retting har variert siden bestemmelsen ble innført i 1950. Det har vært en gradvis overgang fra redusert tilleggsskatt til fullstendig unntak fra tilleggsskatt og ikke inngivelse av anmeldelse.<sup>26</sup> Ordningen ble introdusert i Norge i 1949 etter at den ble foreslått av Skattelovutvalget av 1947 i deres Innstilling II s. 30-31.

Reglene om frivillig retting er inntatt i sktfvl. § 14-4 og er som nevnt ett av unntakene fra tilleggsskatt. Utgangspunktet er at tilleggsskatt ilegges på objektivt grunnlag dersom en skattyter eller trekkpliktig etter sktfvl. § 8-8 første og annet ledd bryter opplysningsplikten ovenfor skattemyndighetene ved å oppgi «uriktige eller ufullstendige opplysninger» når dette «kan føre til skattemessige fordeler», jf. skatteforvaltningsloven § 14-3 første ledd. Etter annet ledd skal det ikke ilegges tilleggsskatt dersom forholdet er «unnskyldelig».

Frivillig retting er også et unntak fra skjerpet tilleggsskatt, jf. sktfvl. § 14-6 første ledd siste punktum. For at skjerpet tilleggsskatt skal bli aktuelt må skattyteren forsettlig eller grovt uaktsomt ha brutt opplysningsplikten. Og han må eller bør ha forstått at dette kunne føre til en skattemessig fordel. Forskjellen mellom ordinær og skjerpet tilleggsskatt er skyldkravet.

Skattesvik er straffbart etter straffeloven §§ 378 til 380. Den objektive gjerningsbeskrivelsen er etter § 278 å gi «uriktig eller ufullstendig opplysning» til offentlig myndighet, eller unnlater å oppgi pliktig opplysning som vedkommende «forstår eller bør forstå» kan føre til skattemessige fordeler. Skyldkravet er forsett jf. strl. § 21, men med uaktsomhet med hensyn til følgen, jf. uttrykket «forstår eller bør forstå» og strl. § 24. Strl. § 379 omhandler grovt skattesvik, mens grovt uaktsomt skattesvik er kriminalisert i § 380, se 4.2. Den objektive gjerningsbeskrivelsen er dermed tilnærmet identisk vilkårene for illeggelse av tilleggsskatt og skyldkravene er lik illeggelse av skjerpet tilleggsskatt, jf. sktfvl. § 14-6. Forholdet anmeldes når saken gjelder «betydelige beløp», en «samlet vurdering» tilsier anmeldelse eller «når skadevirkningene for det offentlige eller andre grunner tilsier det», jf. instruks om anmeldelse

<sup>26</sup> Se Innstilling II fra Skattelovutvalget av 1947 (1949) s. 31, Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) om ligningslov og endringer i andre lover s. 123-124 og Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.3 s. 215.

til påtalemyndigheten pkt. 3.1 og 3.2.<sup>27</sup> Hvilken reaksjon som skal anvendes avhenger av forholdets grovhet, se Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.6 s. 218.

Det følger av intern instruks at skattemyndighetene ikke anmelder skattesvik som blir kjent for dem gjennom frivillig retting, se Rt. 2012 s. 1288 avsnitt 25. Spørsmålet i avgjørelsen var betydningen av at tiltalte kvalifiserte til frivillig retting. Tiltalte fikk straffutmålingsutsettelse etter straffeloven av 1902 § 52 nr. 1 første alternativ for skattesviket, se avsnitt 44. Frivillig retting kan dermed anses som et unntak fra strl. §§ 378 til 380. Høyesterett anså i HR-2018-875-A (Knutsen) avsnitt 49 bestemmelsen som en «særegen straffutmålingsregel». Det reageres generelt strengt ved brudd på skatte- og avgiftslovgivningen, se blant annet Rt. 2010 s. 422 (Svart arbeid) avsnitt 13 hvor førstvoterende uttaler at «svart arbeid er et betydelig samfunnsproblem» som det må reageres strengt mot.

### **1.1.3 Problemstilling**

Avhandlingens hovedproblemstilling er hvordan frivillighetsvilkåret skal forstås.

Etter HR-2018-875-A (Knutsen) har det utpekt seg to forståelser av vilkåret. En hvor sktfvl. § 14-4 bokstav d første punktum anses som hovedregelen og annet punktum er en uttømmende presisering av første punktum. Den andre forståelsen innebærer at første punktum anses som hovedregelen, og annet punktum kun eksemplifiserer når rettingen ikke er frivillig, se 2.3.

Det er videre et spørsmål om hvilken grad av frivillighet som kreves for at vilkåret skal være oppfylt. Eksempelvis om en kan ha andre formål med rettingen enn bare å fastsette korrekt skattegrunnlag og om andre enn skattemyndighetene kan legge press på skattyteren. Andre problemstillinger er betydningen av andre punktum, og hvilken veiledning strafferetten, øvrige regler i skatteforvaltningsloven og bokføringsloven, internasjonale avtaler, informasjonsutveksling mellom offentlige organer og den tidligere ordningen med frivillig retting for merverdiavgift kan gi for frivillighetsvilkåret.

## **1.2 Avgrensninger**

Avhandlingens utgangspunkt er frivillighetsvilkåret i sktfvl. § 14-4 bokstav d. De øvrige unntakene i § 14-4 og unnskyldningsgrunnene i § 14-3 annet ledd behandles dermed ikke

<sup>27</sup> Instruks om anmeldelse til påtalemyndigheten for skattesvik, regnskapsovertredelser og brudd på straffebestemmelser i skatte- og avgiftslovgivningen mv. (FOR-2017-01-01-12).

inngående. Avhandlingen avgrenses videre mot tidsfristene for frivillig retting, vilkåret i § 14-4 bokstav d siste punktum om at tidligere ilagt tilleggsskatt ikke faller bort og reglene om ileggelse av tilleggsskatt i sktfvl. § 14-3 og § 14-6. Videre tar avhandlingen utgangspunkt i sanksjonene tilleggsskatt og straff. Regelverk knyttet til overtredelsesgebyr, tvangsmulkt og øvrige endringsmuligheter i sktfvl. Kapittel 12 og 13 faller dermed utenfor framstillingen.

Aktuelle menneskerettslige og EU- og EØS-rettslige spørsmål drøftes fortløpende, men ikke inngående, i avhandlingen. Materiell skatterett er behandlet der dette er relevant for frivillighetsvilkåret.

### 1.3 Metode

Formålet med avhandlingen er å gi en fremstilling av frivillighetsvilkåret de lege lata. Alminnelig rettskildelære legges til grunn.<sup>28</sup> Det er lite veiledning i ordlyd og forarbeider, og spørsmålet er ikke inngående behandlet i rettspraksis eller juridisk litteratur.

Rettskildebildet innebærer at forvaltningspraksis og administrative uttalelser vil være sentrale kilder, både i form av Skatteforvaltningshåndboken, enkeltsaker og meldinger. Det er likevel vanskelig å få tak i forvaltningspraksis på grunn av den strenge taushetsplikten.<sup>29</sup> En av de metodiske utfordringene i avhandlingen er dermed å avgjøre den rettskildemessige vekten av praksis fra Skatteklagenemnda og Skatteforvaltningshåndboken.

Det følger av sktfvl. § 13-3 annet ledd at Skatteklagenemnda skal behandle klagesaker om skatt og avgift,<sup>30</sup> med mindre det påklagede beløpet er mindre enn 25 000 kr hvor saken behandles av Skattedirektoratet direkte, jf. Skatteforvaltningsforskriften § 13-3-1.<sup>31</sup> Det uttales i Prop. 38 L (2015-2016) at «[k]lagenemdenes avgjørelser vil være skattemyndighetenes endelige avgjørelse i en klagesak og bør derfor som utgangspunkt ikke kunne endres. I helt spesielle tilfeller vil nemndas avgjørelser kunne være feil. Det vil da være behov for å kunne endre avgjørelsene». Det presiseres at det må foreligge «tungtveiende

<sup>28</sup> Nils Nygaard, *Rettsgrunnlag og standpunkt*, Oslo 2015, s. 24.

<sup>29</sup> Harald F. Strandenæs og Øystein Olausen, *Ligningsforvaltningsrett – i praksis*, Oslo 1997 s. 141.

<sup>30</sup> Regjeringen.no, "Skatteklagenemnda" (sist besøkt 26.4.2020)  
<https://www.regjeringen.no/no/dep/fin/org/styrer-rad-og-utvalg-oppnevnt-av-finansdepartementet2/skatteklagenemnda/id2577164/>

<sup>31</sup> Forskrift til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften) FOR-2016-11-23-1360, 23.11.2016.

hensyn» for at en avgjørelse skal endres.<sup>32</sup> Dette taler for at de fleste saker vil ende hos Skatteklagenemnda og at nemndas avgjørelser blir stående som gjeldende rett.

Eckhoff uttaler at «praksis fra domstolslignende organer med spesialkompetanse og betydelig uavhengighet fra den utøvende makt (...) vil kunne få særlig vekt».<sup>33</sup> Skatteklagenemnda er et domstolslignende organ, noe som innebærer at deres uttalelser kan få større rettskildemessig vekt enn andre forvaltningsvedtak. Nemnda behandler saker både i alminnelig og stor avdeling. Alminnelig avdeling består av tre medlemmer som avgjør sakene etter skriftlig behandling, mens stor avdeling består av fem medlemmer som avholder et fysisk møte, jf. skatteforvaltningsforskriften § 2-8-7.<sup>34</sup> Det er behandlingen i stor avdeling som ligner mest på en domstol. Denne avdelingens avgjørelser vil dermed ha den tyngste rettskildemessige vekten. Skatteklagenemndas avgjørelser vil være relevante rettskilder. Avgjørelsene i avhandlingen er hovedsakelig valgt ut på bakgrunn av søk etter «frivillig retting» på Skatteetatens rettskildesider og [www.lovdatabasen.no](http://www.lovdatabasen.no).

Skatteforvaltningshåndboken er Skatteetatens sammenstilling av skatteforvaltningsretten. Boken skal inneholde alle bestemmelsene, relevant praksis, tilføyelser, presiseringer og endringer mot tidligere utgaver samt retningslinjer og meldinger. Den ble innført med skatteforvaltningsloven, slik at den ikke inneholder informasjon som knytter seg til før loven trådte i kraft 1. januar 2017. Informasjon fra før 1. januar 2017 må søkes i Lignings-ABC eller Merverdiavgiftshåndboken. Håndboken skal være et verktøy for skattemyndighetene.<sup>35</sup> Dette innebærer at skattemyndighetene legger vekt på håndboken når de skal fatte vedtak og dermed utarbeider praksis. Videre vil vekten av håndbøkene variere med rettsanvenderen og argumentasjonens kvalitet. Høyesteretts flertall i HR-2018-875-A viste til Lignings-ABC, men fremhevet at det på grunn av inkonsekvensen i formuleringene var «vanskelig å legge særlig vekt på (...) uttalelsene», se avsnitt 41. Zimmer fremholder at administrative uttalelser fra Skattedirektoratet kan bli tillagt stor vekt av skattemyndighetene og dermed få relativt stor vekt i seg selv.<sup>36</sup>

<sup>32</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt 19.11.3 s. 199.

<sup>33</sup> Torstein Eckhoff, Eivind Smith, *Forvaltningsrett*, Oslo 2018 s. 39.

<sup>34</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt 8.5.1.1 s. 36.

<sup>35</sup> Skatteetaten, "Skatteforvaltningshåndboken" (sist besøkt: 26.04.2020) <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatteforvaltningshandboken/>

<sup>36</sup> Fredrik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, Oslo 2018 s. 58.

Skatteforvaltningshåndboken kan sammenlignes med Skatte-ABC da begge er håndbøker som beskriver rettsreglene.<sup>37</sup> Skatte-ABC tar for seg de materielle skattereglene, mens Skatteforvaltningshåndboken omhandler de prosessuelle. Det er derfor grunn til å tro at håndbøkene vil ha lignende rettskildemessige vekt. Zimmer fremholder at Skatte-ABC i utgangspunktet har like stor vekt som en administrativ uttalelse, noe han illustrerer ved å vise til Rt. 2005 s. 577 (Baker Hughes II) og Rt. 2008 s. 1307 (Alvdal Bygg).<sup>38</sup>

Standpunktet støttes til dels av Gjems-Onstad som omtaler Skattedirektoratets håndbøker som «kvasi-juridisk teori». Problemet med Skatteetatens håndbøker er etter Gjems-Onstad at de uttrykker etatens synspunkter og at de skal være lojale mot praksis, i tillegg skal de fungere som en instruks for de ansatte i Skatteetaten. De forsøker derfor ikke å gi en fullstendig redegjørelse av rettskildene. Han fremholder likevel at mye tyder på at håndbøkene vil få en stadig større plass i rettskildebildet<sup>39</sup> da «[m]an bruker det man har, og det er ikke nødvendigvis så mye annet».<sup>40</sup> Skatteforvaltningshåndboken er etter dette ikke å regne som juridisk litteratur, samtidig som den ikke er ren forvaltningspraksis. Håndboken får dermed vekt et sted mellom en administrativ uttalelse og juridisk teori.

Skattedirektoratets meldinger omhandler rettslige problemstillinger på ulike områder og de er i all hovedsak ment brukt av skattemyndighetene.<sup>41</sup> Meldingene vil være relevante rettskilder i oppgaven, og de har vekt som en administrativ uttalelse. Skattedirektoratets meldinger har dermed større rettskildemessig vekt enn Skatteforvaltningshåndboken. Likevel vises det i større grad til håndboken i praksis. Skattedirektoratets melding om frivillig retting<sup>42</sup> er i stor grad likelydende med Skatteforvaltningshåndboken, men enkelte uttalelser i håndboken svekkes av intern motstrid, se 2.1.3 og 2.1.5.<sup>43</sup>

Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) er en relevant rettskilde. EMK er inkorporert og gitt forrang i norsk rett ved lov 21 mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven – mrl.) § 3 jf. § 2. I Rt. 2000 s.

<sup>37</sup> Skatteetaten, "Skatte-ABC" (sist besøkt 26.04.2020)

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/>

<sup>38</sup> Fredrik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, Oslo 2018 s. 59.

<sup>39</sup> Ole Gjems-Onstad og Hugo P. Matre, *Skatteprosess*, Oslo 2011 s. 285.

<sup>40</sup> Ole Gjems-Onstad og Hugo P. Matre, *Skatteprosess*, Oslo 2011 s. 286.

<sup>41</sup> Skatteetaten, "Skattedirektoratets meldinger" (sist besøkt 26.04.2020)

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/skattedirektoratets-meldinger/>

<sup>42</sup> SKM-2011-6 – UTV-2011-1249.

<sup>43</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 605-610.

996 (Bøhler) uttales det at norske domstoler ikke skal «bygge inn sikkerhetsmarginer» eller «anlegge en for dynamisk tolkning» ved anvendelse av EMK. Norske domstoler skal anvende Den europeiske menneskerettsdomstols (EMD) metode ved tolkning av EMK. De skal «søke å komme frem til hvordan konvensjonens bestemmelser skal forstås», se side 1008.

Videre vil EØS-retten<sup>44</sup>, internasjonale skatteavtaler og andre lands rett være relevante rettskilder. Disse vil anvendes for å illustrere og støtte ulike løsninger. Svensk rett vil særlig undersøkes og brukes som støtte da oppbyggingen av regelverket er likt og kulturfellesskapet og regelfellesskapet mellom Norge og Sverige er sterkt.<sup>45</sup>

Skatteforvaltningsloven erstatter lov 13 juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven – lignl.) og en rekke skatteforvaltningsregler i andre lover, eksempelvis lov 19 juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven – mval.).<sup>46</sup> Disse lovene og rettskilder knyttet til de vil dermed også være relevante i avhandlingen.

Hensynene bak de enkelte reglene, hensynene i skatteforvaltningsretten og skatteretten generelt samt alminnelige forvaltningsrettslige hensyn og hensyn som kommer til uttrykk i lov 10 februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven – fvl.) vil videre være relevante rettskilder. Disse vil særlig anvendes på relevans- og slutningsstadiet av tolkningen. Begrunnelsen for og hensynene bak skatteamnestiordningen drøftes for ordens skyld tidlig i avhandlingen da dette er sentrale rettskilder som anvendes gjennomgående i argumentasjonen. Det er også en rekke bestemmelser som kan ha betydning for forståelsen av frivillighetsvilkåret for skatteamnesti. Systembetragtninger vil dermed være viktige.

Avslutningsvis vil rettspolitiske hensyn gjøre seg gjeldende. Avhandlingen er rettsdogmatisk. Perspektivet er derfor ikke å avgjøre en konkret sak, men snarere på generelt grunnlag å avklare innholdet av et vilkår. Dette innebærer at det er mulig å trekke inn andre hensyn enn en dommer ville ha gjort i en sak for retten.

<sup>44</sup> Harald Irgens-Jensen mfl., *Knophs oversikt over Norges rett*, Oslo 2019 s. 598.

<sup>45</sup> Ragna Aarli og Synne Sæther Mæhle, *Juridisk metode i et nøtteskall*, Oslo 2018 s. 114. Se også Samarbeidsavtalen mellom Norge, Danmark, Finland, Island og Sverige (Helsingforsavtalen) av 23. mars 1962 preambel, artikkel 1, 5 og 6.

<sup>46</sup> Prop. 38 L (2015-2016) kapittel 1 side 11.

## 1.4 Fremstillingen videre

Frivillig retting er del av et større skatte- og straffesystem. Avhandlingen søker derfor å se systemet i sammenheng og vurdere frivillig retting opp mot lignende og nærliggende ordninger. Først vil reglene om frivillig retting i sktfvl. § 14-4 bokstav d gjennomgå i kapittel 2. I kapittel 3 settes skatteamnesti i sammenheng med sentrale bestemmelser i skatteforvaltningsloven, herunder skattyters opplysningsplikt i sktfvl. § 8-1 og endringsregelen i § 9-4, og tidligere og nåværende regler i merverdiavgiftsloven og bokføringsloven. Kapittel 4 tar deretter for seg frivillig retting i et strafferettslig perspektiv. Kapittel 5 undersøker regelverkets utvikling og dets betydning for frivillighetsvilkåret. Avslutningsvis vil kapittel 6 oppsummere funnene.

## 2 Frivillighetsvilkåret i sktfvl. § 14-4 bokstav d

### 2.1 Første punktums betydning for frivillighetsvilkåret

#### 2.1.1 Hovedvilkåret om «frivillighet»

Skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d omhandler frivillig retting av opplysninger som er lagt til grunn eller gitt tidligere. Ordlyden i bestemmelsen er at tilleggsskatt ikke ilegges

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

Hovedvilkåret er etter ordlyden i første punktum at skattyteren «frivillig retter» eller utfyller opplysninger som er lagt til grunn eller gitt tidligere. Det er også et vilkår at opplysningene må kunne bidra til at riktig skatt blir fastsatt, se 2.7. At frivillighet er hovedvilkåret støttes av at vilkårene er separert med komma og at frivillighet etter ordlyden er en forutsetning for riktig beregning av skatten, jf. uttrykket «slik at».

«Frivillig» innebærer etter naturlig språklig forståelse at skattyteren på eget initiativ må rette opplysningene. I seg selv gir ordet liten veiledning for når retting kan foretas, men det taler mot at press fra andre aksepteres siden rettingen da ikke vil være på skattyterens eget initiativ.



### 2.1.2 Betydningen av bestemmelsens begrunnelse og systemhensyn

Etter ordlyden i sktfvl. § 14-4 bokstav d er formålet med reglene at riktig skatt skal kunne fastsettes, jf. uttrykket «slik at det kan fastsettes riktig skatt». Man kan hevde at uttrykket innebærer at det ikke kan være andre formål med rettingen enn å oppnå korrekt beskatning. På den andre siden utelukker ikke ordlyden at en kan ivareta flere hensyn ved retting enn å skatte riktig. En annen forståelse av «slik at det kan fastsettes riktig skatt» er at skattyteren må gi opplysninger som er tilstrekkelige og kvalitativt gode nok til at skattemyndighetene kan fastsette riktig skatt. Det er den sistnevnte forståelsen som er lagt til grunn av skattemyndighetene.<sup>47</sup>

Ordningen med skatteamnesti ble for første gang foreslått som norsk rett av Skattelovutvalget i 1949. De antar i sin innstilling at en regel om frivillig retting ville føre til at det ble skattet «betydelige beløp» som skattyterne ellers ikke ville ha meldt inn.<sup>48</sup> Ved endringsloven i 1950 til skatteloven for landet 18. august 1911 nr. 8 (skatteloven av 1911) ble skattesvikbestemmelsene strengere. Skattelovutvalget mente derfor at en mulighet til å melde inn tidligere unndragelser var heldig ettersom en ville unngå at «gamle forgåelser» dro nye med seg inn i fremtiden. Dette kunne føre til at det ble oppgitt «en del» unndratt formue.<sup>49</sup>

Av Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) fremkommer det at det er i myndighetenes og skattyters interesse at ligningen er riktig. Regelverket bør derfor «legge til rette for at skattytere som ønsker å få ordnet opp i sine skatteforpliktelser, kan gjøre det uten at det reageres med tilleggsskatt».<sup>50</sup> Det samme synet er reflektert i NOU 2003: 7 hvor det uttales at det vil være «svært urimelig» om skattytere ikke kan rette opp feil som ikke er oppdaget. I slike tilfeller gjør preventive grunner det ikke nødvendig å ilegge tilleggsskatt.<sup>51</sup> Prevensjonshensynet er dermed uttalt relevant for frivillig retting, se 4.1. Det er den samme begrunnelsen som går igjen fra 1949 til i dag; reglene om frivillig retting skal gi skattyteren mulighet til å bringe sine forhold i orden, se Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) kap. 10 til § 10-4 s. 124 og NOU 2003: 7 kap. 18 til § 10-8 s.181.

<sup>47</sup> SKM-2011-6 – UTV-2011-1249 punkt 6 og Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 607-608.

<sup>48</sup> Skattelovutvalget av 1947, Innstilling II s. 31.

<sup>49</sup> Skattelovutvalget av 1947, Innstilling II s. 31.

<sup>50</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.4.3 «frivillig retting» s. 46.

<sup>51</sup> NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m. kap. 11.2.6.2 «frivillig retting» s. 112.

Det er fra flere hold i en årrekke anført at en side ved skattesvik nettopp er hvordan skattyterne opplever systemet.<sup>52</sup> Blir reglene for rigide og unntakene har for høye terskler, vil dette kunne svekke tilliten til at systemet er rettferdig. Skattyterne må oppleve systemet som rettferdig for at de skal etterleve det lojalt.

At myndighetene har noe å tjene på lojale skattytere er også fremhevet i NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser punkt 3.1.2 s. 21. Utvalget uttaler at skatteunndragelse fører til at fellesskapet ikke får de midlene det skal ha. Videre er konkurransevridning og omfordeling av kostnader i samfunnet konsekvenser av skatteunndragelser.<sup>53</sup> Byrden lempes over på de øvrige skattyterne som må finansiere velferdsgodene som skatteunndragerne nyter godt av.<sup>54</sup> Det kan svekke skattemoralen dersom loydlige skattytere opplever at de som unndrar får en konkurransemessig fordel.<sup>55</sup> Konsekvensene ved skatteunndragelser for den enkelte skattyter kan også være betydelige. Eksempelvis kan en lide rettighetstap for trygderettigheter, omdømmetap og tap av sosial anseelse. Dette kan oppleves som en «tilleggsstraff».<sup>56</sup>

Ut fra det NOU 2009: 4 fremhever er hensynet til lojalitet særlig fremtredende for skatteforvaltningsreglene. En følge av dette er at dersom det ikke foreligger illojalitet bør ikke skattyteren straffes. I de tilfellene hvor lojaliteten gjenopprettes ved at skattyteren frivillig retter, bør han dermed ikke straffes. Hensynet til lojalitet kan tale for en lav terskel for frivillighet da det vil kunne føre til flere rettinger. På den andre siden kan en for lav terskel innebære at tilliten mellom skattyteren og systemet ikke gjenopprettes da skattyteren kan rette svært straffverdige forhold rett før oppdagelse.

Høyesterett uttaler i samme retning i Rt. 2012 s. 1288 avsnitt 38 at formålet bak skatteamnestireglene best oppnås om «skattytere kan be om frivillig retting uten å frykte for straffeforfølgning». Førstvoterende presiserer at «[s]amfunnet anses tjent med at skjult inntekt og formue oppgis til beskatning, og reglene om amnesti er ment å bidra til dette».

Skatteklagenemnda fremhever gjennomgående at frivillig retting «er begrunnet i samfunnets interesse i korrekt skattefastsetting».<sup>57</sup> Etter deres praksis er dermed hensynet til staten

<sup>52</sup> Se Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) pkt. 7.1 s. 37 og Innstilling I fra Skattelovutvalget av 1947 s. 9.

<sup>53</sup> NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser pkt. 3.1.2 s. 21.

<sup>54</sup> NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser pkt. 3.1.3 s. 22.

<sup>55</sup> NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser pkt. 3.1.2 s. 21.

<sup>56</sup> NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser pkt. 3.1.3 s. 21.

<sup>57</sup> Se SKNA2-2018-2 sekretariatets vurdering – ileggelse av tilleggsskatt, SKNS1-2018-21 pkt. 5.3 og SKNS1-2019-38 pkt. 6.3.2.2.

avgjørende. Den samme formuleringen er benyttet i Skatteforvaltningshåndboken. Det presiseres at bestemmelsen skal legge til rette for at skattemyndighetene får tilgang til informasjon som de ellers ikke ville fått og at skattytere kan få rettet opp i sine forhold.<sup>58</sup> Frivillig retting skal «fungere som incentiv» til at skattyterne retter.<sup>59</sup> Hensynet til skattyter trekkes med det også frem. Det understrekes at dersom formålet skal realiseres må skattyteren med «en viss forutberegnelighet» kunne regne med at det ikke ilegges tilleggsskatt når han retter. Videre uttales det at bestemmelsen ikke kan praktiseres for strengt da det vil føre til at den ikke realiserer sitt formål.<sup>60</sup> Dette kan sies å ha fått utslag i skatteforvaltningsloven siden regelen om frivillig retting er plassert sammen med de tilnærmet objektive unntakene fra tilleggsskatt i § 14-4. Konsekvent praktisering vil også føre til at § 14-4 bokstav d oppfattes som en «generell og reell regel om unntak fra tilleggsskatt».<sup>61</sup> Ordningen er ikke ment å legge til rette for at skattytere skal spekulere i hvilke opplysninger de skal gi til skattemyndighetene etter hvor oppdagelsesrisikoen er størst,<sup>62</sup> man skal ikke «kunne unngå tilleggsskatt og negative konsekvenser bare man er føre var og melder seg selv i tide».<sup>63</sup>

Etter dette kan det argumenteres for at skatteamnesti har et todelt formål. For det første skal ordningen sørge for at staten får inn den riktige andelen skatter og at systemet opprettholdes (proveny- og systemhensyn). Det andre formålet er at skattyteren kan få ordnet opp i sine egne forhold og slippe den ekstra belastningen som unndragelser, tilleggsskatt og straff medfører (hensynet til skattyteren).

En side av reglene om skatteamnesti er at de skal føre til at staten får inn den korrekte andelen skatter og avgifter. Dette hensynet taler for en relativt lav terskel for når rettingen er frivillig, og at skattyterens formål eller hensikter med rettingen er mindre viktige. I tillegg vil det ikke være av betydning om noen andre enn myndighetene oppfordrer skattyteren til å rette. Jo lavere terskel for å rette frivillig, jo flere skatter vil også staten kunne få inn av det som er unndratt. På den andre siden vil en for lav terskel kunne medføre at opplysningsplikten ikke etterlevs. Dersom skattyterne ikke trenger å bekymre seg for konsekvensene av skatteunndragelse, vil de kunne bli mindre aktpågivende. Manglene kan da uansett rettes opp

<sup>58</sup> SKNS1-2019-38 punkt 6.3.2.2 og Skatteforvaltningshåndboken 5. Utgave 2019 s. 606.

<sup>59</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. Utgave 2019 s. 606 og SKM-2011-6 – UTV-2011-1249 punkt 4.

<sup>60</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. Utgave 2019 s. 606. Se også SKM-2011-6 – UTV-2011-1249 punkt 4 og Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1293.

<sup>61</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. Utgave 2019, s. 606.

<sup>62</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 608.

<sup>63</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1293.

gjennom frivillig retting dersom oppdagelsesrisikoen blir for stor. I ytterste konsekvens kan dette føre til at systemet i seg selv ikke fungerer.

Det er på det rene at det er behov for sanksjoner for å sikre at et tillitsbasert system fungerer. Men det er også behov for å sikre at skattyterne ikke opplever systemet som firkantet og rigid. Zimmer fremholder blant annet at «[r]eglene om tilleggsskatt er tilnærmet objektivt utformet, og tilleggsskatt kan derfor bli ilagt for forsømmelser som ikke uten videre kan anses som etisk klanderverdige». <sup>64</sup> Rigide regler vil dermed lett oppfattes som urimelige. Hensynet til statens inntekter taler for en lavere terskel da det viktigste for staten er å få inn den riktige andelen. En kan videre argumentere for at dette gjelder per inntektsår, og ikke generelt, noe som taler for en enda lavere terskel. Men sett i sammenheng med hensynet til lojalitet til systemet må terskelen rettes etter hva som vil tjene systemet generelt, og ikke det enkelte inntektsåret.

Det andre formålet med regelen er hensynet til skattyteren. Reglene om frivillig retting vil kunne bidra til at den enkelte skattyter får rettet opp i sine økonomiske forhold. Også dette hensynet taler mot en for streng forståelse av frivillighetsvilkåret da en for rigid regel vil gjøre det svært vanskelig for skattyteren å bevise sin frivillighet. På den andre siden kan en for lav terskel legge til rette for at det kun midlertidig «ryddes opp».

Terskelen kan dermed til en viss grad variere etter hvilket hensyn som veier tyngst. Det er fornuftig å sørge for en etablert avveining av disse hensynene slik at skattyterne behandles mest mulig likt. Knutsendommen kan tale for at hensynet til staten ikke er avgjørende, se avsnitt 45 og 72. Men det forhold at en kan rette frivillig ved de grovere tilfellene, jf. sktfvl. § 14-6 og strl. §§ 278-280 taler for at hensynet til staten har fått avgjørende vekt. Hensynene trekker likevel ofte i samme retning. Målet er det samme – mer skatt skal beregnes riktig. Hensynene gagnar også hverandre. Staten tjener på lojale skattytere og skattyterne får mer igjen fra staten om skatten er riktig.

Unnskyldningsgrunnene er også unntak fra tilleggsskatt og de er uttrykkelig regulert i sktfvl. § 14-3 andre ledd. Bestemmelsen er ment å omfatte de forholdene som skattyteren ikke kan klandres for <sup>65</sup> og de tilfellene hvor straffverdigheten er lav, se eksemplene anvendt i

<sup>64</sup> Fredrik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, Oslo 2018 s. 45.

<sup>65</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.3.1 s. 41.

Skatteforvaltningshåndboken.<sup>66</sup> Tolket antitetisk er frivillig retting ment å omfatte de mer straffverdige tilfellene, noe som kan tale for en høyere terskel for frivillighet da forholdene er mer klanderverdige. Det er likevel en viss overlapp mellom unnskyldningsgrunnene og de øvrige unntakene, slik at bestemmelsen ikke nødvendigvis kan tolkes antitetisk.<sup>67</sup> I tillegg er etterfølgende forhold i utgangspunktet ikke relevant for unnskyldningsgrunnene.<sup>68</sup> Frivillig retting omhandler derimot etterfølgende forhold. At unnskyldningsgrunnene og frivillig retting retter seg mot ulike tidspunkt i hendelsesforløpet ble og presisert i SKNS1-2019-117.

Det finnes en rekke amnestiregler på andre rettsområder som kan ha overføringsverdi til frivillighetsvilkåret ettersom de bygger på lignende hensyn. Rt. 2012 s. 1288 avsnitt 34 og 35 løfter frem våpenamnesti og konkurranselovens lempningsregel for overtredelsesgebyr.

Etter lov 20 april 2018 nr. 7 om våpen, skytevåpen og ammunisjon (våpenlova) § 40 (ikke trådt i kraft) og den tidligere (og gjeldende per. 03.05.2020) lov 9 juni 1960 nr. 1 om skytevåpen og ammunisjon m.v. (våpenloven) § 34 er det myndighetene som uttrykkelig oppfordrer borgerne til å levere inn sine ulovlige våpen i en gitt periode. Videre kan overtredelsesgebyr delvis lempes etter lov 5 mars 2004 nr. 12 om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger (konkurranseloven – krrl.) § 31 første ledd for foretak som legger frem bevis som «vesentlig styrker» Konkurransetilsynets muligheter til å bevise at konkurranseloven er overtrådt. Lempningsregelen forutsetter, til forskjell fra skatteamnesti, med andre ord at overtredelsesgebyr allerede er ilagt. Disse amnestiordningene har andre utgangspunkt enn skatteamnesti. Frivillighet er ikke sentrale vilkår for våpenamnesti og lempningsregelen for overtredelsesgebyr. Ordningene gir med det liten veiledning for frivillighetsvilkåret.

Skatteunndragelser er både et internasjonalt og et nasjonalt problem. En mengde land har derfor innført ordninger for skatteamnesti eller frivillig retting i tråd med anbefalingene fra OECD.<sup>69</sup> Sverige har en lignende ordning som Norge.<sup>70</sup>

<sup>66</sup> Se Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 591-594. Se også Einar Harboe, Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven: Kommentartutgave* Oslo 2017 s. 377.

<sup>67</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 593 og Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1288-1298.

<sup>68</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 594.

<sup>69</sup> *Offshore Voluntary Disclosure, Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*, TPA og OECD, september 2010, s. 11.

<sup>70</sup> Karin Almgren, Börje Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, Stockholm 2006, s. 46 og 37.

Det er to bestemmelser om retting «på eget initiativ» i Sverige. For det første finnes en bestemmelse i 49 kap. 10 nr. 2 § Skatteförfarandelag (SFL) hvor det er uttalt at det ikke tas ut «skattetillägg» dersom den skattepliktige «på eget initiativ» retter informasjonen. Videre blir den som retter «på eget initiativ» heller ikke dømt for skattesvik, jf. 12 § skattebrottslagen (SkBrL). Bestemmelsene er likelydende. Den svenske formuleringen «på eget initiativ» kan anses som en parallell til det norske frivillighetsvilkåret. Vilkaoret om at rettingen må være på eget initiativ er presisert i 10 andre ledd § SFL og 12 tredje ledd § SkBrL. Etter ordlyden er rettingen ikke «på eget initiativ» dersom skattemyndighetene har informert om at de skal iverksette en generell kontroll, rettingen har en kobling til den generelle kontrollen og rettingen først gjøres to måneder etter at den generelle kontrollen ble annonsert. Vilkaorene er kumulative, jf. «och» (og).

Presiseringen er ny fra 2018<sup>71</sup> og utgjør den store forskjellen mellom de norske og svenske bestemmelsene. En generell kontroll er definert som alle kontroller som ikke er rettet mot et konkret skattesubjekt.<sup>72</sup> De svenske generelle kontrollene kan sammenlignes med de norske annonserte bransjekontrollene. Begrunnelsen for endringen var at dersom man annonserer generelle kontroller ville oppdagelsesrisikoen øke på disse områdene og flere ville rette. Det kunne også være en umulig oppgave å avklare om skattyteren hadde fått med seg at det skulle gjennomføres en generell kontroll og om den var bakgrunnen for rettingen.<sup>73</sup>

Tidligere var formuleringen i bestemmelsen at rettingen måtte være «frivillig». Rettskilder knyttet til den gamle formuleringen er fortsatt relevante, selv om «på eget initiativ» skal tolkes videre<sup>74</sup> slik at generelle kontroller ikke automatisk er utelukket.<sup>75</sup> I litteraturen er det fremhevet at «frivillig» innebar at det ikke hadde forekommet ytre tvang.<sup>76</sup> Dette trekker i retning av at alle former for ytre tvang vil utelukke frivillighet. Det er uten betydning om det er myndighetene eller andre som utøver presset. Det presiseres videre at det ikke er et krav at

<sup>71</sup> Skatteverket, «Självrättelse av inkomstdeklaration» Generell kontroll som tidsbegränsar möjligheten till självrättelse (sist besøkt 08.04.2020) <https://www.skatteverket.se/privat/skatter/betalaochfatillbaka/skattetillaggforprivatpersoner/sjalvrattelseavinkomstdeklaration.4.3684199413c956649b5786f.html>

<sup>72</sup> Prop. 2017/18:144 s. 22 (svensk).

<sup>73</sup> Prop. 2010/11:165 pkt. 17.7.2 s. 478 (svensk).

<sup>74</sup> Prop. 2010/11:165 s. 943 (svensk).

<sup>75</sup> Skatteverket, «Rättslig vägledning» 2019 Möjligheten att göra en rättelse på eget initiativ kan begränsas (sist besök 08.04.2020) <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/340169.html#>

<sup>76</sup> Anna-Lena Dahlqvist, *Skattebrott og skattelagarna*, Stockholm 2003 s. 70.

skattyterens sinnelag har endret seg.<sup>77</sup> Fokuset på at skattyteren ikke skal være utsatt for ytre tvang taler for at hensynet til skattyteren er ilagt vekt. Men omleggingen til at generelle kontroller kan frarøve frivillighet trekker for at det avgjørende er hensynet til staten. Overført til de norske reglene taler dette for at hensynet til staten skal veie tyngst og at motivasjonen til skattyteren ikke er relevant.

### **2.1.3 Subjektiv vurdering av vilkåret og betydningen av oppdagelsesrisiko**

«Frivillig» er etter naturlig språklig forståelse et subjektivt vilkår som retter vurderingen mot skattyteren.

Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) er utarbeidet i sammenheng med endringer gjort i ligningsloven.<sup>78</sup> Proposisjonen er fortsatt relevant da det følger av Prop. 38 L (2015-2016) punkt 24.14 s. 264 at § 14-4 viderefører lignl. § 10-3 nr. 2. Departementet uttaler at rettingen må være «frivillig og på eget initiativ».<sup>79</sup> «[P]å eget initiativ» retter vurderingen mot skattyteren. Ettersom det er et vilkår at rettingen ikke kan være fremprovosert av kontrolltiltak eller opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre, vil ikke aktører i bransjer «hvor det er allment kjent at ligningsmyndighetene skal iverksette kontroller» unngå tilleggsrett ved å rette.<sup>80</sup> Dette taler for at det sentrale er oppdagelsesrisikoen. Dersom skattyteren mistenker at det er en mulighet for at han vil bli oppdaget og dermed retter, vil rettingen ikke nødvendigvis være frivillig.

Departementet fremhever at rettingen heller ikke vil anses som frivillig dersom myndighetene har fått tips om «uregelmessigheter» fra andre i samme bransje eller fra andre som er kjent med skattyterens opplysningssvikt.<sup>81</sup> Dette modereres i neste setning hvor det fremholdes at «[r]ettingen vil likevel kunne anses som frivillig dersom det er på det rene at skattyter ikke kjente til den planlagte kontrollen eller ligningsmyndighetenes kunnskap om opplysningssvikten».<sup>82</sup> Etter dette skal det foretas en subjektiv vurdering av hva skattyteren rent faktisk visste på rettingstidspunktet. Dersom det er iverksatt kontroller eller skattemyndighetene har mottatt opplysningene, vil rettingen kunne være frivillig hvis skattyteren ikke var klar over dette.

<sup>77</sup> Anna-Lena Dahlqvist, *Skattebrott og skattelagarna*, Stockholm 2003 s. 70.

<sup>78</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 1.1s. 5.

<sup>79</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.4.3 s. 46.

<sup>80</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.4.3 s. 46.

<sup>81</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.4.3 s. 47.

<sup>82</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.4.3 s. 47.

Det foreligger lite rettspraksis om frivillighetsvilkåret. HR-2018-875-A (Knutsen) undersøkes nærmere i kapittel 2.1.4. Flertallet anså andre punktum som en ikke-uttømmende liste med eksempler slik at vurderingen ble subjektiv og konkret. Rettingen ble ikke ansett som frivillig, selv om skattyteren ikke visste om myndighetenes kunnskap. Anvendelsesområdet til frivillig retting er forklart i HR-2015-1934-A. I avsnitt 61 presiseres det at bestemmelsen gjelder når «skattyter tar opp forholdet som har ført til feil skatt før ligningsmyndighetene gjør det». Dette taler for en objektiv vurdering da skattyterens subjektive forståelse ikke er fremhevet. Lagmannsretten la i LB-2011-139427 (Borgarting) til grunn at rettingen kvalifiserte til skatteamnesti siden domfelte ikke var klar over at etterforskningen av en medhjelper kunne omfatte hans unndragelser. Dette taler for en subjektiv vurdering, med fokus på skattyterens faktiske kunnskap. Avgjørelsen ble anket til Høyesterett, se Rt. 2012 s. 1288. Spørsmålet for Høyesterett var straffutmåling herunder betydningen av at skattyteren kvalifiserte til skatteamnesti. De la således til grunn at skattyteren kunne ha rettet frivillig, se avsnitt 1.

I Skattedirektoratets melding om frivillig retting presiseres det at det som skal belønnes er skattyterens oppfatning om at han retter frivillig, hvor det sentrale er skattyterens «faktiske kunnskap».<sup>83</sup> Dette trekker for at vurderingen tar utgangspunkt i skattyterens forståelse.

I Skatteforvaltningshåndbokens omtale av frivillighetsvilkåret uttrykkes det at grunnlaget for unntaket er frivilligheten til skattyteren. Det er derfor et vilkår at skattyters handling «ikke er fremkalt av undersøkelser som skattemyndighetene har satt i verk, eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre». Det presiseres at dersom skattyteren «har grunn til å tro» at kontrolltiltak vil settes i verk vil det ikke være frivillig retting om den skattepliktige retter for å avbøte kontrolltiltaket.<sup>84</sup> Dette trekker i retning av en subjektiv vurdering av frivillighetsvilkåret med fokus på opplevd oppdagelsesrisiko. Det henvises både til at skattyteren «har grunn til å tro» og at frivillighetsvilkåret ikke er oppfylt om skattyteren forsøker å komme skattemyndighetene «i forkjøpet».<sup>85</sup> En slik forståelse av vilkåret vil derimot være vanskelig å håndheve da vurderingen vil bli svært subjektiv og vanskelig å bevise, noe som kan lede til at bestemmelsen ikke realiserer sitt formål. Det finnes likevel en rekke eksempler i lovgivingen på at subjektive vurderinger ikke er umulige å bevise.

<sup>83</sup> SKM-2011-6 – UTV-2011-1249 punkt 5.

<sup>84</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. Utgave 2019 s. 606.

<sup>85</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. Utgave 2019 s. 606.



Skatteforvaltningshåndboken understreker, i likhet med departementet, at dersom aktører retter når de er i en bransje hvor det er kjent at skattemyndighetene iverksetter kontroller, vil dette ikke anses som frivillig. Det samme gjelder når myndighetene får tips fra noen «som er kjent med at en skattepliktig har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger».<sup>86</sup> Denne forståelsen av frivillighetsvilkåret innebærer at terskelen blir høy, noe som står i kontrast til uttalelsene i håndboken om at vilkåret ikke kan forstås for strengt da dette vil hemme formålet med regelen.<sup>87</sup> Når skattyteren må ta kontakt med skattemyndighetene før en kontroll er planlagt eller de har fått tips, må skattemyndighetene være helt uten mistanke om at skattyteren kan ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Dette innebærer en høy terskel for frivillighet. Det er dermed intern motstrid i håndboken, noe som svekker dens vekt.

Det presiseres i håndboken at rettingen kan «anses som frivillig hvis det er på det rene at skattyter ikke kjente til den planlagte kontrollen eller ligningsmyndighetenes kunnskap om opplysningssvikten».<sup>88</sup> Etter presiseringen er det sentrale skattyterens faktiske kunnskap, men formuleringene kan tyde på at også økt oppdagelsesrisiko kan medføre at rettingen ikke er frivillig. Dette forutsetter likevel at skattyteren var klar over den økte oppdagelsesrisikoen.

Tidligere utgaver av Lignings-ABC har gjennomgående presisert at rettingen må skje «før ligningsmyndighetene har gjort skattyteren oppmerksom på at de har oppdaget feilen eller varslet om undersøkelse» og at rettingen ikke må «være fremkalt av undersøkelser som ligningsmyndighetene har satt i verk eller kan påregnes å ville sette i verk, dvs. ved kontrolltiltak som skattyteren var kjent med».<sup>89</sup> Etter dette er det sentrale hvorvidt skattyteren selv er klar over myndighetenes informasjon eller kontrolltiltak, jf. uttrykket «var kjent med».

Kommentarutgaven til skatteforvaltningsloven klargjør at dersom frykten for å bli oppdaget motiverer rettingen hindrer ikke dette nødvendigvis frivillighet.<sup>90</sup> Denne forståelsen harmonerer med direktoratets uttalelser og håndbokens presisering. Hovedfokuset settes på den opplevde oppdagelsesrisikoen, men det kreves reell risiko for oppdagelse. Etter dette er motivasjonen til skattyteren heller ikke avgjørende, se 2.2.3.2.

<sup>86</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 607.

<sup>87</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 606.

<sup>88</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 607.

<sup>89</sup> Lignings-ABC 2008/2009 s. 1076, Lignings-ABC 2007-2008 s. 1069, Lignings-ABC 2009 s. 1087, Lignings-ABC 2006 s. 1081, Lignings-ABC 2005 s. 1113-1114, Lignings-ABC 2004 s. 1093, Lignings-ABC 2003 s. 1059 og Lignings-ABC 2002 tilleggsskatt pkt. 3.3.8.

<sup>90</sup> Einar Harboe, Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven: Kommentaarutgave* Oslo 2017 s. 387.

I juridisk litteratur uttales det at reglene om frivillig retting fortsatt kan komme til anvendelse selv om myndighetene har fått opplysningene fra andre hvis skattyteren ikke var klar over kontrollen eller at skattemyndighetene hadde kunnskap om bruddet på opplysningsplikten.<sup>91</sup> Dette peker i retning av et subjektivt vilkår med fokus på skattyterens kunnskap. Skjemaet skattyterne kan anvende ved frivillig retting spør videre om bakgrunnen for at retting foretas.<sup>92</sup> Også dette trekker for at oppdagelsesrisikoen er det sentrale i vurderingen. Dette kan videre innebære at skattyterens motivasjon er av betydning.

På den andre siden ilegges tilleggsskatt etter sktfvl. § 14-3 uten krav om skyld. Dette taler for at subjektive forhold ikke er relevante, se SKNS1-2017-113 sekretariatets vurdering. Men frivillig retting er også unntak fra skjerpet tilleggsskatt etter § 14-6, i tillegg til at anmeldelse for skattesvik normalt ikke inngis dersom vilkårene er oppfylt, se HR-2018-875-A avsnitt 49.

Etter Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 24.14 s. 265 er bestemmelsen om skjerpet tilleggsskatt tiltenkt de mer grove overtredelsene. Bestemmelsen skal «være et alternativ til straffeforfølgning».<sup>93</sup> Satsen skal videre variere etter forholdets grovhet og grad av skyld.<sup>94</sup> De objektive vilkårene for ordinær og skjerpet tilleggsskatt er likelydende, men for skjerpet tilleggsskatt kreves det – i likhet med skattesvik- skyld, jf. § 14-6 første ledd. Det er presisert at forsettet «må vurderes konkret ut fra de subjektive og objektive opplysninger som foreligger om skattepliktiges forhold».<sup>95</sup> Sammenhengen mellom reaksjon og unntak taler derfor for at vurderingen bør være subjektiv og konkret. Sammenhengen er understreket i TOSLO-2018-140013 (Oslo). Videre kan de ulike tersklene for ileggelse av sanksjon innebære at terskelen for frivillighet bør variere etter overtredelsens grovhet og grad av skyld.

Vurderingene i de øvrige unntakene i § 14-4 er etter ordlyden og forarbeidene objektiv.<sup>96</sup> De retter seg likevel mot noen spesifikke og avgrensede tilfeller, og det er lett å avgjøre om de kommer til anvendelse. Det er eksempelvis ikke rom for en skjønnsmessig vurdering av om skattyteren er død, jf. § 14-4 bokstav f. Dette skiller de øvrige unntakene i § 14-4 fra frivillig retting. Tolket antitetisk vil de tilfellene som faller inn under de øvrige unntakene ikke omfattes av frivillig retting, men etter Skatteforvaltningshåndboken og litteraturen vil det

<sup>91</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1292.

<sup>92</sup> Skjema om frivillig retting side 1.

<sup>93</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.6 s. 218.

<sup>94</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.6 s. 219 og Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 624.

<sup>95</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 624.

<sup>96</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.3 s. 215.

være en viss grad av overlapp mellom bestemmelsene.<sup>97</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.3 s. 215 uttaler at unntakene fra tilleggsskatt «kan deles i to grupper», unnskyldningsgrunnene og «unntak av mer objektiv karakter», herunder frivillig retting. Forarbeidene presiserer at unnskyldningsgrunnene i § 14-3 andre ledd «er knyttet til personlige forhold» ved skattyteren, og at dette innebærer at det er «et tydelig skille» mellom de øvrige unntakene og § 14-3 andre ledd.<sup>98</sup> Det er likevel også for § 14-3 andre ledd presisert at bestemmelsen bygger på en «objektiv modell».<sup>99</sup> Systemhensyn kan dermed tale for en objektiv vurdering av frivillighet. For unnskyldningsgrunnene i § 14-4 andre ledd skal vurderingen ta utgangspunkt i skattyteren på handlingstidspunktet. For § 14-3 andre ledd er handlingen den opprinnelige opplysningssvikten. Handlingstidspunktet flyttes ved frivillig retting til rettingstidspunktet. Systemhensyn taler dermed for at det er skattyterens opplevelse på rettingstidspunktet som skal vurderes.

Også for den svenske løsningen er det i forarbeidene presisert at rettingen ikke vil anses som «på eget initiativ» dersom den skattepliktige retter etter at han «har anledning att tro att Skatteverket har uppmärksammat» skatteunndragelsen i det enkelte tilfellet.<sup>100</sup>

Utgangspunktet er at det skal vurderes konkret for hvert enkelt tilfelle hvorvidt rettingen er foretatt «på eget initiativ».<sup>101</sup> Etter dette er det sentrale vurderingsmomentet skattyterens subjektive tro på oppdagelse. Retting er videre avskåret dersom skattemyndighetene har stilt spørsmål som har sammenheng med opplysningsplikten.<sup>102</sup> Rutinemessige spørsmål frarøver ikke automatisk frivilligheten.<sup>103</sup> Det sentrale er dermed oppdagelsesrisikoen, men at man er urolig for oppdagelse er ikke tilstrekkelig.<sup>104</sup> Det må foreligge en reell fare for oppdagelse, se 2.2.3.2. Dette støtter at de norske reglene tar utgangspunkt i oppdagelsesrisikoen.

De fleste rettskildene fokuserer på skattyterens subjektive opplevelse av situasjonen, se blant annet ordlyden, forarbeidene og Skatteforvaltningshåndboken. Etter dette er vurderingen

<sup>97</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 593 og Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1288-1298.

<sup>98</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.3.2 s. 43.

<sup>99</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 24.14 s. 264.

<sup>100</sup> Prop. 2010/11:165 s. 943 (svensk).

<sup>101</sup> Skatteverket, «Rättslig vägledning» 2019, När är det för sent att rätta och slippa skattetillägg? (sist besøkt 08.04.2020) <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/340169.html#>

<sup>102</sup> Skatteverket, «Rättslig vägledning» 2019, En fråga har skickats ut innan tidsfristen att deklarerat har gått ut (sist besøkt 08.04.2020) <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/340169.html#>

<sup>103</sup> Skatteverket, «Rättslig vägledning» 2019, Rättelse av en annan sak än Skatteverket frågat om (sist besøkt 08.04.2020) <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/340169.html#>

<sup>104</sup> Karin Almgren, Börje Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, Stockholm 2006, s. 114.

subjektiv og tar utgangspunkt i hva skattyteren visste på det tidspunktet han foretok rettingen. Det kan anføres at det har formodningen mot seg at en skattyter som retter ikke har fattet mistanke om at myndighetene kan iverksette kontrolltiltak. Det som taler mot en subjektiv vurdering av skattyterens kunnskap på rettingstidspunktet er at dette vil kunne svekke forutberegneligheten og likhetshensynet. Videre vil det bli vanskeligere å bevise hva skattyteren faktisk visste. Skal informasjon som skattyteren ikke var klar over at myndighetene hadde avskjære retting vil bestemmelsen fort få preg av å være lokkemat.

I forlengelsen av et subjektivt frivillighetsvilkår er det naturlig at terskelen varierer med kompetansen til retteren. Det er verdt å merke seg at skattemeldingen for næringsdrivende og privatpersoner ikke er lik.<sup>105</sup> Vurderingen for når opplysningsplikten er brutt er med det i utgangspunktet ulik. Det er også ulike regler for fradrag og utfylling etter hvor lenge man har vært næringsdrivende. Loven definerer heller ikke klart når man er å regne som næringsdrivende.<sup>106</sup> Dette taler for en vurdering hvor man ser på hver enkelt skattyters forutsetninger og kompetanse. Det er ikke tilstrekkelig å skille mellom privatpersoner og næringsdrivende da de næringsdrivende kan komme i mange former og fasonger. Det er stor forskjell på et enkeltmannsforetak og en bedrift med flere titalls ansatte. Også for unnskyldningsgrunnene i § 14-3 andre ledd skal terskelen variere etter skattyterens kompetanse.<sup>107</sup> Utgangspunktet for skyldvurderingen etter § 14-6 er hva en ordinær skattyter burde ha gjort, men terskelen kan variere etter personlige kvalifikasjoner.<sup>108</sup> Dette støtter at terskelen varierer etter skattyteren.

Fokuset på oppdagelsesrisikoen taler for at skattyteren kan rette etter at myndighetene har avsluttet en kontroll som ikke har resultert i oppdagelse. I disse tilfellene vil oppdagelsesrisikoen være tilnærmet null og rettingen vil ikke være provosert av kontrollen. Provenyhensynet taler også for at skattyteren kan rette i slike tilfeller siden myndighetene trolig ikke vil oppdage forholdet selv. Dette er også lagt til grunn for den svenske løsningen, se NJA 2004 s. 692. Det skal likevel merkes at dersom det er foretatt en generell kontroll i Sverige, vil en ikke kunne rette det kontrollerte området etter at kontrollen er avsluttet.<sup>109</sup> Men

<sup>105</sup> Se eksempelvis <https://www.skatteetaten.no/skjema/naringsoppgave-1/> og

<https://www.skatteetaten.no/person/skatt/skattemelding/skattemelding-for-person/> (sist besøkt 04.03.2020)

<sup>106</sup> Skatteetaten, «Er jeg næringsdrivende?» (sist besøkt 04.03.2020) <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/er-jeg-naringsdrivende/>

<sup>107</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 594.

<sup>108</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 624.

<sup>109</sup> Prop. 2017/18:144 s. 24 (svensk).

for generelle kontroller ligner den svenske løsningen våpenamnestiordningen, noe som svekker overføringsverdien og taler mot en lik differensiering i de norske reglene.

#### **2.1.4 Knutsens betydning for frivillighetsvilkåret**

HR-2018-875-A (Knutsen) er den eneste avgjørelsen fra Høyesterett om frivillighetsvilkåret for skatteamnesti. Høyesterett anså ikke vilkårene for skatteamnesti som oppfylt og Knutsen ble idømt en straff på 3 år og 8 måneder. Flertallet tolket bestemmelsen slik at frivillighet var grunnvilkåret, og at retting ikke alltid var frivillig i alle andre tilfeller enn de omfattet av andre punktum. Andre punktum ble dermed tolket utvidende. Avgjørelsen ble avsagt under sterk dissens (3-2). Den grunnleggende uenigheten omhandlet hvorvidt bestemmelsens annet punktum skulle tolkes uttømmende. Dommen gjaldt lignl. § 10-3 nr. 2 bokstav c, men det uttales at bestemmelsen er videreført i sktfvl. § 14-4 bokstav d, se avsnitt 19.

Knutsen ble domfelt for skatteunndragelse pålydende 12,5 millioner kroner, unndragelse av merverdiavgift for 5,5 millioner kroner og brudd på lov 27 august 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) over en periode på 9 år. Unndragelsene startet når han ikke klarte å opprettholde livsstilen. Fra 2004 og til oppdagelse i 2015 overførte han betydelige beløp til kontoer i hans og hans kones navn uten å oppgi dette til myndighetene. Knutsen brukte pengene på blant annet 10 luksusbiler.

Domfelte var advokat i et kontorfellesskap med flere andre advokater i Bærum. Kollegaene oppdaget at han hadde brukt «skjulte fakturaer» og konfronterte Knutsen med dette 8. januar 2015. Han ble rådet om å gi beskjed til skattemyndighetene så fort som mulig. 12. januar hevet kollegaene kontorfellesskapet, og den 15. januar påla de Knutsen å informere de øvrige ansatte og revisor. De ga han frist til 20. januar ellers ville de informere for han. Samme kveld sendte Knutsen et brev til kollegaene hvor han uttalte at han kunne få skatteamnesti, men at han ikke visste om en ordning for merverdiavgift. Rettingshensikten forelå dermed 15. januar.

Den 21. januar sendte revisor melding til Brønnøysundregisteret om at han fratradte sitt oppdrag. Han sendte samme dag en kopi av meldingen og et brev til Knutsen. I brevet oppfordret han Knutsen til å «legge alle kortene på bordet». Revisoren rådet Knutsen per telefon 22. januar om å skaffe ny revisor. Den gamle revisoren meldte i en epost 22. januar kl. 15.30 til Skatt øst om mulige skatte- og avgiftsunndragelser. Samtidig møtte Knutsen sin advokat. Umiddelbart etter møtet sendte advokaten brev om frivillig retting. Dette kom frem

med ordinær post 23. januar 2015. Det er på det rene at verken Knutsen eller hans advokat fikk vite at revisoren hadde varslet Skatt øst før flere måneder hadde gått.<sup>110</sup>

Førstvoterende dommer Bergsjø uttalte at det ikke var holdepunkter i ordlyden for at bestemmelsens andre punktum var uttømmende, se avsnitt 22. Begrunnelsen var at ordene «[d]ette gjelder ikke» indikerte at andre punktum var et unntak fra første punktum. Det avgjørende for flertallet var forståelsen av ordlyden. De presiserte at forarbeidene ikke er entydige, men at frivillighet fremheves som et overordnet tema. Avslutningsvis trakk de frem at det grunnleggende hensynet til at skattyter skal rette på eget initiativ best ivaretas dersom andre punktum ikke er uttømmende, jf. avsnitt 45.

I avsnitt 46 presiserte Bergsjø at andre punktum kan «kaste lys over» frivillighetsvilkåret, og at det «illustrerer at det skal en del til før retting mister preget av å være frivillig». Dommer Bergsjø uttalte at første punktum sett i lys av andre punktum innebærer at ikke «enhver trussel fra andre om å rapportere om unndragelser, fratrar skattyteren retten til amnesti». Han fremhever at «[v]urderingen vil kunne bero på hvem som eventuelt vil varsle skattemyndighetene, og hvor sikkert det er at varsel vil bli sendt til andre». Terskelen kan dermed variere etter hvem som innehar opplysningene, selv om selve terskelen ikke skal settes for lavt, se 2.2.4. Dette innebærer også et fokus på oppdagelsesrisiko.

I den konkrete vurderingen tok førstvoterende utgangspunkt i kunnskapen Knutsen hadde når anmodningen om retting ble sendt 22. januar 2015. Dommer Bergsjø la til grunn at Knutsen visste at revisoren var forpliktet til å varsle skattemyndighetene, og at kollegaene kom til å varsle om han ikke gjorde det selv. Etersom det var «overveiende sannsynlig» at minst en av disse omstendighetene kom til å inntre, var ikke rettingen frivillig, se avsnitt 52.

Førstvoterende fant det derfor ikke nødvendig å vurdere om frivilligheten falt inn under alternativene i andre punktum. Rettingen måtte uansett anses som «fremkalt ved kontrolltiltak som ... vil bli satt i verk» da det for domfelte måtte fremstå som klart at skattemyndighetene kom til å bli informert. Førstvoterende la til grunn at domfelte var en «erfaren advokat» som måtte vite dette, se avsnitt 53. Flertallet oppstiller en subjektiv norm og foretar en vurdering sett i lys av domfeltes profesjonelle kompetanse. Kompetansen skjerper dermed vilkåret.

<sup>110</sup> For faktum se HR-2018-875-A avsnitt 13-18. Se også LB-2016-156294 (Borgarting).

Selv om flertallet uttalte at eksemplene i andre punktum innebar at det skulle en del til for å frarøve frivilligheten er terskelen deres høyere enn etter forarbeidene og litteraturen, se 2.1.3. Det var tilstrekkelig at en av to hypotetiske hendelsesforløp inntraff. Knutsen måtte ikke vite med sikkerhet at kollegaene eller revisoren ville gi myndighetene beskjed, det var nok at han antok at en av disse kanskje ville varsle. Flertallets uttalelser taler for en lav terskel for frivillighet, men legges dommens resultat til grunn er terskelen betydelig høyere. Vurderingen flertallet legger opp til er utpreget subjektiv, og den varierer både etter skattyter og hvem som truer med å varsle.

Etter flertallet er frivillighet hovedvilkåret for skatteamnesti med andre punktum som en ikke uttømmende presisering av vilkåret. Det avgjørende var den faktiske oppdagelsesrisikoen, ikke den faktiske kunnskapen til skattyteren. Denne oppfatningen av ordlyden vil være til borgernes disfavør da det ikke er klart hvilke tilfeller som kan utelukke frivillig retting. Dette kan være problematisk både etter forvaltningsrettslige prinsipper og klarhetskravet i Kongeriket Norges Grunnlov (Grl.) § 96 første ledd og EMK artikkel 7 nr. 1, se 2.4.

Mindretallet tolket andre punktum som en uttømmende opplisting av tilfeller hvor rettingen ikke var frivillig. Annenvoterende dommer Sverdrup anså andre punktum som en «utdypning og begrensning» av innholdet i første ledd, se avsnitt 62. Videre understreket mindretallet at en subjektiv regel ville bli vanskelig å bevise og etterforske, noe som ville føre til tilfeldig praktisering, se avsnitt 65 og 66.

Annenvoterende presiserte at selv om det var «lite tilfredsstillende» og «kanskje direkte støtende» å innvilge amnesti, kunne dette ikke være avgjørende. Det fremheves at når lovgiver har tatt et bevisst valg om å utelate opplysninger som skattemyndighetene «kunne ha fått fra andre», og dette er begrunnet med at «[r]ekkevidden av dette alternativet er uklar, og regelen er vanskelig å praktisere», så «må dette også gjelde de klare tilfellene. Selv om forholdet isolert sett er straffverdig», se avsnitt 72. Mindretallet mente dermed at flertallet tolket inn et tilleggsvilkår for straff som lovgiver hadde fjernet, se 2.4. I tillegg til klarhetskravet er mindretallet inne på likhetsbetraktninger; Loven skal være lik for alle, uansett hvor mye det provoserer. Etter dette var det «for sent å melde retting etter at skattemyndighetene er varslet, med mindre skattyteren ikke kjente til at myndighetene hadde fått kunnskap om opplysningssvikten», se avsnitt 73. Siden Knutsen ikke visste om varslingen burde han ha fått skatteamnesti. Det avgjørende for mindretallet var den faktiske kunnskapen.

Også for mindretallet var frivillighet hovedvilkåret, men mindretallets vurdering er mer skjematisk enn flertallets da rettingen vil være frivillig i alle andre tilfeller enn de nevnt i andre punktum. Tolker man sktfvl. § 14-4 bokstav d andre punktum antitetisk vil kun skattemyndighetenes kunnskap om forholdet kunne avskjære frivillighet, men slik forstod ikke flertallet bestemmelsen. Knutsendommens resultat står i kontrast til Skattedirektoratet, Skatteforvaltningshåndboken og litteraturen da fokuset er på den synlige oppdagelsesrisikoen, ikke skattyterens faktiske kunnskap om forholdet, se 2.1.3.

Ett av formålene med skatteamnesti var nettopp at de som hadde unndratt skatt skulle slippe å fortsette med dette.<sup>111</sup> Som advokat var Knutsen klar over at det han gjorde var ulovlig, han var dermed ikke et resultat av komplisert lovgivning. Han var derimot fanget av sitt eget nett noe regelen om frivillig retting også skal avhjelpe.<sup>112</sup> Selv om det kan være provoserende at mennesker med høy kompetanse som har unndratt skatt og avgifter for millioner skal slippe unna med det, skal loven være lik for alle. Dette gjelder spesielt i den strafferettslige sfære.

Knutsendommen illustrerer at det er få rettskilder som gir veiledning om forståelsen av frivillighetsvilkåret. Sett i lys av at dommen er avsagt av Norges høyeste domstol er det nærliggende å tro at dommen blir avgjørende, til tross for den skarpe dissensen. Det er den avgjørelsen som mest inngående drøfter frivillighetsvilkåret. Avgjørelsen har allerede fått betydning. Den er vist til i Skatteforvaltningshåndboken.<sup>113</sup> Det er likevel et spørsmål om dommen faktisk har ført til endret praksis. Skatteklagenemnda har kun avendt dommen til støtte for allerede etablert praksis. Nemnda understreket at dommen støttet opp under hovedregelen om at rettingen ikke anses som frivillig dersom det er iverksatt kontrolltiltak.<sup>114</sup>

### **2.1.5 Betydningen av rettingshensikt og påbegynt retting**

Problemstillingen som skal drøftes i det følgende er betydningen av rettingshensikt og påbegynt retting. Ut over Knutsendommen kan Agder lagmannsretts avgjørelse i LA-2008-17208 – UTV-2008-1178 (UTV-2008-1178) kaste lys over frivillighetsvilkåret. Et sentralt spørsmål i avgjørelsen var betydningen av rettingshensikt. Dommen omhandlet en skattyter som ikke hadde opplyst om en aksjegevinst på nesten 5,3 millioner kroner i den forhåndsutfylte selvangivelsen. Skattyteren ble ilagt tilleggsskatt da retten fant at han hadde

<sup>111</sup> Skattelovutvalget av 1947, Innstilling II s. 31.

<sup>112</sup> Skattelovutvalget av 1947, Innstilling II s. 31.

<sup>113</sup> Skatteforvaltningshåndboken 2. Utgave 2018 s. 546 og Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 607.

<sup>114</sup> SKNS1-2019-38 punkt 6.3.2.2. Se også SKNS1-2019-117 Sekretariatets vurdering.



opptrådt grovt uaktsomt og at korrigeringen ble ansett som fremkalt av kontrolltiltaket, jf. lignl. § 10-4. Myndighetene varslet aksjeselskapet, som var heleid av skattyteren, 9. desember om at det ville bli gjennomført bokettersyn. I et brev datert 29. desember 2003 til skattemyndighetene rettet han opplysningene. Skattyteren anførte at han hadde bedt advokaten sin om å melde inn aksjegevinsten før varslet om bokettersyn.

Lagmannsretten la særlig vekt på at skattyteren hadde hatt en rekke muligheter til å rette tidligere, og at kontrolltiltaket var den mest naturlige begrunnelsen for rettingen. Det uttales at hvis «rettingshensikt skulle være tilstrekkelig når varsel mottas vil man i hvert fall måtte kreve at det er tatt en endelig beslutning om så snart som praktisk mulig å innsende rettingen», man måtte ikke være «i overveielsernes stadium». Lagmannsretten fant at det ikke var tatt en fast beslutning. At det hadde vært snakket om retting var ikke tilstrekkelig. Etter dette er utgangspunktet at kontrolltiltak som er igangsatt eller nært forestående avskjærer frivilligheten. «[R]ettingshensikt» kan likevel aksepteres dersom denne kommer klart nok til uttrykk. Man må ha tatt en «fast beslutning» om at man skal rette, men selve anmodningen må ikke være sendt til myndighetene. Denne forståelsen av vilkåret er subjektiv og legger hovedfokuset på skattyteren. Lagmannsrettens forståelse er mer subjektiv enn Knutsendommens da tilfellene i andre punktum ikke automatisk avskjærer retting.

Etter Skatteklagenemndas praksis skal det foretas en toleddet vurdering av frivillighet.<sup>115</sup> Det første som må avklares er om rettingen ble foretatt etter at et kontrolltiltak er iverksatt eller varsel er sendt. Er rettingen foretatt etter kontrolltiltaket eller varselet vil den ikke anses som frivillig, men er rettingen foretatt før tiltaket skal det foretas en konkret vurdering.

Dette illustreres blant annet av en sak behandlet av Skatteklagenemndas store avdeling i 2018.<sup>116</sup> Spørsmålet i saken var om tilleggsavgift skulle ilegges etter dagjeldende mval. § 21-3 på grunn av feilaktig fradragsført inngående merverdiavgift. Saken gjaldt en virksomhet som hadde benyttet et regnskapsprogram som hadde ført inngående merverdiavgift med feil fortegn. Virksomheten begynte retting av omsetningsoppgaven 29. januar 2016. 2. februar 2016 varsles kontroll. Korrigert oppgave ble sendt 25. februar, se avgjørelsens punkt 2.

<sup>115</sup> SKNS1-2018-21, SKNS1-2019-38, SKNA2-2018-2, SKNA1-2018-116 og SKNA2-2018-166.

<sup>116</sup> SKNS1-2018-21.

Skatteklagenemnda uttalte at når det ikke er foretatt retting ovenfor skattemyndighetene før virksomheten er varslet om kontroll «er det fast praksis for at rettingen ikke anses å være frivillig», det trengs ikke vurderes konkret «i den enkelte sak hvorvidt det er kontrolltiltaket som har initiert rettingen eller ikke».117 En antitetisk tolkning av uttalelsen innebærer at retting etter varsel aldri vil bli ansett som «frivillig», men at det må foretas en konkret vurdering når rettingen er foretatt før varsel.

I saken var den påbegynte rettingen ikke tilstrekkelig til å frita fra tilleggsavgift ettersom myndighetene ikke fikk vite om feilen før etter at de hadde sendt varselet. To av nemndas medlemmer dissenterte og presiserte at retting som er påbegynt før mottak av varsel ikke alltid vil være avskåret. De uttalte at «det vil kunne anses urimelig at skattepliktige er avskåret fra å påberope seg frivillig retting i de tilfeller retting er påbegynt, men hvor skattepliktige ikke rekker å ferdigstille rettingsarbeidet før varsel om kontroll mottas»,118 men det kreves «en viss kontinuitet» i arbeidet. Nemndas flertall var heller ikke helt avvisende til rettingshensikt, men de forutsatte at skattyterne må informere skattemyndighetene med en gang de blir klar over at det foreligger feil.119 Hensynet til lojalitet støtter denne forståelsen.

Rettstekniske hensyn og kontrollhensyn ble avgjørende for utfallet av saken, til tross for at nemnda fant det lite sannsynlig at det var virksomhetens hensikt å rapportere feil. Det presiseres at «hensynet til effektiv kontroll – og sanksjonsmuligheter» taler for «at det ikke bør åpnes for en konkret vurdering av skattepliktiges og/ eller regnskapsførers subjektive hensikter i slike tilfeller».120 Rettingen i saken hadde ikke den tilstrekkelige graden av kontinuitet, og den ble ikke ansett som «frivillig». Skatteklagenemnda krever dermed som minimum at rettingen faktisk er påbegynt og at myndighetene informeres om dette så fort som mulig, mens lagmannsretten i UTV-2008-1178 også åpnet for «rettingshensikt».

Nemndas forståelse er senere lagt til grunn i Skatteklagenemndas avgjørelse i stor avdeling av 11. April 2019. Nemnda vurderte ikke hvorvidt skattyteren faktisk var klar over at det var iverksatt kontrolltiltak, men nøyer seg med å konstatere at det var iverksatt kontrolltiltak og at rettingen derfor ikke var frivillig.121 Vurderingen har støtte i SKNS1-2019-47, SKNS1-2019-

117 SKNS1-2018-21 punkt 5.4.

118 SKNS1-2018-21 punkt 7.

119 SKNS1-2018-21 punkt 5.4.

120 SKNS1-2018-21 punkt 7.

121 SKNS1-2019-38 punkt 6.3.2.2.

92, SKNA2-2019-27, SKNA1-2019-27, SKNA2-2018-2, SKNA1-2018-19, SKNA1-2018-116 og SKNA2-2018-166 og må med det anses som fast praksis.

I SKNS1-2019-67 uttalte skattekontoret at rettingshensikt ikke holder dersom dette ikke har resultert i retting før iverksatt kontroll. Skatteklagenemnda la også en streng norm til grunn i sin avgjørelse i alminnelig avdeling av 22. september 2017.<sup>122</sup> Nemnda uttalte at det skal ilegges tilleggsskatt «når skattepliktige leverer en 0-oppgave,<sup>123</sup> og oppgaven tas ut til kontroll før skattepliktige eventuelt selv sender inn en korrigert oppgave. Dette gjelder selv om det (...) skulle være holdepunkter for at retting ville funnet sted uavhengig av skattekontorets kontroll».<sup>124</sup> Terskelen som oppstilles er høy, og det er etter uttalelsen et absolutt vilkår at kontrolltiltak ikke allerede er satt i gang. Dette kan synes å være i strid med UTV-2008-1178 og SKNS1-2018-21. De sistnevnte avgjørelsene drøfter problemstillingen mer inngående. Dette taler for å legge disse til grunn.

Skatteforvaltningshåndboken fastslår videre at rettingshensikt ikke er tilstrekkelig, men rettingen kan anses som frivillig dersom skattyteren ikke kjente til at kontrollen var planlagt eller at myndighetene var informert om opplysningssvikten. Det presiseres at det er skattyterens «tro på at han uoppfordret bidrar til riktig fastsetting som skal belønnes».<sup>125</sup> Håndboken understreker at skattyteren «rent faktisk» må ha tatt kontakt med skattemyndigheten «før en kontroll er planlagt» for at rettingen skal være frivillig.<sup>126</sup> Dette taler for at påbegynt retting ikke er tilstrekkelig. Ser man denne uttalelsen i sammenheng med uttalelsen om «skattyterens tro» er det motstrid i Skatteforvaltningshåndboken.

At rettingshensikt er relevant i vurderingen støttes av at Skatteetatens skjema for frivillig retting spør om bakgrunnen for at opplysningene ikke har vært gitt tidligere.<sup>127</sup> Etter UTV-2008-1178 og uttalelsene i SKNS1-2018-21 kunne rettingshensikt være tilstrekkelig hvis det var «en viss kontinuitet» i rettingen eller tatt en «fast beslutning» om å rette og dette gjøres så raskt som mulig. Aksept av rettingshensikt og påbegynt retting samsvarer med en subjektiv

<sup>122</sup> SKNA1-2017-43.

<sup>123</sup> En 0-oppgave er et «tomt» skjema. Dersom et selskap ikke har hatt omsetning eller kostnader med moms, må de fortsatt levere en mva-melding med kr 0 å betale. En innsendt terminoppgave selv om det ikke er tatt forskuddstrekk i terminen. Definisjon av Linn M. Haglund, siviløkonom og autorisert revisor i Azets Insight AS.

<sup>124</sup> SKNA1-2017-43 Sekretariatets vurdering.

<sup>125</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. Utgave 2019 s. 607.

<sup>126</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 607.

<sup>127</sup> Skjema for frivillig retting, side 1.

vurdering, og vil i større grad realisere formålet med regelen. Rettingshensikt og påbegynt retting må derfor kunne anses tilstrekkelig under visse forutsetninger.

### **2.1.6 Hvilken grad av kontakt med skattemyndighetene aksepteres?**

Utgangspunktet er at rettingen må være foretatt ovenfor Skatteetaten for at den skal kunne kvalifisere til skatteamnesti.<sup>128</sup> Skatteforvaltningshåndboken presiserer at det ikke er tilstrekkelig å ha tatt opp spørsmålet med en rådgiver, det kreves «en konkret henvendelse».<sup>129</sup> Skatteklagenemnda uttaler i SKNS1-2019-117 at bistand fra skattekontoret kan aksepteres, men at det går en grense. I den aktuelle saken hadde myndighetene spilt «en for aktiv rolle». Det er også mulig å ta kontakt med Skatteetaten anonymt for å få svar på spørsmål om ordningen.<sup>130</sup>

Dette innebærer at ikke enhver kontakt med myndighetene forut for retting avskjærer frivillighet. Er man i tvil om regelverket, og ikke ønsker å bringe forholdet sitt inn for myndighetene før man vet om man kan rette frivillig, kan en anonym henvendelse være en løsning. Ovenfor er det lagt til grunn at oppdagelsesrisikoen er et sentralt moment ved frivillighetsvurderingen. Dette medfører at dersom den anonyme henvendelsen er av en slik art at den øker sannsynligheten for oppdagelse, vil den kunne avskjære retting.

### **2.1.7 Oppsummering**

Rettskildefaktorene peker ikke ut en konkret vurderingsmetode som fastholdes i alle instanser. Det er konsensus om at frivillighet er hovedvilkåret, men det er ikke enighet om forståelsen av vilkåret. Flertallene av rettskildene legger opp til en subjektiv forståelse av frivillighetsvilkåret med fokus på skattyterens kunnskap og oppdagelsesrisiko, men det er uenighet om hvilken type kunnskap som kan frarøve frivillighet. En subjektiv forståelse vil være mer tidkrevende og vanskeligere å håndheve, og det kan føre til at det blir variasjon i praksisen slik at like tilfeller ikke alltid behandles likt. På den andre siden vil denne forståelse styrke skattyterens rettsikkerhet og sikre at systemet oppleves som rettferdig. For rigide regler som fokuserer på skattemyndighetenes kunnskap kan føre til at den enkelte skattyter opplever risikoen ved retting som for stor og ikke retter. Regelens hensikt kan derfor

<sup>128</sup> SKM-2011-6 – UTV-2011-1249 punkt 5.

<sup>129</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 607.

<sup>130</sup> Pressemelding, Skatteetaten «Det blir vanskeligere å få innvilget frivillig retting: Nå får Skatteetaten opplysninger om penger i utlandet» (sist besøkt 7.4.2020) <https://www.skatteetaten.no/presse/nyhetsrommet/det-bli-vanskeligere-a-fa-innvilget-frivillig/>

undergraves av en streng objektiv forståelse av vilkåret. Skal bestemmelsen ha en hensikt må frivillighetsvilkåret vurderes for hver enkelt skattyter slik at flest mulig retter. På den andre siden kan en subjektiv vurdering medføre lengre saksbehandlingstid. Tar det for lang tid å få avklart rettstilstanden kan dette virke negativt på realisering av regelens hensikt og rettssikkerheten til skattyterne. Det kan også være brudd på kravet om «rettergang innen rimelig tid» i EMK art. 6 nr. 1.

## **2.2 Sktfvl. § 14-4 bokstav d andre punktum**

### **2.2.1 Innledning**

Sktfvl. § 14-4 bokstav d andre punktum uttaler at «[d]ette 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». Etter ordlyden utgjør andre punktum et unntak fra første punktum da det uttales at første punktum «ikke gjelder» i de opplistede tilfellene. Ordet «dette» peker etter naturlig språklig forståelse på første punktum. En annen forståelse av «dette» kan være at andre punktum peker tilbake på at tilleggsskatt ikke ilegges. Ettersom andre punktum er plassert midt i bestemmelsen taler likevel sammenhengen for at «dette» gjelder første punktum.

Andre punktum kan også tyde på at oppdagelsesrisikoen er det sentrale ettersom muligheten for oppdagelse er fellestrekket ved alle de opplistede tilfellene. Dette samsvarer med at frivillighet etter naturlig språklig forståelse er subjektivt, se 2.1.3.

Opplysninger som skattemyndighetene «har fått fra andre» innebærer etter ordlyden at skattemyndighetene faktisk må ha mottatt opplysningene. En teoretisk mulighet for å få opplysningene er ikke tilstrekkelig til å frarøve frivilligheten. I forlengelse av dette er det heller ikke nok at skattemyndighetene vil få opplysningene i nær fremtid. At myndighetene ikke vil vite innholdet av informasjonen, slik at de heller ikke kan vite konsekvensen av opplysningene, taler for en slik tolkning.

### **2.2.2 Krav til årsakssammenheng mellom forhold og retting**

Naturlig språklig forståelse av «kan anses fremkalt» i andre punktum innebærer at det ikke et vilkår at rettingen faktisk er fremkalt av kontrolltiltaket eller opplysningene, det er tilstrekkelig med en mulighet. Det må dermed være sannsynlig at rettingen er resultat av noe

annet enn skattyterens gode vilje, og det kreves årsakssammenheng mellom rettingen og en omstendighet som kan fremtvinge retting.

Uttrykket «kan anses» kan videre innebære at fokuset i vurderingen flyttes fra skattyteren til samfunnet for øvrig da det ikke kreves at rettingen faktisk er fremkalt av kontrolltiltaket. Det er etter denne forståelsen avgjørende om det er mulig å anse rettingen som fremkalt av tiltaket. Dette gjør vurderingen lik habilitetsvurderingen etter forvaltningsloven § 6 andre ledd hvor det skal foretas en objektiv vurdering av om det foreligger «særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet». Utgangspunktet for habilitetsvurderingen er «situasjonen slik den fremtrer for utenforstående». <sup>131</sup> Dette taler for en mer objektiv forståelse av frivillighet. På den andre siden er det lagt vekt på skattyterens opplevde oppdagelsesrisiko i Knutsdommen, Skatteforvaltningshåndboken og i litteraturen, selv om den konkrete vurderingen i rettskildene skiller seg fra hverandre, se 2.1.3 og 2.1.4.

I Knutsdommen fremhevet førstvoterende at uttrykket «fremkalt» i andre punktum innebar et krav om årsakssammenheng mellom kontrolltiltaket og rettingen for at rettingen ikke skulle anses som frivillig. Det hadde likevel ikke betydning hvilke omstendigheter som foranlediget kontrolltiltaket, se avsnitt 47. Bakgrunnen eller årsaken for rettingen var det avgjørende, ikke hvorfor kontrolltiltaket ble iverksatt, se avsnitt 23. Rene stikkontroller og andre kontroller som ikke springer ut av mistanke kan etter dette avskjære frivilligheten. Vurderingen flyttes fra hva skattyteren faktisk hadde kunnskap om til hvordan forholdet ser ut fra utsiden. Kravet til årsakssammenheng er videre understreket av Skatteklagenemnda hvor det ble presisert at det kreves årsakssammenheng mellom hver inntekts- eller formuespost og den aktuelle kontrollen for at rettingen skal være avskåret. <sup>132</sup>

En vurdering med utgangspunkt i tredjepersons opplevelse kan henge sammen med at lojal innbetaling av skatt har nær sammenheng med skattyterens «synlighet». Jo mer eksponert skattebetaleren føler seg, og jo mer tredjeparter rapporterer, desto mer lojalt vil skattyteren opptre. <sup>133</sup> En slik forståelse skiller seg fra Skattedirektoratets, Skatteforvaltningshåndboken og litteraturens fokus på skattyterens faktiske kunnskap, se 2.1.3.

<sup>131</sup> Sunniva Cristina Bragdø-Ellenes, Terje Abusland, *Forvaltningsrett i et nøtteskall*, Oslo 2018 s.130.

<sup>132</sup> SKNS1-2019-152, Sekretariatets vurderinger – Nye omstendigheter.

<sup>133</sup> Jennifer Hepp, «The Pursuit of «Voluntary» Tax Compliance», *Indiana Journal of Global Legal Studies*, Indiana University Press, Volum 20, utgave 1, 2013, side 449-468 (s. 461-462).

## 2.2.3 Betydningen av «kontrolltiltak»

### 2.2.3.1 Innledning

Det er flere mulige alternativer for tilfeller hvor første punktum ikke gjelder. For det første må ikke rettingen være fremkalt av «kontrolltiltak». Ordet «tiltak» i bestemmelsens «kontrolltiltak» innebærer etter ordlyden at det kreves mer enn den alminnelige automatiske kontrollen som enhver skattemelding må gjennom.<sup>134</sup> Kontrolltiltakene må ikke være satt i verk, det er tilstrekkelig at de kommer til å bli det, jf. «vil bli». At det ofte iverksettes kontroll på området eller i den aktuelle situasjonen er etter ordlyden ikke tilstrekkelig.

Det er en rekke av skattemyndighetenes handlinger som kan dekkes av «kontrolltiltak». Terskelen for at en handling skal anses som et «kontrolltiltak» er derfor lav. Eksempelvis vil varsel, anmodninger om mer informasjon og andre undersøkelser falle inn under ordlyden. På den andre siden inneholder skatteforvaltningsloven et eget kapittel om kontroll, se lovens kap. 10. Dette taler for at det kun er handlingene omfattet av kapittel 10 som skal anses som «kontrolltiltak». Det er allerede en etablert oppfatning om hva som skal anses som kontroll i lovens forstand. Det er også gitt nærmere regler om skattemyndighetenes kontrollmuligheter i skatteforvaltningsforskriften kapittel 10. Dette taler i likhet med lovens kapittel 10 for at det er etablert en oppfatning for hva som regnes som «kontrolltiltak». «[T]iltak» kan likevel innebære at det er et videre kontrollbegrep som skal legges til grunn. En vid forståelse har en viss støtte i SKNS1-2019-92 hvor begrepet «kontrollundersøkelser» ble benyttet. En for vid tolkning av «kontrolltiltak» kan svekke forutberegneligheten for skattyteren og hensynet til likebehandling. Betydningen av skatteforvaltningsloven kapittel 10 drøftes nærmere i 2.2.3.3. Uansett forståelse vil en rekke handlinger falle inn under «kontrolltiltak». Handlingsrommet for hindring av retting er derfor vidt uavhengig av hvordan bestemmelsen tolkes.

Ses andre punktum i sammenheng med første punktum vil en subjektiv vurdering av frivillighetsvilkåret i min mening tale for at en skiller mellom de ulike skattyterne. For skattytere med kunnskap om systemet eller annen relevant faglig kunnskap, kan «kontroll» i lovens forstand måtte legges til grunn, mens for øvrige skattytere vil «kontroll» i vid forstand kunne legges til grunn. Hvordan du forstår «kontroll» kan avhenge av din kompetanse. En advokat vil eksempelvis lettere forstå loven i sammenheng enn den menige mann i gata. Dette

<sup>134</sup> Om kontrollen se Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 15.2.2.3 s. 111.

bygger opp under en subjektiv forståelse av hovedvilkåret om «frivillighet». På den andre siden kan en slik oppfatning av loven være i strid med prinsippet om likhet for loven. En lik forståelse av kontroll kan også føre til urimelige resultater da skattytere uten særskilt kompetanse kan få en ulempe, men de færreste regler er fullstendig rimelige i alle tilfeller.

Sktfvl. § 14-4 bokstav d andre punktum spesifiserer ikke hvilket organs kontrolltiltak som kan avskjære frivilligheten. Ordlyden omtaler kun «kontrolltiltak», ikke hvem som må utføre det. Dette taler for at ikke bare er skattemyndighetenes kontroll som kan avskjære frivillighet. For opplysningsvilkåret er det derimot spesifisert at det er skattemyndighetene som må få opplysningene. Alternativene er separert med komma noe som taler for at kontrolltiltak ikke er begrenset til skattemyndighetenes kontroller. Skatteforvaltningshåndboken presiserer at rettingen kan være frivillig selv om skattemyndighetene «har mottatt kontrollopplysninger eller tips» dersom skattyteren ikke var klar over dette.<sup>135</sup> «[H]ar mottatt» tyder på at det ikke må være skattemyndighetene selv som har utført kontrollen. Kontroll av andre organer kan derfor avskjære frivilligheten. Det pekes videre på «kontrollopplysninger og tips (min kursivering)». Dette taler for at kontrollen i seg selv kan avskjære frivillighet. Hvis andre myndigheters kontroll kan avskjære frivilligheten vil kretsen av rettingshemmende tilfeller bli svært stor. Rettstilstanden vil bli usikker for skattyteren siden de ulike kontrollene er regulert i særlovgivingen, se 2.2.4.2.

Dersom kontrollen er varslet kan varselet fremskynde tidspunktet for frivilligheten da skattyterens opplevde oppdagelsesrisiko vil øke betydelig med varslet, se 2.2.3.3. Dette samsvarer med Skatteklagenemndas praksis hvor varsel og kontroll i stor grad likestilles, se 2.1.5 og 2.6.

Kontroll kan også være et inngrep etter GrL. § 102 og EMK art. 8 nr. 1 om respekt for privatliv, familieliv, hjem og korrespondanse. I art. 8 nr. 2 fremkommer det at inngrep kun kan skje dersom det har hjemmel i lov og «det er nødvendig i et demokratisk samfunn av hensyn til den nasjonale sikkerhet, offentlige trygghet eller landets økonomiske velferd, for å forebygge uorden eller kriminalitet, for å beskytte helse eller moral, eller for å beskytte andres rettigheter og friheter». Departement konkluderer i Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 16.2.3 s. 144

<sup>135</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 607.



med at det må «foreligge særlige forhold for at et pålegg fra skattemyndighetene til en skattepliktig om å gi kontrollopplysninger (...) skal stride mot retten til privatliv etter EMK artikkel 8», men Skattemyndighetene må «se hen til (...) EMK artikkel 8 i sitt kontrollarbeid». EMK art. 8 vil dermed være relevant i vurderingen av bestemmelsen. I Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 16.2.3 s. 143 er det presisert at loven må være «tilstrekkelig presis og tilgjengelig» ved inngrep og at «det må være forholdsmessighet mellom tyngden av inngrepet og dets formål». Lovskravet gjør seg dermed gjeldende også her.

Etter EMD er momenter i vurderingen alvorligheten og karakteren av inngrepet.<sup>136</sup> I EMDs dom 14 mars 2013 *Bernh Larsen Holding m.fl. mot Norge* ble det presisert at inngrep etter skatteforvaltningen ikke var like alvorlig som ransaking og beslag i strafferetten, se avsnitt 173. Høyesterett tolket dette som at det ikke er gitt at kravene som oppstilles i EMDs praksis for straffesaker uten videre er overførbare til skatteforvaltning.<sup>137</sup> De oppstiller dermed en varierende terskel etter hvor alvorlig konsekvensene av kontroll er for skatteamnesti.

Høyesterett har kommet til at skatteforvaltningslovens kontrollbestemmelser i ikke er i strid med EMK art. 8, se HR-2017-467-A avsnitt 76, da skattyter har en rekke rettigheter etter sktflv. § 10-11. Høyesterett kommenterer likevel ikke fare-kriteriet som er sentralt for om rettighetene kommer til anvendelse, se 2.2.3.3. Fause fremholder at kontroll ikke er angitt tilstrekkelig presist i skatteforvaltningsloven. Blant annet er vilkår for iverksettelse, kontrollmetoder og krav til mistanke fraværende.<sup>138</sup> Alt dette gjør kontrollen lite forutberegnelig for skattyteren. Hun understreker at ettersom kontrollen er lite regulert vil den ikke virke adferdsregulerende,<sup>139</sup> og at lovens bestemmelser antagelig ikke oppfyller kravene etter Grl. § 102 og EMK art. 8.<sup>140</sup> Legger man dette til grunn vil vurderingen av når kontrolltiltak kan iverksettes være komplisert og lite forutberegnelig for skattyteren. Dette taler igjen for en betydelig lavere terskel for frivillighet.

<sup>136</sup> EMDs dom 14 mars 2013 *Bernh Larsen Holding m.fl. mot Norge* avsnitt 173.

<sup>137</sup> HR-2017-467-A avsnitt 63.

<sup>138</sup> Anett Beatrix Osnes Fause, «Skattemyndighetens kontrollvirksomhet – en virksomhet unntatt rettslig styring og kontroll?», *Lov og Rett*, 2017 s. 281-298 (s. 285-287).

<sup>139</sup> Anett Beatrix Osnes Fause, «Skattemyndighetens kontrollvirksomhet – en virksomhet unntatt rettslig styring og kontroll?», *Lov og Rett*, 2017 s. 281-298 (s. 291).

<sup>140</sup> Anett Beatrix Osnes Fause, «Skattemyndighetens kontrollvirksomhet – en virksomhet unntatt rettslig styring og kontroll?», *Lov og Rett*, 2017 s. 281-298 (s. 297).

Det faktum at kontroll kan anses som et inngrep i privatlivet taler for klare rammer for hva som skal regnes som «kontroll» og på hvilket tidspunkt skattyteren kan kontrolleres. Dette innebærer at lovens definisjon av kontroll bør legges til grunn for sktfvl. § 14-4 bokstav d.

### **2.2.3.2 Krav om reell risiko for oppdagelse**

Etter ordlyden i sktfvl. § 14-4 bokstav d må kontrolltiltak være eller ville bli iverksatt. Det kreves med andre ord konkrete tiltak i den aktuelle saken.

Skattedirektoratet fremhever at det ikke frarøver frivillighet dersom kontrollaktiviteter er kjent ved omtale i pressen eller på annen måte hvis omtalen kun har vært av «mer generell karakter». Det er ikke frivillig om det er kjent at skattemyndighetene skal, eller allerede har, iverksatt kontroll på et konkret område eller dersom det er grunn til å anta at det vil bli iverksatt på grunn av omtale i pressen.<sup>141</sup> Dette taler for det er en lavere terskel for frivillighet ettersom det til en viss grad kan være kjent at kontrolltiltak allerede er iverksatt. Det er etter dette kun når skattyteren får kunnskap om sin egen sak, eller om nært tilgrensede forhold, at frivillighetsvilkåret ikke vil være oppfylt.

Kommentarutgaven til skatteforvaltningsloven uttaler at forholdene i andre punktum ikke er til hinder for frivillig retting dersom skattyteren ikke var klar over dem. Det er først når skattyteren er «klar over at han er kandidat for spesifikke kontrolltiltak» at han frarøves «den tilstrekkelige grad av frivillighet».<sup>142</sup> Er skattyteren varslet om et tiltak vil ikke den etterfølgende rettingen være frivillig, men det presiseres at dersom skattyteren motiveres av «en antagelse om at f.eks. nye kontrollrutiner fører til økt oppdagelsesrisiko» kan rettingen fortsatt være frivillig.<sup>143</sup> Dette taler for at den opplevde oppdagelsesrisikoen for skattyteren ikke er avgjørende. Det trekkes en grense mellom de tilfellene hvor det er iverksatt nye rutiner som skattyteren er klar over og hvor han kun antar at nye rutiner kan føre til økt risiko for oppdagelse. Man skjærer de paranoide skattyterne ved at antagelser om nye rutiner ikke frarøver frivilligheten, men at det kreves nye faktiske rutiner.

Det uttales videre i kommentarutgaven at «kontrolltiltak» i ordlyden sikter til når individuelle skattytere, eller en konkret gruppe skattytere, har fått varsel eller det er kjent for dem at

<sup>141</sup> SKM-2011-6 – UTV-2011-1249 punkt 5.

<sup>142</sup> Einar Harboe og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, Oslo 2017 s. 387.

<sup>143</sup> Einar Harboe og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, Oslo 2017 s. 387.

kontroll kan påregnes.<sup>144</sup> Det kreves med andre ord konkrete forhold, ikke bare en hypotetisk antagelse. Videre må gruppen være spesifikk. Tiltaket må rette seg mot et individ eller en gruppe «som har fellestrekk i forhold til en bestemt problemstilling».<sup>145</sup> At det på generelt grunnlag blir flere kontroller rettet mot en større og løsere gruppe er etter dette ikke tilstrekkelig for å frarøve skattyterne i gruppen frivilligheten. Denne forståelsen samsvarer med at frivillighetsvilkåret er subjektivt og at det er den faktiske kunnskapen som er avgjørende. Den subjektive oppfatningen av oppdagelsesrisiko suppleres av at det må foreligge en faktisk risiko for oppdagelse.

Det holder dermed at skattyteren på generelt grunnlag har hatt muligheten til å gjøre seg kjent med at det er kontroller som kan medføre at rettingen hans ikke anses som frivillig. Har det eksempelvis vært annonsert i media at det vil foretas kontroller på et konkret område, vil rettingen til skattyteren ikke anses som frivillig, selv om han ikke er kjent med det konkrete oppslaget. Denne løsningen er også lagt til grunn i Sverige hvor en forutsetning for retting ved de generelle kontrollene er at kontrollene har vært annonsert på skattemyndighetenes nettsider.<sup>146</sup> Dette gjør vurderingen mer objektiv, med en høyere terskel for frivillighet. På den andre siden er det svært vanskelig å vite når det kan foretas kontroller, mot hvem og på hvordan måte. Skattytere kan, som poengtert av Fause,<sup>147</sup> kontrolleres i vid utstrekning uten å være klar over det, se 2.2.4.2. Dette taler for at terskelen for frivillighet er lavere da det skal en del til for at rettingen kan være fremkalt av en kontroll som skattyterne ikke vet når og om skal iverksettes.

Tilleggsskatt er regnet som straff etter EMK,<sup>148</sup> noe som innebærer at terskelen for å ilegge sanksjonen bør være like høy som i en straffesak. Når et forhold klassifiseres som straff vil en rekke rettssikkerhetsgarantier gjøre seg gjeldende, herunder uskyldspresumsjonen etter EMK art. 6 nr. 2. Uskyldspresumsjonen taler for at hypotetiske muligheter for opplysninger ikke kan frarøve frivilligheten, ettersom rimelig tvil da vanskelig kan anses å komme tiltalte til gode se 4.9. Hvis hypotetiske muligheter for at informasjon om skattyteren skal nå

<sup>144</sup> Einar Harboe og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, Oslo 2017 s. 387.

<sup>145</sup> Einar Harboe og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, Oslo 2017 s. 387.

<sup>146</sup> Prop. 2017/18:144 s. 24 (svensk).

<sup>147</sup> Anett Beatrix Osnes Fause, «Skattemyndighetens kontrollvirksomhet – en virksomhet unntatt rettslig styring og kontroll?», *Lov og Rett*, 2017 s. 281-298 (s. 291-292).

<sup>148</sup> Rt. 2000 s. 996 (Bøhler) s. 1016.

skattemyndighetene skal hindre retting, vil skjæringstidspunktet for når rettingen er frivillig også bli vanskelig å håndheve.<sup>149</sup>

Etter dette kreves det reell risiko for oppdagelse for at frivilligheten skal frarøves. Kravet samsvarer med terskelen som flertallet oppstiller i Knutsendommen. Dommen vektlegger at andres kunnskap kan frarøve frivillighet dersom denne innebærer at oppdagelsesrisikoen øker så mye at skattyteren tror at kontroll vil bli iverksatt, se 2.1.4.

### **2.2.3.3 Kontroll etter skatteforvaltningsloven kapittel 10**

Kontroll er regulert i skatteforvaltningsloven kapittel 10 og skatteforvaltningsforskriften kapittel 10. Det følger av sktfvl. § 10-1 første ledd at myndighetene kan kreve opplysninger fra skattyterne i kontrolløyemed.<sup>150</sup> Bestemmelsen regulerer dermed myndighetenes adgang til å innhente kontrollopplysninger.<sup>151</sup> Etter Skatteforvaltningshåndboken kan opplysninger kreves når skattemyndighetene «finner grunn til det» og at «[v]alg av kontrollobjekt er underlagt det frie forvaltningsskjønnet».<sup>152</sup> Det gjelder dermed ikke et krav om konkret mistanke for å kreve kontrollopplysninger.

En interessant bestemmelse er sktfvl. § 10-2 tredje ledd. Etter ordlyden kan myndighetene innhente opplysninger hos tredjeparter for målretting av kontroller når det foreligger «særlig grunn». Det er uttalt at denne typen kontroller er «særlig aktuell der skattemyndighetene ser at det generelt i en bransje er en stor andel omsetning som helt eller delvis holdes utenfor beskatning eller i konkrete tilfeller der myndighetene har indikasjoner på at det unndras midler, men ikke har kjennskap til navngitte subjekter».<sup>153</sup> For at vilkåret «særlig grunn» skal være oppfylt er det tilstrekkelig at myndighetene finner «indikasjoner på mulige skatteunndragelser».<sup>154</sup> «[I]ndikasjoner» taler for en lav terskel for kontroll, men at det kreves mistanke om unndragelser.

Hjemmelen for skattemyndighetenes adgang til å foreta stedlige kontroller er sktfvl. § 10-4 første ledd. Etter ordlyden kan skattemyndighetene foreta kontroll hos de som er

<sup>149</sup> Forholdet mellom tilleggsskatt og EMK behandles ikke inngående i avhandlingen av plasshensyn.

<sup>150</sup> Sktfvl. §§ 10-1 til 10-3, 10-5 til 10-8 og 10-15 behandles ikke nærmere i avhandlingen av plasshensyn.

<sup>151</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 387.

<sup>152</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 390.

<sup>153</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 400.

<sup>154</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 400.

opplysningspliktige etter loven.<sup>155</sup> I Skatteforvaltningshåndboken fremheves det at det ikke er krav om en særskilt begrunnelse ved stedlige kontroller.<sup>156</sup>

Etter dette er terskelen for å iverksette kontroller lav både for stedlig kontroll og krav om kontrollopplysninger. Generelt er det ikke et krav om konkret mistanke, selv om forvaltningsskjønnets grenser vil innebære at kontrolltiltaket må ha et grunnlag. På den andre siden kreves det etter § 14-4 bokstav d andre ledd at rettingen ikke «kan anses fremkalt» av kontrolltiltakene. Som nevnt innebærer dette at det kreves en sammenheng mellom rettingen og kontrolltiltaket. En forutsetning er da at skattyteren er klar over kontrolltiltaket. Er han ikke det, vil tiltaket ikke kunne fremkalle en retting. Dette understreker at det sentrale er oppdagelsesrisikoen. Dette støttes til en viss grad av Knutsendommen hvor det uttales at bakgrunnen for rettingen er det avgjørende, ikke bakgrunnen for kontrollen, se avsnitt 23.

Fremgangsmåten ved kontroll er regulert i § 10-11. Utgangspunktet etter ordlyden er at det skal gis «rimelig varsel» og at de opplysningspliktige skal ha rett til å være tilstede og uttale seg ved kontroll etter § 10-4, jf. § 10-11 første ledd. Første ledd siste punktum inneholder et unntak fra rettighetene dersom varsel og lignende ikke «kan gjennomføres uten at formålet med kontrollen settes i fare». Hovedregelen er dermed at kontroll må varsles. Varset vil i seg selv kunne anses som et «kontrolltiltak» da det er ledd i kontrollen. § 10-11 andre ledd siste punktum referer til «andre kontroller». Dette viser til første ledd og andre ledd siste punktum som omhandler kontroller etter § 10-4. Ordlyden åpner dermed for at det kan foretas kontroll i videre forstand enn den stedlige som er regulert i § 10-4.

Skal rettighetene ikke komme til anvendelse må «formålet med kontrollen settes i fare», jf. § 10-11 første ledd siste punktum. «[F]are» er et vidt begrep som omfatter en rekke ulike situasjoner. Terskelen er trolig ikke høy da det kun er kontrollens formål som må være i fare. § 10-11 bygger på de tidligere bestemmelsene i ligningsloven.<sup>157</sup> Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) kapittel 10.1 s. 68 uttaler at det kunne «være nødvendig å foreta undersøkelser med svært kort varsel for å unngå at skattyteren får anledning til å skjule det som skal undersøkes». Ut over dette er det verken i forarbeidene til skatteforvaltningsloven, ligningsloven eller forvaltningsloven utbrodert hva som menes med «fare».

<sup>155</sup> Se også Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 24.10 s. 255.

<sup>156</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 406.

<sup>157</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 24.10 s. 256.

Harboe og Bugge presiserer at varsel kan unnlates dersom «konkrete omstendigheter» tilsier at «den opplysningspliktige ikke vil medvirke lojalt».158 I kommentarutgaven til den tidligere ligningsloven er det presisert at det ikke er tilstrekkelig at «overraskelsesmomentet» settes i fare, det kreves «spesielle forhold» før rettighetene skal falle bort. Eksempelvis kan varsel unnlates dersom «det allerede er på det rene at skattyteren/ den opplysningspliktige har tilintetgjort relevant informasjon».159 Det er også uttalt at kontroller sjeldent utføres uten varsel.160 Det er dermed en viss terskel for «fare» og skattemyndighetene må kunne vise til konkrete eksempler for at rettighetene skal fravikes. Det kan anføres at ethvert varsel av kontroll kan sette kontrollens formål i fare, da kontrollens formål ofte er å avdekke unndragelser eller uregelmessigheter.

Fause uttaler at «lovgever har overlatt det til skattemyndighetene å avgjøre i hvilke tilfeller kontroll kan iverksettes, hvilke metoder som kan benyttes, og hvor intensivt man kan gå til verks».161 Det er etter dette ikke inngående regulert i loven når kontroll kan iverksettes og på hvilken måte. Loven er dermed lite forutsigbar. Det er klart hvem kontrollen kan rettes mot og hvilke opplysninger som kan kreves, men ikke på hvilket grunnlag kontroll kan igangsettes. Dette er heller ikke regulert i forskrift om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll (FOR-2013-03-08-258), noe som taler for en lav terskel for frivillighet da kontrollen vanskelig «kan anses» å fremkalle en retting.

Departementet fremhevet at ordet «kontroll» omfatter når «skattemyndighetene innhenter opplysninger fra de skattepliktige selv eller fra tredjeparter, enten ved skriftlig henvendelse eller ved stedlig kontroll». De presiserer at kontrollen innebærer at skattyterne eller tredjepartene må medvirke til kontrollen på en annen måte enn via deres lovpålagte plikter, herunder opplysningsplikten.162 Forslaget skulle videreførte begrepsbruken fra ligningsloven og merverdiavgiftsloven.163 Dette taler for at «kontroll» er forbeholdt bestemte situasjoner. Hensynet til skattyterne taler derimot for at kontroll i alle ordets betydninger skal omfattes av begrepet siden de færreste vil være kjent med den etablerte oppfatningen.

158 Einar Harboe og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, Oslo 2017 s. 307.

159 Einar Harboe, Truls Leikvang og Rino S. Lystad, *Ligningsloven kommentarutgave*, Oslo 2015 s. 85.

160 Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1232.

161 Anett Beatrix Osnes Fause, «Skattemyndighetens kontrollvirksomhet – en virksomhet unntatt rettslig styring og kontroll?», *Lov og Rett*, 2017 s. 281-298 (s. 288).

162 Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 16.1 s. 140.

163 Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 16.2.3 s. 144.

Skatteforvaltningslovens kapittel 10 regulerer den stedlige kontrollen og skattemyndighetenes adgang til informasjon, men det er likevel ikke utelukket at andre typer kontroller kan foretas. I dagens høyteknologiske samfunn kan borgerne overvåkes og kontrolleres hele tiden. En konsekvens av dette er at det er behov for klare rammer for når en kan kontrolleres. Uten klare rammer kan man ende opp med et overvåkingssamfunn, noe som kan bryte ned borgernes tillit og lojalitet til systemet. Det er den samme tilliten og lojaliteten som systemet er tuftet på. Skal en ha tillit til noe, må en også oppleve at en får tillit i retur. Dette taler for at det kun er den regulerte kontrollen som omfattes av kontrollbegrepet i sktfvl. § 14-4 bokstav d, selv om dette begrepet heller ikke er helt klart.

Et særlig spørsmål reiser seg ved bruk av stikkontroller. Ressurshensyn taler for at det ikke utføres kontroller i stor skala eller av alle skattytere, men det kan være hensiktsmessig med stikkontroller. Det er som nevnt ikke et krav om særskilt begrunnelse for kontroll etter § 10-4. Stikkontroller er kontroller av tilfeldige utvalgte uten at det foreligger mistanke. Det er i litteraturen uttalt at kontroller etter § 10-4 kan foretas som stikkontroller.<sup>164</sup>

En må skille mellom stikkontroller på enkelte avgrensede områder og vilkårlig stikkontroll. Stikkontroll på konkrete og avgrensede områder som er varslet kan avskjære frivilligheten.<sup>165</sup> Dette er naturlig da oppdagelsesrisikoen vil øke betydelig. Kontrollen vil ofte være provosert av mistanke om at det i enkelte grupper kan forekomme skatteunndragelse. Et eksempel er skattemyndighetenes stikkontroller av bloggere da blogging for alvor gikk fra å være en hobby til et levebrød.<sup>166</sup> Vilkåret om at rettingen ikke «kan anses fremkalt» av kontrolltiltak kan dermed være oppfylt ettersom det vil være en mulighet for at varslingen og tiltaket er provosert av mistanke. Er stikkontrollen vilkårlig vet ikke skattyteren at det vil bli iverksatt kontrolltiltak. Skattemyndighetene vil heller ikke ha mistanke om unndragelse. I slike tilfeller vil den opplevde oppdagelsesrisikoen for skattyteren ikke være større og rettingen kan ikke «anses fremkalt» av kontrollen.

<sup>164</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1232.

<sup>165</sup> Einar Harboe og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, Oslo 2017 s. 387.

<sup>166</sup> Einar Welle, Aftenposten, «Skattejakt blant bloggerne», 13.02.2011 (sist besøkt 09.04.2020)  
<https://www.aftenposten.no/norge/i/kRJak/skattejakt-blant-bloggerne>

## 2.2.4 Betydningen av «andre»

### 2.2.4.1 Innledning

Etter sktfvl. § 14-4 bokstav d andre ledd vil rettingen ikke være frivillig dersom «rettingen kan anses fremkalt (...) ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre».

Naturlig språklig forståelse av «andre» innebærer alle andre enn skattemyndighetene selv. Ordlyden skiller dermed ikke etter hvem som gir informasjonen til skattemyndighetene. Dette taler for en terskel som ikke varierer etter hvem som har kunnskap om forholdet. Dette kan også tale for at press fra andre enn myndighetene er relevant i vurderingen av frivillighet.

I HR-2018-875-A (Knutsen) ble det lagt til grunn at det ikke var et krav at skattyteren var klar over at skattemyndighetene hadde fått informasjon om forholdet. Flertallet la vekt på at Knutsens revisor «anså seg forpliktet til å varsle skattemyndighetene». I tillegg hadde kollegaene «gjort det klart at de ville si ifra om forhold de var blitt gjort kjent med». Høyesterett fremhevd at det var «overveiende sannsynlig» at enten revisoren eller kollegaene kom til å varsle.<sup>167</sup> Det er etter dette tilstrekkelig at det er «overveiende sannsynlig» at skattemyndighetene kan bli gjort kjent med forholdet. Oppdagelsesrisikoen er det sentrale for vurderingen. I avsnitt 53 legger flertallet «til grunn at det for domfelte fremstod som sikkert at skattemyndighetene uansett ville bli informert om skatte- og avgiftsunndragelsene. Som erfaren advokat visste selvsagt domfelte at dette ville lede til at skattemyndighetene aksjonerte». Denne uttalelsen trekker i retning av at det er skattyterens subjektive opplevelse av oppdagelsesrisikoen som er det sentrale. De fremhever at Knutsen var advokat og at dette skjerper kravet til hva han burde forstå, noe som gjør vurderingen lik en aktsomhetsvurdering som varierer etter skattyterens kompetanse. Knutsedommen er avsagt under sterk dissens, og mindretallet presiserte at amnesti ikke burde være utelukket på bakgrunn av «andres kunnskap om skatte- og avgiftsunndragelsen», se avsnitt 64. Dette svekker vekten av uttalelsene. Det er også understreket i Skatteforvaltningshåndboken at det sentrale er skattyterens kunnskap, jf. formuleringen «grunn til å tro».<sup>168</sup> Dette understreker vilkårets subjektive side.

Etter den tidligere ligningsloven § 10-4 nr. 3 ble rettingen heller ikke ansett som frivillig dersom den var fremkalt av opplysninger som myndighetene «kunne ha fått fra andre». Ordlyden innebar da at det var tilstrekkelig at noen satt med informasjon om forholdet som de

<sup>167</sup> HR-2018-875-A (Knutsen) avsnitt 52.

<sup>168</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 606.



kunne gi til skattemyndighetene. Sannsynligheten for at myndighetene fikk opplysningene ville øke dersom det var en part som måtte informere om forholdet gjennom en opplysningsplikt eller dersom mange var informert. Var det derimot kun din egen kone eller noen av dine nærmeste som hadde opplysninger om unndragelsene, ville det være lite sannsynlig at myndighetene skulle få vite om forholdet. Terskelen for frivillighet varierte dermed etter hvem som hadde opplysninger om forholdet.

Ved lovendringen i 2009 ble ordlyden endret til opplysninger som myndighetene «har fått fra andre». Etter naturlig språklig forståelse medfører endringen i ordlyden at terskelen for når rettingen er frivillig senkes da det kreves at myndighetene rent faktisk har mottatt opplysningene. En hypotetisk mulighet er ikke lengre tilstrekkelig. Tolker man endringen antitetisk vil fjerningen innebære at terskelen ikke skal variere etter hvem som sitter på informasjonen. Departementet presiserte at regelen var vanskelig å praktisere og uklar, og de valgte derfor å ikke videreføre det tidligere alternativet.<sup>169</sup> Endringen ble omtalt i HR-2018-875-A (Knutsen) hvor flertallet ikke kan «trekke klare konklusjoner» fra fjerningen av tillegget, se avsnitt 38. Mindretallet anså endringen som en presisering av at kontrolltiltakene måtte være planlagt før skattyteren sender rettingen inn, se avsnitt 71. Mindretallet i Knutsendommen støttet også at endringen innebar at det ikke var tilstrekkelig at andre hadde informasjon om forholdet. Opplysningen måtte etter mindretallet faktisk overleveres for at frivillighet skulle være avskåret, se avsnitt 71 og 72. Skattedirektoratet uttaler at det er uklart om endringen faktisk vil ha noen praktisk betydning.<sup>170</sup> Dersom en hypotetisk mulighet ikke er tilstrekkelig vil skattyterens rettssikkerhet styrkes da vurderingen av om myndighetene faktisk har mottatt informasjon er enklere enn vurderingen om de kunne ha mottatt informasjonen. Hensynet til at like saker skal behandles likt vil også styrkes.

I skatteforvaltningsloven kapittel 7 er det definert en rekke opplysningspliktige tredjeparter. Disse skal rapportere bestemte opplysninger til skattemyndighetene eller andre myndigheter. Er skatte- eller avgiftsunndragelsen av en slik karakter at opplysningene om den omfattes av en tredjeparts opplysningsplikt, vil oppdagelsesrisikoen øke betydelig.<sup>171</sup> Det kan anføres at terskelen for å rette bør være høyere dersom en rapporteringspliktig etter sktfvl. kapittel 7

<sup>169</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.4.3 s. 47.

<sup>170</sup> SKM-2011-6 – UTV-2011-1249 punkt 3.

<sup>171</sup> Av plasshensyn behandles ikke øvrige aktørers opplysningsplikt, eksempelvis revisors opplysningsplikt, jf. lov 15 januar 1999 nr. 2 om revisjon og reviroser (revisorloven) § 6-2, nærmere.

eller noen andre uten et særlig nært forhold til skattyteren, som en offentlig myndighet, har opplysninger om forholdet. Oppdagelsesrisikoen kan også øke hvis mange er informert om unndragelsene. Det kan hevdes at terskelen ikke er like høy dersom det er en av skattyterens nærmeste som har kunnskap om forholdet. Dette henger sammen med oppdagelsesrisikoen, og forståelsen er i tråd med et subjektivt frivillighetsvilkår. Dette ble også lagt til grunn av flertallet i Knutsendommen.<sup>172</sup> Men mange særreguleringer kan gjøre regelen mindre tilgjengelig. Dette taler mot at terskelen varierer etter hvem som har opplysningene. Til dette kommer at den ordinære skattyteren neppe er orientert om hvem som er opplysningspliktig, noe som taler for en terskel som varierer etter skattyterens kompetanse.

Det praktiseres også en ikke-lovregulert ordning med tipstelefon til skattemyndighetene. Man kan også anvende et skjema på nett.<sup>173</sup> Tipstelefonen utvider kretsen av hvem som kan komme med opplysninger til skattemyndighetene betydelig. Terskelen for å ringe inn må være svært lav da man kan være anonym. Skattyteren kan dermed ikke vite hvilke opplysninger skattemyndighetene har, og han kan heller ikke vite på hvilket tidspunkt rettingen ikke anses frivillig. Risikoen skattyteren tar ved å anmode om frivillig retting vil med dette øke. Opplevs risikoen som for høy kan skattyteren velge å avstå fra å rette, noe som vil svekke formålet med skatteamnestireglene. Dersom skattemyndighetene mottar opplysninger ulovlig vil terskelen for «andre» igjen kunne utvides betydelig. Skal skattyteren måtte ta hensyn til disse opplysningene vil det være tilnærmet umulig å vite når rettingen kan anses som frivillig. Kravet til årsakssammenheng kan også vanskelig oppfylles. Dette taler mot at ulovlig innsamlede opplysninger eller tips skal tillegges vekt i vurderingen.<sup>174</sup>

#### **2.2.4.2 Betydningen av informasjonsutveksling mellom offentlige etater for frivillighetsvilkåret**

Informasjon om skattytere samles inn i stor skala av ulike offentlige myndigheter. Utveksling av informasjon mellom offentlige organer kan forkorte saksbehandlingstiden og forenkle prosessen for borgere og myndigheter. Flere offentlige organer utfører kontroller. Ved disse kontrollene kan de oppdage forhold som kan være relevant for skatte- og avgiftsfastsettingen. Eksempelvis kan Arbeids- og sosialdepartementet gjennomføre kontroller gjennom

<sup>172</sup> HR-2018-875-A (Knutsen) avsnitt 46.

<sup>173</sup> Skatteetaten, «Tips oss om skatte- og avgiftsunndragelser» (sist besøkt 05.03.2020) <https://www.skatteetaten.no/tipsoss/>

<sup>174</sup> Av plasshensyn drøftes ikke denne problemstillingen nærmere.

Arbeidstilsynet,<sup>175</sup> og de kan oppdage at noen jobber svart. I forlengelsen av dette er det et spørsmål om utveksling av opplysninger kan avskjære frivillighet.

Utgangspunktet etter sktfvl. § 14-4 bokstav d andre punktum er at en retting som «kan anses fremkalt ved (...) opplysninger skattemyndighetene har fra andre» ikke er frivillig. Som nevnt kan alle andre aktører enn skattemyndighetene etter ordlyden anses som «andre», herunder andre offentlige myndigheter.

Etter forvaltningsloven har «enhver som utfører tjeneste eller arbeid for et forvaltningsorgan» taushetsplikt om noens personlige forhold, jf. fvl. § 13 første ledd nr. 1. I Ot.prp. nr. 3 (1976-1977) pkt. 3.2.2 s. 15 uttales det at «bør legges til grunn at opplysninger om enkeltpersoners boligforhold, økonomi og arbeidsforhold som hovedregel bør anses som personlige».

Informasjon som er omfattet av taushetsplikten vil dermed være relevant i skatte- og avgiftsfastsettingen.<sup>176</sup> Som utgangspunkt gjelder taushetsplikten ovenfor andre organer.

Unntak følger av forvaltningsloven § 13 a, § 13 b og særlovgivning.<sup>177</sup> Unntakene åpner for å utlevere informasjon til andre organer, men de innebærer ikke en opplysningsplikt.<sup>178</sup> Fvl. § 13 b nr. 2 til nr. 8 omhandler utveksling med andre organer eller innad i samme etat.

Uttekslingen skal videre begrenses til det som er nødvendig.<sup>179</sup> Skattyteren kan altså ikke vite med sikkerhet når opplysninger om han er utvekslet, noe som innebærer en høyere terskel for at utvekslingen kan anses å fremkalle rettingen. Dersom unndragelsene er store eller åpenbare kan man anføre at terskelen senkes da organet har større grunn til å bryte taushetsplikten. Det skal altså mer til for å frarøve frivillighet ved rutinemessig informasjonsinnsamling.

Særlig relevant for forvaltningens muligheter til å utveksle informasjon med andre organer er fvl. § 13 b første ledd nr. 5 og 6.<sup>180</sup> Frihagen fremholder at fvl. § 13 b første ledd nr. 5 er «den generelle regel» for adgang til å gi taushetsbelagte opplysninger til andre organer,<sup>181</sup> men at det likevel er vid adgang til videreformidling om man ser reglene i forvaltningslovens kapittel

<sup>175</sup> Regjeringen.no, «Arbeidstilsynet» (sist besøkt 09.04.2020) <https://www.regjeringen.no/no/dep/asd/om-arbeids-og-sosialdepartementet/etatstyring/underliggende-etater/arbeidstilsynet/id85796/>

<sup>176</sup> Forvaltningen har veiledningsplikt etter fvl. § 11. Av plasshensyn behandles ikke denne nærmere.

<sup>177</sup> Ot.prp. nr. 3 (1976-1977) pkt. 3.3.6 s. 30.

<sup>178</sup> Ot.prp. nr. 3 (1976-1977) pkt. 3.3.6 s. 33. Se også Sunniva Cristina Bragdø-Ellenes og Terje Abusland, *Forvaltningsrett i et nøtteskall*, Oslo 2018 s. 146.

<sup>179</sup> Sunniva Cristina Bragdø-Ellenes og Terje Abusland, *Forvaltningsrett i et nøtteskall*, Oslo 2018 s. 147.

<sup>180</sup> Av plasshensyn undersøkes ikke disse bestemmelsene inngående.

<sup>181</sup> Arvid Frihagen, *Forvaltningsloven kommentarutgave bind I*, Oslo 1986 s. 307.

III i sammenheng.<sup>182</sup> Dette høyner terskelen for frivillighet. Vet skattyteren at et offentlig organ har informasjon om hans unndragelser, må han regne med at disse kan leveres til skattemyndighetene.

Det foreligger omfattende lovgivning om behandling av informasjon.<sup>183</sup> Eksempelvis lov 6 juni 1997 nr. 35 om Oppgaveregisteret (oppgaveregisterloven – oppgregl.) § 5 om offentlige organers plikt til å samordne oppgavepliktene, jf. bestemmelsens første ledd, og § 6 første ledd som innebærer at samordning kan skje «uten hinder av lovbestemt taushetsplikt». Samordningsplikten i § 5 innebærer at en skal etterstrebe å be om informasjon kun en gang fra innbyggerne, noe som medfører utveksling av informasjon i relativt stor skala.

Videre følger det av lov 28 mai 2010 nr. 16 om behandling av opplysninger i politiet og påtalemyndigheten (politiregisterloven) § 30 første ledd at taushetsplikten ikke hindrer utlevering av opplysninger «til andre offentlige organer i deres interesse». Etter § 48 første ledd skal den behandlingsansvarlige «informere den registrerte om at det er utlevert opplysninger til offentlige organer og private i deres interesse», men ikke «der det er nødvendig å gjøre unntak av hensyn til kriminalitetsbekjempelse (...) eller mottakerorganets lovpålagte kontrolloppgaver», jf. § 48 andre ledd nr. 2. I politiregisterforskriften<sup>184</sup> § 9-6 første ledd nr. 1 er det uttrykkelig fastsatt at det etter politiregisterloven § 30 kan utleveres opplysninger til skatteetaten for skatte- og avgiftsmessige formål etter en nødvendighetsvurdering, jf. politiregisterforskriften § 9-6 første ledd nr. 2 jf. § 4-2. Skattyteren kan dermed ikke regne med å bli orientert ved utveksling av informasjon.

Lov av 15 juni 2018 nr 38 om behandling av personopplysninger (personopplysningsloven) § 1 gjennomfører «EØS-avtalen vedlegg XI nr. 5e (forordning (EU) 2016/679) om vern av fysiske personer i forbindelse med utveksling av slike opplysninger samt om oppheving av direktiv 95/46/EF (generell personvernforordning)». Utgangspunktet etter forordningens artikkel 13 og 14 er at borgere skal ha informasjon når opplysninger om de innhentes. Videre skal borgerne få informasjon dersom de innsamlede opplysninger skal viderebehandles til et annet formål enn det de ble samlet inn for, se artikkel 13 nr. 3 og artikkel 14 nr. 4. Etter

<sup>182</sup> Arvid Frihagen, *Forvaltningsloven kommentarutgave bind I*, Oslo 1986 s. 308. Se også Geir Woxholth, *Forvaltningsloven med kommentarer*, Oslo 2011 s. 303.

<sup>183</sup> Sunniva Cristina Bragdø-Ellenes og Terje Abusland, *Forvaltningsrett i et nøtteskall*, Oslo 2018 s. 141.

<sup>184</sup> Forskrift om behandling av opplysninger i politiet og påtalemyndigheten (politiregisterforskriften - FOR-2013-09-20-1097).

artikkel 23 nr. 1 bokstav d kan landene begrense rettighetene etter forordningen blant annet dersom det er nødvendig for å forebygge, etterforske og avsløre straffbare forhold. Dette har Norge gjort ved personopplysningsloven § 16 første ledd b og f. Utgangspunktet er dermed at skattyteren skal få vite når informasjon om han videreformidles til skattemyndighetene, men ettersom videreformidling kan anses som ledd i bekjempelse av skatteunndragelse har han ingen garantier for varsling.

Siden tilgangen til opplysninger og adgangen til å gi informasjon til andre organer er regulert i de ulike særlovene vil det være vanskelig for skattyteren å vite hvilken informasjon som utveksles på hvilket tidspunkt, og derfor når skattemyndighetene har mottatt informasjon om forholdet, selv om flere av bestemmelsene ligner. Dette taler for at skattyteren må informeres om utvekslingen dersom frivillighet skal være avskåret. Terskelen for frivillighet vil ellers kunne bli svært høy, noe som igjen kan undergrave formålet med bestemmelsen. Til dette hører at det også er opp til forvaltningens skjønn om informasjonen skal deles og at det ikke foreligger en generell opplysningsplikt mellom organene, se Ot.prp. nr. 3 (1976-1977) pkt. 3.3.6 s. 33. Vurderingen av hvorvidt opplysninger skal gis kan dermed være svært skjønnsmessig og lite forutberegnelig, selv om de alminnelige reglene for forvaltningens skjønn kan sette grenser for skjønnsutøvelsen.<sup>185</sup> At en rekke ulike hjemler kan skape tvil om adgangen til å utlevere opplysninger er også understreket av Justis- og beredskapsdepartementet i Ot.prp. nr. 108 (2008-2009) pkt. 11.10.6 s. 128. Skal skattyteren få hele bildet må han forholde seg til og forstå forvaltningsloven og særlovgivningen. Dette gjør systemet komplisert, noe som taler for en lav terskel for frivillighet og mot at rettingen «kan anses fremkalt» av informasjonsutveksling mellom offentlige organer.

Uavhengig av om andre punktum tolkes uttømmende har lovgiver valgt å uttrykkelig regulere situasjonen hvor skattemyndighetene mottar informasjon fra «andre». Dette taler for at det kun er i de situasjonene hvor opplysningene «kan anses» å fremkalle rettingen at frivillighetsvilkåret ikke er oppfylt. Det avgjørende er dermed ikke hvorvidt skattemyndighetene faktisk har mottatt informasjon fra «andre», men at overføringen av informasjon er så synlig for skattyterene at rettingen kan oppfattes som fremtvunget av den.

<sup>185</sup> Sunniva Cristina Bragdø-Ellenes og Terje Abusland, *Forvaltningsrett i et nøtteskall*, Oslo 2018 s. 66.

### 2.2.4.3 Internasjonale avtaler om informasjonsutveksling

Informasjon som myndighetene har mottatt via skatteavtaler kan også etter ordlyden avskjære frivillighet, jf. «andre». Utgangspunktet er globalinntektsprinsippet, jf. sktl. § 2-1 niende ledd. Alle fysiske personer som er bosatt i Norge skal skatte til den norske stat for all inntekt og formue som er opptjent innad i Norge og i utlandet. Det spiller dermed ikke noen rolle om formuen er i Norge eller i Panama, skatten skal til Norge så lenge skattyteren bor i landet.

Statene er ikke pålagt å utlevere informasjon eller bistå andre stater etter alminnelig folkerett, likevel har internasjonal informasjonsutveksling skutt fart de siste årene som et resultat av initiativet til G20 i 2009. Det blitt inngått en rekke avtaler om informasjonsutveksling basert på OECDs modellavtale fra 2002 (OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters).<sup>186</sup> Norge har inngått avtaler som dette (TIEAs)<sup>187</sup> med de fleste skatteparadis, i tillegg ble eksisterende avtaler revidert slik at de nå bryter gjennom banksekretessen.<sup>188</sup>

Det finnes videre en rekke modeller for utveksling av informasjon.<sup>189</sup> Den siste utviklingen er automatisk utveksling.<sup>190</sup> Denne formen krever ikke at myndighetene har fattet mistanke om en konkret skattyter. Informasjon av forhåndsbestemt karakter utveksles på generelt grunnlag.<sup>191</sup> Det er en rekke ordninger som legger til rette for automatisk utveksling av informasjon mellom stater. Eksempelvis the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters som er en multilateral informasjons- og bistandsavtale utviklet av OECD og Europarådet,<sup>192</sup> the Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters (også kjent som Common Reporting Standard eller CRS),<sup>193</sup> BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) og en rekke regionale avtaler, herunder en nordisk avtale om samarbeid i skattespørsmål.<sup>194</sup> Ordningene legger til rette for informasjonsutveksling i stor skala.<sup>195</sup>

<sup>186</sup> Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, Oslo 2017, s. 54.

<sup>187</sup> Chris Evans mfl., *Improving Tax Compliance in a Globalized World*, Amsterdam 2018, s. 636-637.

<sup>188</sup> Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, Oslo 2017, s. 54.

<sup>189</sup> Avhandlingen avgrenses mot avtalenes innretning og omfang av plasshensyn.

<sup>190</sup> Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, Oslo 2017, s. 54.

<sup>191</sup> Chris Evans mfl., *Improving Tax Compliance in a Globalized World*, Amsterdam 2018 s. 636.

<sup>192</sup> Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, Oslo 2017, s. 55.

<sup>193</sup> Chris Evans mfl., *Improving Tax Compliance in a Globalized World*, Amsterdam 2018, s. 19.

<sup>194</sup> Chris Evans mfl., *Improving Tax Compliance in a Globalized World*, Amsterdam 2018, s. 19-20. Se Skatteavtalen mellom Norge, Danmark, Sverige, Finland, Island og Færøyene undertegnet 23. september 1996.

<sup>195</sup> Av plasshensyn vil ikke modellavtalens artikkel 26 eller 27 behandles nærmere i avhandlingen.

I Skattedirektoratets melding om frivillig retting presiseres det at en retting er frivillig «når skattemyndighetene ikke har mottatt kontrollopplysninger på et område fra andre land, eller gjennom tips fra andre kilder». Mottak av informasjon vil dermed i seg selv avskjære frivillighet. Det presiseres at frivillighet likevel kan foreligge om mottaket av informasjonen ikke var kjent. Det uttales at «[f]or eksempel må det kunne legges til grunn at frivillighet ikke foreligger knyttet til bankinnskudd i LGT Bank i Liechtenstein, fra det tidspunkt det ble alminnelig kjent gjennom oppslag i pressen at skattemyndighetene hadde mottatt opplysninger om dette fra utenlandske skattemyndigheter våren 2008.»<sup>196</sup> Etter dette kreves det ikke at skattyteren er kjent med at hans land er omfattet, kun at han har en mulighet til å gjøre seg kjent med forholdet. Dette retter fokuset mot oppdagelsesrisikoen og en mer objektiv vurdering.

Som nevnt trekker de øvrige norske rettskildene i retning av at skattyteren må vite at myndighetene har informasjon om hans konkrete sak for at rettingen ikke skal være frivillig, se 2.1.3. Det er dermed ikke gitt at retting er avskåret selv om myndighetene allerede har opplysningene fra andre land. Skattyteren kan vite at det er inngått en avtale om utveksling av informasjon, men ikke om hans sak er omfattet. På den andre siden kan situasjonen ligne bransjekontrollene hvor kunnskap om at det generelt foretas kontroller kan avskjære frivillighet, se 2.1.3. Videre må skattyteren foreta undersøkelser for å sjekke om hans land er omfattet. Dette taler for at avtalene ikke automatisk avskjærer frivilligheten, men det kan hevdes at vurderingen varierer etter hvilket land det er tale om. Et tradisjonelt skatteparadis vil eksempelvis lettere kunne anses som omfattet. Det er likevel et spørsmål hva det er rimelig å forvente at skattyteren kjenner til. Regelverket for utveksling av informasjon er detaljert og omfattende,<sup>197</sup> noe som gjør det vanskelig å finne frem i for skattytere uten særskilt kompetanse. Dette øker terskelen for at rettingen kan anses å være fremkalt av avtalene.

Etter 2017 har stadig flere land utvekslet informasjon automatisk gjennom OECDs Common Reporting Standard.<sup>198</sup> I forbindelse med ikraftsettingen av CRS uttalte skattedirektør Hans

<sup>196</sup> SKM-2011-6 – UTV-2011-1249 punkt 5.

<sup>197</sup> Se Prop. 1 LS (2015-2016) pkt. 18.1, 18.2 og 18.5.2.

<sup>198</sup> Pressemelding, Skatteetaten, «Det blir vanskeligere å få innvilget frivillig retting: Nå får Skatteetaten opplysninger om penger i utlandet» (sist besøkt 07.04.2020)  
<https://www.skatteetaten.no/presse/nyhetsrommet/det-blir-vanskeligere-a-fa-innvilget-frivillig/>

Christian Holte at «[v]induet er i ferd med å lukke seg for frivillig retting».<sup>199</sup> Han presiserte at «[d]et kan være avgjørende å komme før 30. september, hvis opplysninger om deg er i dataene Skatteetaten nå snart mottar».<sup>200</sup> Det faktum at myndighetene kan provosere retting på denne måten taler for at det kan legges press på skattyteren uten at dette frarøver frivilligheten. Et sentralt poeng er at skattyteren må ha opplysninger om skatteamnestiordningen for at den skal kunne brukes, noe også OECD har fremhevet.<sup>201</sup> Men en oppfatning om at en retting er frivillig så lenge den skjer før en varslet avtale trår i kraft vil kunne stride mot den alminnelige oppfatningen av frivillighet. Rettingen er da motivert av avtalen og ikke av skattyterens ønske eller behov for å gjøre opp for seg. Skattedirektørens uttalelser kan også peke i retning av at terskelen er ulik for retting av midler i Norge og i utlandet. Dersom inntektene og formuen stammer fra et land som utveksler informasjon automatisk vil retting etter at landet ble omfattet av CRS ikke være frivillig.

Videre innebærer automatisk utveksling av informasjon at myndighetene får tilgang til informasjon som om de skulle innhentet den selv. Dette kan også indikere at det er en høyere terskel for frivillighet for midler fra et annet land. Skattemyndighetene har ikke ressurser til å kontrollere alle skattyterne. Selv om de har informasjon som avdekker at opplysningene skattyteren har gitt er uriktige, kan dermed skattyteren fortsatt unndra skatt. Legger man til grunn at det ikke er frivillig hvis rettingen gjelder forhold i et land omfattet av informasjonsutvekslingen, vil utvekslingen være en absolutt skranke for frivillighet. På den andre siden kan det inngå i vurderingen av rettingen om myndighetene alt har opplysningene.

Å operere med en terskel for frivilligheten for midler i utlandet og en for midler i Norge har ikke dekning i ordlyden da den ikke skiller mellom formue og inntekt i og utenfor Norge. På den andre siden vil den opplevde oppdagelsesrisikoen være relevant i vurderingen, og denne kan variere etter land. Til tross for at skatt ikke er del av EØS-avtalen (avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde)<sup>202</sup> kan differensiering mellom retting av midler i og utenfor Norge (herunder EØS-området) bli ansett som en hindring av de fire friheter eller

<sup>199</sup> Sigurd Bjørnestad, «Angrende skattesyndere meldte seg med over 6 milliarder», Aftenposten, 1. mars 2019 (sist besøkt 09.04.2020) <https://www.aftenposten.no/okonomi/i/9m9oll/angrende-skattesyndere-meldte-seg-med-over-6-milliarder>

<sup>200</sup> Pressemelding, Skatteetaten, «Det blir vanskeligere å få innvilget frivillig retting: Nå får Skatteetaten opplysninger om penger i utlandet» (sist besøkt 07.04.2020) <https://www.skatteetaten.no/presse/nyhetsrommet/det-bli-vanskeligere-a-fa-innvilget-frivillig/>

<sup>201</sup> OECD, «Update on Voluntary Disclosure Programmes A Pathway to Tax Compliance», august 2015 s. 18.

<sup>202</sup> Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, Oslo 2017 s. 101.



ulovlig statsstøtte.<sup>203</sup> EU-kommisjonen og EU-domstolen har ansett skatteamnestiordninger som brudd på EU-retten, hovedsakelig begrunnet med forskjellsbehandling av midler i og utenfor det aktuelle landets grenser,<sup>204</sup> selv om hensynet til å hindre skatteunndragelse kan være en relevant begrunnelse for inngrep i de fire friheter.<sup>205</sup>

Uttalelsene fra skattemyndighetene kan også tyde på en høyere terskel for frivillighet generelt. Det er tilsynelatende tilstrekkelig at skattyterne kan vite at myndighetene kanskje har mottatt opplysninger gjennom en generell ordning om utveksling av informasjon. Fokuset flyttes fra hva skattyteren faktisk visste over til hvorvidt det foreligger ordninger om utveksling av informasjon. Dette er i tråd med «har fått fra andre» i sktfvl. § 14-4 bokstav d andre punktum, men strider mot frivillighet som et overordnet vilkår for skatteamnesti.

### 2.2.5 Oppsummering

Andre punktum er en opplisting av tilfeller hvor rettingen i alle tilfeller ikke er frivillig. Videre kreves det årsakssammenheng mellom retting og et forhold som kan frarøve frivilligheten. Vurderingen av årsakssammenheng er rettet mot andres forståelse av rettingen slik at skattyterens subjektive oppfatning ikke nødvendigvis blir avgjørende. Det kreves også en reell risiko for oppdagelse. Kontroll er definert i loven og samme kontrollbegrep burde benyttes i andre punktum. «[A]ndre» innebærer alle andre enn skattemyndighetene og følgelig kan informasjonsutveksling avskjære retting.

## 2.3 Forholdet mellom første og andre punktum

Det fremkommer i annet punktum at unntaket fra tilleggsskatt ikke kommer til anvendelse «hvis rettingen kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre». Annet punktum kan anses som en

<sup>203</sup> Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, Oslo 2017 s. 41.

<sup>204</sup> Se pressemelding fra EU-kommisjonen «Direct taxation: Commission considers that the Portuguese Tax amnesty was contrary to EC Law», Brüssel 16. mai 2007, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_07\\_681](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_07_681). Reuters, «EU Commission tells Greece to change tax amnesty», 16. februar 2011, <https://www.reuters.com/article/eu-greece-tax/eu-commission-tells-greece-to-change-tax-amnesty-idUSLDE71F1J920110216>. Pressemelding fra EU-kommisjonen «Commission disputes legitimacy of Italian tax amnesty on VAT ("condono)», Brüssel 19. oktober 2004, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_04\\_1243](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_04_1243) og pressemelding fra EU-kommisjonen «THE COURT OF JUSTICE DECLARES THAT THE ITALIAN TAX AMNESTY FOR VAT IS UNLAWFUL», 17. juli 2008, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/CJE\\_08\\_55\\_om\\_EU-domstolens\\_C-132/06](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/CJE_08_55_om_EU-domstolens_C-132/06) (alle sist besøkt 09.04.2020)

<sup>205</sup> Andreas Bullen, *EU, EØS og skatt: de fire friheter og direkte beskatning*, Oslo 2005 s. 566.

uttømmende opplisting av tilfeller hvor rettingen ikke er «frivillig», men bestemmelsen kan også tolkes på som en eksemplifisering av hovedregelen i første punktum.

Ordlyden taler for at opplistingen i annet punktum er uttømmende ettersom absolutte termer som «[d]ette gjelder ikke» er benyttet og oppramsingen kun nevner noen konkrete tilfeller uten å åpne for andre situasjoner. Samtidig er den naturlige forståelsen av bestemmelsen at hovedvilkåret er frivillighet, noe som innebærer at annet punktum kan forstås som en absolutt grense for når rettingen ikke er frivillig, se 2.1.1 og 2.2.1.

Forholdet mellom første og andre punktum ble drøftet i HR-2018-875-A (Knutsen), se 2.1.4 Høyesteretts flertall konkluderte i dommen med at hovedvilkåret for skatteamnesti var frivillighet, og at andre punktum ikke var uttømmende. Uttalelsene i forarbeidene og i Skattedirektoratets melding om frivillig retting om at det må foretas en skjønnsmessig vurdering av frivilligheten taler mot at andre punktum er uttømmende.<sup>206</sup> Dersom andre punktum tolkes uttømmende vil vurderingen bli mer skjematisk, og den vil da ligne Skatteklagenemndas fremgangsmåte, se 2.1.5.

Skattedirektoratet fremhever at opplysningene ble regnet som frivillig etter ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav c «hvis de ikke «kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått fra andre»».<sup>207</sup> Dette trekker i retning av at opplistingen i annet punktum er uttømmende ettersom det uttrykkelig uttales at opplysningene er gitt frivillig «hvis» ikke andre punktum er oppfylt.

Det fremholdes i juridisk litteratur at frivillighetsvilkåret presiseres i bestemmelsens annet punktum. Første og annet punktum må dermed tolkes i sammenheng.<sup>208</sup> Det er videre understreket både av skattemyndighetene<sup>209</sup> og i juridisk litteratur<sup>210</sup> at reglene om frivillig retting ikke kan tolkes for strengt da dette kan forhindre at de oppfyller sitt formål. Dette taler for at annet punktum er uttømmende da det etter en slik forståelse kun vil være noen konkrete tilfeller som fører til at unntaket ikke kommer til anvendelse. Likevel vil en uttømmende tolkning innebære en mer rigid regel som kan oppleves urimelig av skattyteren.

<sup>206</sup> Se SKM-2011-6 – UTV-2011-1249 punkt 5 og Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.4.3 frivillig retting s. 47.

<sup>207</sup> SKM-2011-6 – UTV-2011-1249 punkt 5.

<sup>208</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1292.

<sup>209</sup> SKM-2011-6 – UTV-2011-1249 punkt 4, Skatteforvaltningshåndboken, 2. Utgave 2018 s. 545 og Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 606.

<sup>210</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1293.

Reglene om ordinær tilleggsatt har gått fra å bestå av flere bestemmelser i ulike lover, hvor en del av de inneholdt et krav om skyld, til en bestemmelse i skatteforvaltningsloven med en objektiv modell med unnskyldningsgrunner. Etter ordlyden alene innebærer dette en skjerpelse av regelverket, se også Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.3.2 s. 208. Videre var ett av de sentrale hensynene bak den nye skatteforvaltningsloven å styrke skattyternes rettssikkerhet.<sup>211</sup> Sett i sammenheng kan dette innebære at selv om det er lettere å bli ilagt tilleggsatt etter skatteforvaltningsloven, bør det også være lettere å bli unnskyldt slik at tersklene for unntakene – herunder frivillig retting – senkes. Denne forståelsen er lagt til grunn av departementet som uttrykker at unnskyldningsgrunnene skal anvendes i større utstrekning enn tidligere, jf. Prop. 38 L (2015-2016) punkt 20.4.2.1 s. 213. Det kan dermed legges til grunn at det er lovgivers intensjon at unnskyldningsgrunnene skal anvendes i større utstrekning enn det ordlyden gir uttrykk for i skattyters favør.<sup>212</sup> Dette taler for at frivillighetsvilkåret i sktfvl. § 14-4 bokstav d annet punktum er uttømmende ettersom dette vil være mer forutberegnelig for den enkelte skattyter. Forarbeidene nevner på den andre siden kun «unnskyldningsgrunnene» som er regulert i § 14-3 andre ledd, og ikke de øvrige unntakene. Terminologien «unntak» og «unnskyldningsgrunner» anvendes likevel om hverandre både for § 14-3 andre ledd og § 14-4.<sup>213</sup> Dette taler for at betegnelsen «unnskyldningsgrunner» ikke er avgjørende, se nærmere om dette i 4.9.

I svar på skriftlig spørsmål fra stortingsrepresentant Hadia Tajik fremkommer det at tallene for flere typer kontroller er halvert fra 2012 til 2018. Begrunnelsen for nedgangen er at Skatteetaten har lagt om arbeidsmetoden. Det skal nå fokuseres mer på «heilskapleg verkemiddelbruk». Skatteetaten velger nå hvilket virkemiddel som skal anvendes på bakgrunn av «kunnskap om risiko og kva som gjev etterleving i ulike målgrupper».<sup>214</sup> Dette kan bety at oppdagelsesrisikoen ved kontroll er betydelig redusert, noe som kan aktualisere reglene om frivillig retting. At Skatteetaten er en dynamisk enhet som tilpasser seg det som gir best resultater taler for at terskelen for frivillighet bør være dynamisk og mot at andre punktum skal tolkes uttømmende.

<sup>211</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 22.1 s. 239.

<sup>212</sup> Se blant annet Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.2 s. 214.

<sup>213</sup> Se LB-2014-16409-UTV-2015-147 (Borgarting lagmannsrett), Lagmannsrettens vurdering - Tilleggsatt og Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1296.

<sup>214</sup> Skriftlig svar på spørsmål nr. 874 fra stortingsrepresentant Hadia Tajik til finansminister Jan Tore Sanner, 17.02.2020.

Hensynet til forutberegnelighet, likebehandling og effektiv saksbehandling taler for at opplistingen i annet punktum er uttømmende. Når skattyterne og forvaltningen har klare rammer å forholde seg til vil også vurderingen til skattemyndighetene være likere og behandlingen kan gå raskere siden vurderingen blir mer skjematisk. I tillegg vil skattyterne lettere vite når rettingen anses som frivillig, og legalitetsprinsippet slår inn med full kraft både i strafferetten og forvaltningsretten, se 2.4. På den andre siden taler flertallet i Knutsendommen og det faktum at tolket uttømmende er bestemmelsen mindre dynamisk og tilpasningsdyktig til nye unndragelsesformer for at andre punktum ikke er uttømmende. Gjennomgående er også oppdagelsesrisiko fremhevet som det sentrale for frivillighetsvurderingen, noe som lettere lar seg forene med en ikke-uttømmende tolkning.

Hvorvidt annet punktum er en uttømmende opplisting av tilfeller hvor rettingen ikke er frivillig får betydning for arten av frivillighetsvurderingen. Dersom annet punktum kun anses som minimumskrav vil hovedvurderingen være hvorvidt rettingen er «frivillig», noe som vil innebære en konkret skjønnsmessig vurdering. Vurderingen er langt mer objektiv dersom andre punktum anses som uttømmende. Det kan se ut til at skattemyndighetene ikke har tatt konsekvensen av dette, jf. Skatteklagenemndas praksis etter Knutsendommen, se 2.1.5.

## **2.4 Er tolkningen på akkord med legalitetsprinsippet?**

Skatteamnesti medfører etter intern instruks at anmeldelse ikke inngis, og kommer saken for domstolene er den korrekte reaksjonen straffutmålingsutsettelse som regnes som en strafferettslig reaksjon etter strl. § 30 bokstav a, se HR-2018-875-A (Knutsen) avsnitt 49. Skatteamnesti kan dermed anses som et unntak fra straff og en straffutmålingsregel. Det er lagt til grunn i EMDs praksis at legalitetsprinsippet ikke bare gjelder definisjonen av overtredelsen, men også straffen.<sup>215</sup> Bestemmelsen om frivillig retting er med det omfattet av prinsippet.<sup>216</sup> Det er dermed et spørsmål om sktfvl. § 14-4 bokstav d er forenelig med legalitetsprinsippet i Grl. § 113 og EMK art. 7 nr. 1.

Verken ordlyden i Grl. § 113 eller EMK artikkel 7 åpner for unntak. Kjernen i prinsippet er at ingen kan straffes uten hjemmel i lov, og formålet med kravet er å sikre forutberegnelighet.<sup>217</sup> Legalitetsprinsippet innebærer at det gjelder et kvalitetskrav til lovhjemmelen. I Rt. 2014 s.

<sup>215</sup> Se EMDs dom 12. februar 2008 *Kafkaris mot Kypros* avsnitt 140.

<sup>216</sup> Se også HR-2018-875-A (Knutsen) avsnitt 49.

<sup>217</sup> Jørgen Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter*, Bergen 2018 s. 27.

1105 avsnitt 30 uttales det at «[I]oven må være tilgjengelig og så presis som forholdene tillater». Videre har Høyesterett i Rt. 1995 s. 530 på side 537 lagt til grunn at «kravet til lovhjemmel må nyanseres bl.a. ut fra hvilket område man befinner seg på, arten av inngrepet, hvordan det rammer og hvor tyngende det er ovenfor den som rammes». Sktfvl. § 14-4 bokstav d retter seg mot alle skattytere, både profesjonelle og private parter. Konsekvensen av å ikke få innvilget skatteamnesti og hvor komplisert rettingen er vil dermed variere etter hvem som retter. Dette kan innebære at terskelen for krenkelse senkes da også private, ordinære skattytere skal anvende regelen.

EMD har lagt til grunn at en viss vaghet er akseptabelt. Man må balansere hensynet til presisjon og effektive regler som kan henge med i utviklingen. Det sentrale er om borgerne kan forutberegne sin rettsstilling.<sup>218</sup> En regel kan også oppfylle kravet i artikkel 7 selv om borgeren må søke rettslig hjelp.<sup>219</sup> I EMDs dom 11 november 1996 *Cantoni mot Frankrike* avsnitt 35 uttales det at dette særlig gjelder profesjonelle parter som er vant til å måtte handle med en høy grad av aktsomhet. Etter dette gjelder det en varierende terskel for legalitetsprinsippet. Kravet varierer etter hvem bestemmelsen retter seg mot.

Det kan særlig pekes på to problemer knyttet til legalitetsprinsippet og skatteamnesti. For det første kan det stilles spørsmål ved om selve frivillighetsvilkåret er tilstrekkelig presist.

Frivillighet er et uttrykk som kan forstås på en rekke måter. Høyesterett har ikke ansett sktfvl. § 14-4 bokstav d andre punktum som uttømmende, se HR-2018-875-A (Knutsen) avsnitt 45. Men uavhengig av om andre punktum anses uttømmende kan opplistingen fungere som en eksemplifisering som kan belyse bestemmelsens anvendelsesområde. Det kan anføres at ettersom andre punktum også inneholder uavklarte begreper vil ikke disse belyse bestemmelsens anvendelsesområde i tilstrekkelig grad, se 2.2.3 og 2.2.4 om «kontrolltiltak» og «andre». Som nevnt er vaghet til en viss grad akseptert av EMD, og det sentrale i lovskravet er at borgerne kan forutberegne sin rettsstilling, men spesifiseringen i andre punktum er ullen. Høyesterett unnlot i HR-2018-875-A (Knutsen) å ta stilling til om det forelå en krenkelse av legalitetsprinsippet da de anså tilfellet som «klart innenfor ordlyden», se

<sup>218</sup> Se EMDs dom 11. november 1996 *Cantoni mot Frankrike* særlig avsnitt 31, 32 og 35. EMDs dom 25. mai 1993 *Kokkinakis mot Hellas* avsnitt 40. Se også Jørgen Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter*, Bergen 2018 s. 133, 134 og 136.

<sup>219</sup> EMDs dom 11. november 1996 *Cantoni mot Frankrike* særlig avsnitt 35.

avsnitt 51. Situasjonen i dommen var at skattyteren rettet etter at myndighetene hadde mottatt opplysninger fra skattyters revisor. Skattyteren var ikke klar over at myndighetene hadde fått disse opplysningene før det var gått flere måneder. Man kan derfor anføre at rettingen i hans øyne var frivillig etter en subjektiv vurdering, slik at man ikke var «klart innenfor ordlyden».

Den andre problemstillingen er hvorvidt Høyesteretts flertall i Knutsendommen oppstiller et tilleggsvilkår for straff ved å ikke tolke andre punktum uttømmende.

Andre punktum er absolutt utformet, jf. «dette gjelder ikke». Det har dermed formodningen mot seg at flere situasjoner enn de opplistede kan frarøve frivilligheten. Ved å legge Høyesteretts forståelse fra Knutsendommen til grunn vil en rekke andre situasjoner enn de som fremkommer av ordlyden kunne avskjære frivillig retting. Dette gjør regelen lite forutberegnelig. Til dette hører at de ulike rettskildene legger ulike vurderinger til grunn. De fleste er subjektive, men fremgangsmåten varierer. Dette gjør en uklar regel enda mindre forutsigbar, og kan innebære en krenkelse av legalitetsprinsippet. Det overordnede vilkåret for skatteamnesti vil uavhengig av forståelse være frivillighet, noe som innebærer at frivillighetsvurderingen vil være rammen for vurderingen uavhengig av unntakene i andre punktum. Dette kan innebære at lovskravet ikke er krenket, forutsatt at «frivillig» er presist.

## **2.5 Betydningen av at skattyteren identifiseres med rådgiver**

Etter ordlyden i sktfvl. § 14-4 bokstav d er det «den skattepliktige» som må rette. Det er også skattyteren som må påse at opplysningene er riktige, jf. opplysningsplikten i sktfvl. § 8-1. Dette retter vurderingen mot skattyteren. På den andre siden er det tilstrekkelig at rettingen «kan anses fremkalt» av kontrolltiltakene, noe som taler for at vurderingen ikke tar utgangspunkt i den konkrete skattyteren.

I Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.2 s. 214 er det understreket at skattyteren er ansvarlig for at opplysningene er korrekte. Dersom han benytter seg av hjelpere identifiseres han med disse. HR-2018-875-A (Knutsen) fremhevdde også at verken Knutsen eller hans advokat var klar over at Skatteetaten hadde mottatt opplysninger om forholdet, se avsnitt 18. Dette trekker i retning av at medhjelperes kunnskap er relevant i frivillighetsvurderingen. Det er videre lagt til grunn i fast rettspraksis at skattyteren identifiseres med rådgivere og andre hjelpere ved

opplysningsplikten.<sup>220</sup> Dette innebærer at den subjektive frivilligheten må foreligge hos skattyteren, men at andres kunnskap kan hindre retting. Skatteforvaltningshåndboken uttaler at skattyteren «identifiseres med en eventuell rådgiver som bistår ved fremleggelsen av opplysningene og som kjenner til den planlagte kontrollen».<sup>221</sup> Spesifiseringen av at hjelperen må kjenne til «kontrollen» støtter også at frivilligheten må foreligge hos skattyteren, men at hjelperes kunnskap kan hindre retting. Det fremheves at det er den skattepliktige «eller noen på oppdrag fra den skattepliktige» som må rette.<sup>222</sup> Denne forståelsen har vært lagt til grunn av skattemyndighetene siden Lignings-ABC av 2010<sup>223</sup> og i Skattedirektoratets melding.<sup>224</sup> Dette innebærer at en skattyter som selv ikke var klar over at det ville bli foretatt kontroll ikke kan rette frivillig dersom hans rådgiver visste om kontrollen.

Skattyteren og hans medhjelper skal «identifiseres» med hverandre. Det kreves dermed ikke at rådgiveren har informert skattyteren om kontrolltiltaket for at frivilligheten er avskåret. Spesifiseringen av at kontrollen er «planlagt» betyr at det ikke er tilstrekkelig at det i slike tilfeller ofte kan bli foretatt kontroll. Denne forståelsen er i tråd med ordlyden, jf. «vil bli». At rådgiveren må vite om en konkret kontroll i saken kan avbøte for de urimelige følgene av at skattyteren identifiseres med sin rådgiver, da rådgivers kunnskap om at det generelt foretas kontroll ikke kan avskjære retting dersom dette ikke videreformidles til skattyteren. Spesifiseringen av at identifikasjonen gjelder «kontrollen» taler for at identifikasjon kun gjelder forholdene i andre punktum.<sup>225</sup> Likhetsprinsippet og rettspraksisen taler likevel for at identifikasjon gjelder alle tilfeller hvor skattyteren får bistand av en tredjepart.

For skjerpert tilleggsskatt er det presisert at det ikke er tilstrekkelig at skylden foreligger hos en helper. Det er den skattepliktige som må utvise tilstrekkelig grad av skyld for at tilleggsskatt skal ilegges.<sup>226</sup> Også dette taler for at frivilligheten må foreligge hos skattyteren.

<sup>220</sup> Se blant annet Rt. 1995 s. 1278, Rt. 1995 s. 1288, Rt. 1998 s. 794 og Rt. 2006 s. 333. Se også Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1287-1288.

<sup>221</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 607.

<sup>222</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 608.

<sup>223</sup> Se Lignings-ABC 2010 s. 1136, Lignings-ABC 2010-2011 s. 1158, Lignings-ABC 2011 s. 1193, Lignings-ABC 2011/12 s. 1212, Lignings-ABC 2012 s. 1299-1300, Lignings-ABC 2012/13 s. 1210, Lignings-ABC 2013 s. 1236, Lignings-ABC 2014 s. 1266, Lignings-ABC 2014/15 s. 1281, Lignings-ABC 2015 s. 1283, Lignings-ABC 2015/2016 s. 1280, Lignings-ABC 2016 s. 1283-1284. Se også Skatteforvaltningshåndboken 1. utgave 2017 s. 499-500, Skatteforvaltningshåndboken 2. utgave 2017 s. 519-518, Skatteforvaltningshåndboken 1. utgave 2018 s. 524-525 og Skatteforvaltningshåndboken 2. utgave 2018 s. 545-546.

<sup>224</sup> SKM-2011-6 – UTV-2011-1249 punkt 5.

<sup>225</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 607.

<sup>226</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 625.

Benytter skattyteren seg av en rådgiver eller lar andre fylle ut rettingsanmodningen, vil det derfor utvide kretsen av hvem som ikke måtte vite om kontrolltiltakene. En rådgiver vil normalt ha spesialkunnskap om skatteretten og skatteforvaltningsretten. Dette trekker i retning av at det gjelder en varierende terskel for frivillighet. Selv om skattyteren er en privatperson uten særskilt kompetanse, vil terskelen for frivillighetsvilkåret kunne skjerpes dersom han benytter spesialkompetanse ved rettingen. Et ytterligere moment er at rådgivere typisk er revisorer eller advokater med særskilte etiske og formelle krav. Også dette trekker for å skjerpe vilkåret.

## **2.6 Frivillighetsvilkåret i skattemyndighetenes praksis**

Skatteklagenemnda foretar etter sin praksis en toleddet vurdering av frivillighetsvilkåret, se 2.1.5. Først vurderer de om det foreligger opplysninger eller om det er iverksatt kontrolltiltak. Hvis dette er tilfellet anses ikke rettingen som frivillig. Dersom det ikke allerede er iverksatt kontrolltiltak, sendt varsel eller skattemyndighetene har mottatt opplysninger fra andre foretar nemda en konkret vurdering av om rettingen er frivillig. Nemnda har ikke skissert opp hvilke momenter den konkrete vurderingen skal bestå av.

Ordinær tilleggsatt kan ilegges på tilnærmet objektivt grunnlag, jf. sktfvl. § 14-3 første ledd. Det har både før vedtakelsen av ligningsloven av 1980 og skatteforvaltningsloven vært diskutert hvorvidt det burde oppstilles et vilkår om subjektiv skyld for ileggelse av tilleggsatt, se Prop. 38 L (2015-2016) pkt.1 s. 16 og pkt. 20.4.2.2 s. 213 og Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) pkt. 7.2.3 s. 45. Departementet uttalte i den forbindelse at utformingen av unnskyldningsgrunnene er «avgjørende» for at regelverket skal bli oppfattet «rettferdig, rimelig og forutsigbart». <sup>227</sup> Unntakene er dermed sentrale for at skattyteren skal etterleve systemet lojalt. En for firkantet forståelse av frivillighetsvilkåret vil kunne oppfattes som urimelig ettersom det ikke tas hensyn til hva den enkelte skattyter faktisk visste. En del av poenget med unntakene fra tilleggsatt har i nyere tid vært å gjøre systemet mer rettferdig. Denne hensikten vil ikke realiseres med en for streng fortolkning av frivillighetsvilkåret.

I forarbeidene og i Skatteforvaltningshåndboken er det lagt opp til en subjektiv vurdering av hva skattyteren faktisk visste, <sup>228</sup> men dette er ikke reflektert i nemndas praksis. Skattyterens

<sup>227</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 1 s. 16.

<sup>228</sup> Se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.4.3 s. 47 og SKM-2011-6 – UTV-2011-1249 punkt 5.



subjektive oppfatning vil etter nemnda kun være relevant i den konkrete vurderingen dersom myndighetene ikke har iverksatt tiltak, sendt varsel eller fått opplysninger.

Nemndas fremgangsmåte har en viss støtte i Rt. 1995 s. 1288 (side 1294), LB-2015-78003-UTV-2016-1288 (Borgarting) og TBERG-2011-183422-UTV-2012-1578 (Bergen) hvor rettingen ikke ble ansett som frivillig da den kom etter kontrolltiltaket. Spørsmålet kommer likevel ikke på spissen da det var klart at rettingen ble foretatt etter et konkret tiltak og frivillighet vurderes ikke inngående.

Praksisen kan ha en sammenheng med kravet til årsakssammenheng i andre punktum. En forståelse er som nevnt at det for tredjeparter ikke må være sannsynlig at rettingen er resultat av opplysning eller tiltak. Etter dette kan alle former for kontroll provosere en retting. Fremgangsmåten kan også være et resultat av at bevisvurderingen er vanskelig. Skal man følge fremgangsmåten til forarbeiderne og skattemyndighetene vil man måtte foreta en subjektiv vurdering av hva skattyteren var klar over på spesifikke tidspunkt. Dette vil være mer tidkrevende og hensynet til effektivitet taler for en mer absolutt forståelse av vilkåret.

Metoden til Skatteklagenemnda er enkel, tid- og kostnadsparende, forutberegnelig og sikrer ensartet praksis. Ved å oppstille klare og absolutte rammer vil både den enkelte skattyter og saksbehandler være klar over hvilke tilfeller som anses som frivillige. Subjektive vurderinger gjør regelen mindre forutberegnelig og hensynet til likebehandling kan svekkes, men det er en rekke regler som forutsetter subjektive vurderinger. Et eksempel er forsetts- og uaktsomhetsvurderingene i strafferetten. Det kan ikke idømmes straff på rent objektivt grunnlag, jf. EMDs avgjørelse av 28. Juni 2018 G.I.E.M. S.R.L. og andre mot Italia. Men man har bedre tid i en straffesak, mens skatteforvaltning er masseforvaltning. Dette argumentet svekkes av at det heller ikke inngis anmeldelse for skattesvik dersom skatteamnesti innvilges. Reglene har dermed en klar side til strafferetten, noe som også styrkes av at tilleggsskatt er regnet som straff etter EMK artikkel 7 nr.1, se 2.4. I tillegg kreves skyld for skjerpet tilleggsskatt etter sktfvl. § 14-6, og de tidligere reglene om tilleggssavgift inneholdt et krav om forsett eller uaktsomhet, se den tidligere mval. § 21-3. Det ble også for § 21-3 praktisert en regel om frivillig retting, se 3.3.2. En subjektiv vurdering bør derfor ikke være uforholdsmessig vanskelig å gjennomføre.

En måte å øke forutberegneligheten og effektiviteten, og å styrke hensynet til likebehandling og rettsikkerheten til skattyterens i en subjektiv modell er å fastsette konkrete momenter til

vurderingen. Dette vil likevel ikke avhjelpe at det fortsatt vil være en indre vurdering av hva skattyteren visste på rettingstidspunktet. Til forskjell fra de fleste typer straffesaker er frivillig retting ikke en handling som gir utslag i noe konkret – eksempelvis hvor dypt knivstikket var. Rettingen vil se lik ut uavhengig av om den var frivillig eller ikke, og det er således de øvrige omstendighetene som vil gi de beste indikatorer på frivillighetsgraden. Vurderingen som Skatteklagenemnda har lagt opp til er derfor som nevnt forenklet, men effektiv.

Skatteklagenemndas fremgangsmåte er praksis som har festnet seg. Det kan dermed hevdes at det må en lovendring til for å endre kurs. Høyesterett uttaler i Rt. 2010 s. 979 at «[d]ersom det foreligger klar ligningspraksis til fordel for skattyteren, må praksis tillegges betydelig vekt», se avsnitt 51. Det understrekes av Skoghøy at myndighetspraksis som går i borgernes disfavør vil ha mindre vekt enn praksis som går i borgernes favør, men det finnes eksempler på at bestemmelser har blitt tolket innskrenkende i borgernes disfavør på bakgrunn av praksis.<sup>229</sup> Zimmer bemerker likevel at det ikke gjelder et prinsipp i norsk skatterett om at skattelover skal tolkes i skattyters favør ved tvil om forståelsen.<sup>230</sup>

Nemndas praksis sikrer en enkel og hurtig saksbehandling, likebehandling og forutberegnelighet. På den andre siden vil den lett kunne få urimelige følger da det ikke tas hensyn til subjektive forhold. Eksempelvis vil personlige tragedier eller andre omstendigheter ikke være relevant. Skatteklagenemnda legger opp til en toleddet vurdering hvor den ene er objektiv og absolutt, mens den andre har rom for subjektive innslag. Forarbeidene og uttalelsene til skattemyndighetene taler for en fullstendig subjektiv vurdering. Også Knutsendommen legger opp til en mer subjektiv vurdering, selv om Skatteklagenemnda har avendt dommen til støtte for egne standpunkter.<sup>231</sup> Praksisen må derfor anses som en innskjerping av reglene i borgernes disfavør, og den vil trolig ha mindre vekt enn praksis som går fullstendig i borgernes favør.

## **2.7 Betydningen av «det andre vilkåret» – det må kunne beregnes riktig skatt**

Etter sktfvl. § 14-4 bokstav d første punktum er det ikke tilstrekkelig at rettingen er «frivillig». Det er også et vilkår at den skattepliktige må bidra til at det «kan fastsettes riktig

<sup>229</sup> Jens Edvin A. Skoghøy, *Rett og rettsanvendelse*, Oslo 2018 s. 207.

<sup>230</sup> Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, Oslo 2018 s. 50.

<sup>231</sup> SKNS1-2019-38 pkt. 6.3.2.2 frivillig retting.

skatt». Av ordlyden følger det at opplysningene som skattyteren gir må medføre at den riktige skatten kan utmåles. Ettersom vilkårene om at det skal kunne beregnes riktig skatt og frivillighet er i samme punktum må de leses i sammenheng. Skatteklagenemnda har også fremhevet at det i frivillighetsvurderingen må ses hen til ressursbruk noe som understreker sammenhengen mellom vilkårene, se SKNS1-2019-117 sekretariatets vurdering.

Skattedirektoratets melding om frivillig retting uttaler at opplysningene må være av en slik kvalitet og karakter at skattemyndighetene kan fastsette riktig skatt med begrenset ressursbruk.<sup>232</sup> Opplysningene må være tilstrekkelige for hvert inntektsår som skal rettes. I tillegg må skattyteren opplyse om inntekten eller formuens opprinnelse.<sup>233</sup>

Skatteforvaltningshåndboken understreker at vilkåret innebærer at opplysningene må være fullstendige<sup>234</sup> og omfatte all formue og inntekt som ikke er oppgitt.<sup>235</sup> Rettingen regnes ikke som frivillig om den resulterer i «betydelig etterarbeid» for skattemyndighetene eller det er tvil om opplysningene er korrekte.<sup>236</sup> Vilkåret er ikke absolutt da det uttales at hvis opplysningene er ufullstendige som følge av noe skattyteren ikke kan kontrollere, eller å grave frem alle opplysningene vil medføre uforholdsmessig ressursbruk, må det foretas en konkret vurdering av om vilkårene for retting er oppfylt.<sup>237</sup> Et eksempel er når skattyteren har arvet formue i utlandet og fullstendig dokumentasjon ikke er tilgjengelig.

Det oppstilles etter dette relativt strenge krav til opplysningenes kvalitet. Dette innebærer at ordningen med skatteamnesti ikke er så «lett» som den kan gi inntrykk av, noe som innebærer at terskelen for frivillighet økes. Kravet til opplysningenes kvalitet kan stenge for de desperate «i siste liten»-forsøkene på å komme skattemyndighetene i forkjøpet, da anmodningenes tempo senkes. Vilkåret om at opplysningene må være tilstrekkelige krever at skattyteren setter seg inn i regelverket og samler inn opplysningene. Dette tar tid. Skal en for raskt avskjæres fra å rette kan regelens hensikt undergraves. Dette taler for en lavere terskel for frivillighet. Videre kan henvisningen til ressursbruk tale for en subjektiv vurdering da det må vurderes konkret i hver enkelt sak, se SKNS1-2019-117 sekretariatets vurdering – frivillig retting.

<sup>232</sup> SKM-2011-6 – UTV-2011-1249 punkt 6.

<sup>233</sup> SKM-2011-6 – UTV-2011-1249 punkt 6.

<sup>234</sup> Skatteforvaltningshåndboken, 5. Utgave 2019 s. 607.

<sup>235</sup> Skatteforvaltningshåndboken, 5. Utgave 2019 s. 608.

<sup>236</sup> Skatteforvaltningshåndboken, 5. Utgave 2019 s. 608.

<sup>237</sup> Skatteforvaltningshåndboken, 5. Utgave 2019 s. 608.

Kravene til informasjonen innebærer at rettingshensikt og frivillighet kan foreligge før skattemyndighetene blir kjent med prosessen eller forholdet. Dersom skattemyndighetene på dette forstadiet skulle oppdage forholdet selv eller igangsette en kontroll kan dette etter skatteklagenemndas praksis hindre retting, se 2.1.5. Dette kan oppleves urimelig. Som drøftet i 2.1.5 kan rettingshensikt være tilstrekkelig. Prosessen taler dermed for at rettingshensikt kan aksepteres hvis denne har gitt seg uttrykk på en fast måte som lar seg bevise. Det vil på den andre siden kunne undergrave skattesystemet dersom det skal være tilstrekkelig å anføre at skattyteren hadde til hensikt å rette ved oppdagelse. Skattyteren kan også ettersende dokumentasjon,<sup>238</sup> slik at all dokumentasjon ikke må være klart ved anmodningen. Dette taler mot at rettingshensikt aksepteres. At vilkåret ikke er absolutt støtter denne forståelsen, men en slik forståelse kan oppleves urimelig og rigid.

### **3 Øvrige regler i skatteforvaltningsloven og nærliggende tiltalepunkter**

#### **3.1 Opplysningsplikten i sktfvl. § 8-1**

##### **3.1.1 Sammenheng med § 14-4 bokstav d**

Sktfvl. § 8-1 omhandler den alminnelige opplysningsplikten. Etter første punktum skal den som leverer skattemelding «gi riktige og fullstendige opplysninger». Av annet punktum følger det at den skattepliktige skal opptre «aktsomt og lojalt» så skatten kan fastsettes og oppfylles i rett tid. Ordlyden innebærer en aktsomhet- og lojalitetsplikt ovenfor skattemyndighetene. Bestemmelsen reflekterer at skattesystemet er tillitsbasert og krever lojal etterlevelse.

Det presiseres i forarbeidene at § 8-1 må leses i sammenheng med de øvrige bestemmelsene i kapittel 8 for å fastsette omfanget av opplysningsplikten, men at det kan være nødvendig etter § 8-1 å gi flere opplysninger enn de som fremkommer av de øvrige bestemmelsene i kapitlet. Utgangspunktet for vurderingen er hvilke opplysninger en lojal skattyter «vil gi (...) etter en objektiv standard».<sup>239</sup>

<sup>238</sup> Skatteetaten, «Frivillig retting» (sist besøkt 7.4.2020) <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/utland/inntekt-og-formue-i-utlandet/frivillig-retting>

<sup>239</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.2 s. 213.

Brudd på opplysningsplikten er hovedvilkåret for ileggelse av tilleggsskatt, jf. § 14-3 første ledd, § 14-6 første ledd og Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.2 s. 213. Opplysningsplikten er en dermed forutsetning for at § 14-4 bokstav d skal komme til anvendelse. Hvis opplysningsplikten ikke er brutt, vil det ikke foreligge et forhold som kan resultere i tilleggsskatt eller straff, jf. sktfvl. § 14-3 første ledd, § 14-6 første ledd og strl. §§ 378-380.<sup>240</sup> Da vil det heller ikke bli aktuelt med unntak fra tilleggsskatt etter § 14-4. Systemet bærer dermed preg av sirkelkomposisjon.

En del av begrunnelsen for § 8-1 er å synliggjøre samarbeids- og lojalitetsforholdet mellom skattyteren og skattemyndighetene.<sup>241</sup> Både § 8-1 og § 14-4 bokstav d skal dermed sikre at skattyterne lojalt etterlever systemet og at det blir fastsatt riktig skatt.<sup>242</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 24.8 s. 250 presiserer at § 8-1 medfører at skattyterne er pliktig å oppgi korrekte og fullstendige opplysninger. En del av opplysningsplikten er at skattyteren må varsle skattemyndighetene om feil. Dette medfører at § 8-1 får en klar slagside til frivillig retting siden § 14-4 bokstav d kan være et virkemiddel for å realisere § 8-1.

Den alminnelige opplysningsplikten innebærer at det er skattyteren som har «det primære ansvar for at de relevante saksforhold kommer frem».<sup>243</sup> Harboe og Bugge presiserer at dersom en korreksjon «ikke er foranlediget av kontrolltiltak» vil det følge av § 14-4 bokstav d at tilleggsskatt ikke ilegges.<sup>244</sup> Dette understreker også sammenhengen med § 14-4 bokstav d.

Oppdagelsesrisikoen ved å ikke oppfylle § 8-1 er liten. Dette er også en kobling til frivillig retting ettersom det er når oppdagelsesrisikoen er liten at skatteamnesti har størst betydning. Gjennom skatteamnestireglene erkjenner man at § 8-1, endringsadgangene etter § 9-4, kapittel 12 og 13 og sanksjonene i kapittel 14 ikke er tilstrekkelig effektive. Når man først har en regel om frivillig retting, vil man implisitt si at det er behov for den. På den andre siden er det et motsetningsforhold mellom bestemmelsene. Man er pålagt en plikt til å opplyse om feil etter § 8-1, men samtidig gir § 14-4 bokstav d skattyterne mulighet til å slippe sanksjonene når de ikke oppfyller plikten. På en måte kan bestemmelsen om frivillig retting anses som et unntak fra opplysningsplikten. De skattepliktige får et slags kakestykke for å ikke følge loven.

<sup>240</sup> Benn Folkvord mfl. *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1263.

<sup>241</sup> Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) pkt. 10.1 s. 76.

<sup>242</sup> Ot.prp. nr. 83 (2008-2009) pkt. 8.4.3 frivillig retting s. 46 og Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) pkt. 10.1 s. 76.

<sup>243</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1236.

<sup>244</sup> Einar Harboe og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, Oslo 2017 s. 194.

### 3.1.2 Betydning for frivillighetsvilkåret

Terskelen og vurderingsmetoden for opplysningsplikten kan ha betydning for frivillighetsvilkåret.

Etter § 8-1 kreves det at skattyten opptrer «aktsomt og lojalt». Forståelsen av «aktsomt og lojalt» kan ha betydning for frivillighetsvilkåret ettersom det sier noe om hva som i utgangspunktet kreves av den enkelte skattyter, og dermed hva som må gjenopprettes ved retting. Den alminnelige opplysningsplikten ville ikke bli effektiv dersom det var utstrakt bruk av retting. Skattyterne kunne da opptre uaktsomt og illojalt, for deretter å se om faren for oppdagelse økte og så rette. I et slikt scenario kan frivillig retting undergrave hensynene § 8-1 skal beskytte. Aktsomhet taler derfor for en skjerpet terskel da det kreves at skattyteren selv skal sørge for opplysningene og at han må opptre forsvarlig.

Lojalitet taler på sin side for en moderat terskel da skattyteren må ha tillit til systemet og ikke oppleve det som urimelig og urettferdig. «[L]ojalt» kan også være et stikkord for hva som skal inngå i frivillighetsvurderingen. Gjenoppretting av tillit og lojalitet til systemet kan anses som en del av kjernen til frivillighet. Det synes å være en utbredt oppfatning om at skatteprosessreglene bør verne om de lojale skattyterne,<sup>245</sup> noe som også burde gjenspeiles i frivillighetsvilkåret som moment i vurderingen.

Departementet uttaler i Prop. 38. L (2015-2016) pkt. 14.2.4 s. 93 at «[s]pørsmålet om den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger og opptrådt aktsomt og lojalt må (...) avgjøres konkret i det enkelte tilfelle». Dersom det i hvert enkelt tilfelle må vurderes hvorvidt opplysningsplikten er overholdt, vil dette kunne tale for at også vurderingen av tilleggsskatt og unntakene skal være konkret.

Høyesterett uttaler i Rt. 1992 s. 1588 (Loffland Brothers North Sea Inc.) at man må koble vilkåret om at det må være gitt uriktige opplysninger for ileggelse av tilleggsskatt til opplysningsplikten, se side 1592. Førstvoterende fremhever at en for subjektiv vurdering av opplysningsplikten vil medføre bevisproblemer, og at vurderingen derfor burde ta utgangspunkt i hva skattyteren objektivt sett burde ha opplyst om, se side 1593. Folkvord fremhever videre at opplysningsplikten i realiteten kan anses «som en

<sup>245</sup> Snorre Farstad, «Ny skatteforvaltningslov – konsekvenser ved overgang til egenfastsettingsmodell», *Skatterett*, 2015, s. 339-373 (s. 359).

aktsomhetsstandard».<sup>246</sup> Vurderingen er dermed en konkret aktsomhetsvurdering som tar utgangspunkt i hva en skattyter objektivt burde ha opplyst om. Dette taler for å også legge en objektiv aktsomhetsvurdering til grunn for vurderingen av frivillighet. Vurderingen tar da utgangspunkt i hva en alminnelig skattyter burde ha forstått og gjort. Farstad uttaler videre at «[e]n aktsomhetsnorm gir rom for å differensiere kravene som stilles til ulike skattytergrupper».<sup>247</sup> Dette taler for en vurdering som varierer etter skattyters kompetanse.

Som nevnt legges det i forarbeidene og en rekke andre kilder opp til en subjektiv vurdering av frivillighetsvilkåret, mens Skatteklagenemnda har en mer objektiv tilnærming, se 2.1.

Sammenhengen i systemet taler for at både § 8-1 og § 14-4 bokstav d burde baseres på en objektiv vurdering, da den alminnelige opplysningsplikten er en forutsetning – eller et første steg – for frivillig retting. På den andre siden inneholder § 14-4 bokstav d et vilkår om at rettingen må være «frivillig», noe som etter naturlig språklig forståelse peker mot en subjektiv vurdering. I tillegg må en vurdering som tar utgangspunkt i en objektiv skattyter ikke være helt objektiv. Utgangspunktet er objektivt, men ikke nødvendigvis resten av vurderingen.

Loffland-dommen trekker særlig frem hensynet til likebehandling og riktig beskatning som sentrale for opplysningsplikten, se side 1592. Folkvord fremhever at det store antallet skattytere gjør myndighetene avhengige av at opplysningsplikten etterleves lojalt. En uthuling av opplysningsplikten vil risikere å uthule hele skatteretten.<sup>248</sup> I forbindelse med en drøftelse om beviskravet ved tilleggsatt uttaler han at dersom sanksjonsmulighetene svekkes «er det risiko for at opplysningsvikt blir vanligere». Disse hensynene er også relevante for vurderingen av frivillighet. Hensynet til korrekt skattemelding kan tale både for og mot en strengere forståelse av vilkåret. På den ene siden trenger man incentiver for riktig levering, dette taler for en lav terskel for frivillighet. På den andre siden vil man ikke måtte rette dersom man ikke fører feil i første omgang. Skal de skattepliktige bli tilstrekkelig aktsomme, kreves sanksjoner og klare regler. Dette taler for en høyere terskel for frivillighet.

<sup>246</sup> Benn Folkvord, «Hva er bevisteamet ved tilleggsatt?», *Skatterett*, 2017 s. 203-209 (s. 205).

<sup>247</sup> Snorre Farstad, «Ny skatteforvaltningslov – konsekvenser ved overgang til egenfastsetningsmodell», *Skatterett*, 2015, s. 339-373 (s. 359).

<sup>248</sup> Benn Folkvord, «Hva er bevisteamet ved tilleggsatt?», *Skatterett*, 2017 s. 203-209 (s. 206).

Likebehandling taler i utgangspunktet for en høyere terskel og en mer objektiv vurdering. Men oppstilles konkrete momenter som skal ilegges vekt i frivillighetsvurderingen kan man ivareta dette hensynet også ved en subjektiv tilnærming.

*Norsk bedriftsskatterett* kommenterer Loffland-dommen og uttaler at «Lofflandstandarden» innebærer at «dersom det er tvil om et relevant faktisk forhold, må den skattepliktige gjøre skattemyndighetene oppmerksom på det».<sup>249</sup> Dette taler også for en høy terskel for frivillighet ettersom terskelen for å bryte opplysningsplikten er lav.

Oppsummert taler § 8-1 for at frivillighetsvurderingen er en konkret aktsomhetsvurdering som tar utgangspunkt i en objektiv skattyter. Terskelen for frivillighet bør være moderat.

## **3.2 Endring etter sktfvl. § 9-4**

### **3.2.1 Sammenheng med § 14-4 bokstav d**

En annen endringsmulighet er sktfvl. § 9-4. Det følger av første ledd at skattepliktige «kan endre» skattemeldingen sin. Etter første ledd tredje punktum kan meldingen ikke endres når den er fastsatt av skattemyndighetene. Man kan heller ikke endre «områder hvor myndighetene har varslet at fastsettingen er under kontroll», jf. tredje punktum. Naturlig språklig forståelse av «kan» innebærer at er det opp til skattyteren om han vil rette, men leses bestemmelsen i sammenheng med sktfvl. § 8-1 har skattyteren plikt til å rette.

Etter ordlyden omhandler §§ 14-4 bokstav d og 9-4 to forskjellige forhold. § 14-4 bokstav d er et unntak fra tillegsskatt, mens § 9-4 regulerer endring i meldingen. Men i realiteten gjelder begge bestemmelsene endring av allerede oppgitte opplysninger.

Departementet uttaler at hensynet til korrekte skattefastsettelser og rettsikkerheten til de skattepliktige og trekkpliktige taler for at de bør ha muligheten til å korrigere feil i det de har fastsatt selv.<sup>250</sup> Sktfvl. § 9-4 er videre begrunnet av ressurs hensyn; skattemyndighetene bør ikke bruke mye tid på noe som de skattepliktige kan rette selv.<sup>251</sup> I likhet med frivillig retting er bestemmelsen begrunnet med både hensynet til det offentlige og hensynet til skattyteren.

<sup>249</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1274.

<sup>250</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 15.5.3 s. 136.

<sup>251</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1249.



Forarbeidene til § 9-4 fremhever at skattyteren kun kan endre det han har fastsatt selv. Har skattemyndighetene fastsatt grunnlaget, kan ikke skattyteren endre etter § 9-4.<sup>252</sup> *Norsk Bedriftsskatterett* fremhever at dersom man ikke har levert skattemelding tidligere, kan man ikke benytte seg av § 9-4. Dette skiller § 9-4 fra frivillig retting, da § 14-4 bokstav d ikke inneholder en slik begrensning av grunnlaget.<sup>253</sup>

Skatteforvaltningshåndboken presiserer at en endringsmelding etter § 9-4 ikke automatisk er omfattet av § 14-4 bokstav d. Vilkårene i § 14-4 bokstav d må være oppfylt for at endringen skal regnes som frivillig retting.<sup>254</sup> I *Norsk Bedriftsskatterett* settes også § 9-4 i sammenheng med § 14-4 bokstav d, og det uttales at tilleggsskatt ikke skal fastsettes når retting etter § 9-4 er «frivillig».<sup>255</sup> Dersom § 9-4 ses i sammenheng med § 14-4 bokstav d, og rettingen er frivillig, skal forholdet etter forvaltningspraksis heller ikke anmeldes. Denne forståelsen av § 9-4 og § 14-4 bokstav d innebærer at reglene supplerer hverandre.<sup>256</sup> Bestemmelsene er dermed overlappende. Sktfvl. § 9-4 kan anses som et minimum til frivillig retting. Dersom rettingen ikke er «frivillig» etter § 14-4 bokstav d, vil den kunne regnes som en retting etter § 9-4. Dette er derimot en dårlig løsning for skattyteren, og kan ikke sies å oppfylle hensikten til § 14-4 bokstav d ettersom skattyterens gulrot faller bort.

Skattyteren vil etter Harboe og Bugge ikke ha plikt til å endre etter § 8-1 med mindre endringen vil føre til høyere skatt,<sup>257</sup> men man kan endre både til gunst og til ugunst.<sup>258</sup> Dersom skattyteren retter til gunst for seg selv vil det ikke ilegges sanksjoner for manglende retting, men er rettingen til skattyterens ugunst kan han bli ilagt sanksjoner etter sktfvl. Kapittel 14, herunder tilleggsskatt.<sup>259</sup> Det er oftest når rettingen er til skattyters ugunst at § 14-4 bokstav d er anvendelig siden tilleggsskatt og straff krever at opplysningssvikten kan føre til en skattemessig fordel, jf. sktfvl. § 14-3, § 14-6 og strl. §§ 278-280.

Sktfvl. § 9-4 er mindre omfattende enn § 14-4 bokstav d. Det er etter § 9-4 tilstrekkelig at den skattepliktige endrer, at myndigheten ikke allerede har endret samme del av grunnlaget og at

<sup>252</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 24.9 s. 254.

<sup>253</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1303.

<sup>254</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. Utgave 2019 s. 609.

<sup>255</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1304.

<sup>256</sup> Bestemmelsene har ulike tidsgrenser for hvor langt tilbake i tid man kan rette. Av plasshensyn drøftes ikke dette nærmere.

<sup>257</sup> Einar Harboe og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, Oslo 2017 s. 244.

<sup>258</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1304.

<sup>259</sup> Einar Harboe og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, Oslo 2017 s. 243.

myndighetene ikke har varslet kontroll av fastsettingen. Det stilles ikke krav til kvaliteten av informasjonen som oppgis, og konsekvensen av endring er mindre ettersom kun riktig skatt blir fastsatt. Eventuelle ulemper med endring vil ikke kompenseres ved endring etter § 9-4. Sktfvl. § 14-4 bokstav d krever at rettingen er «frivillig», at opplysningene er fullstendige, og at det ikke allerede er eller vil bli iverksatt kontrolltiltak eller skattemyndighetene ikke alt har opplysningene fra andre. Konsekvensene av rettingen etter bestemmelsen er større da skattesvik ikke anmeldes og den fritar fra tilleggsskatt. På den andre siden kan man etter § 14-4 bokstav d endre det skattemyndighetene har «lagt til grunn» tidligere. Skatteamnesti åpner dermed for en generell adgang til å rette opplysningene som er lagt til grunn for beskatningen.

Det gjelder ikke et opportunitetsprinsipp for tilleggsskatt, jf. Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.3 s. 215-216 og Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.5.3. Departementet mente at et slikt prinsipp ville føre til ulikhet og mindre forutberegnelighet. I Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.3 side 216 uttales det likevel at det vil være en viss åpning for at skattemyndighetene kan prioritere hvilke saker de ønsker å forfølge. *Norsk bedriftsskatterett* fremholder at dette innebærer at skattemyndighetene i realiteten kan utøve et opportunitetsprinsipp.<sup>260</sup> Harboe og Bugge understreker også at det ikke er «automatikk» for ileggelse av tilleggsskatt dersom vilkårene er oppfylt.<sup>261</sup> Forskjellen mellom § 9-4 og § 14-4 bokstav d må dermed ikke være stor siden myndighetene kan velge å la bestemmelsene få samme innhold. Dette kan innebære en lemping av frivillig retting da § 9-4 i kombinasjon med «opportunitetsprinsippet» kan anvendes på tvilstilfeller.

### **3.2.2 Betydningen for frivillighetsvilkåret**

Det første spørsmålet er om forståelsen av skattemyndighetenes kontroll etter § 9-4 kan gi veiledning for hvilke tiltak som omfattes av § 14-4 bokstav d.

Etter sktfvl. § 9-4 kan skattyteren ikke endre egenfastsatte opplysninger dersom «myndighetene har varslet om at fastsettingen [av området] er under kontroll». Frivillig retting er avskåret hvis «rettingen kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk». Etter ordlyden omfatter kontrollen etter § 9-4 den konkrete fastsettingen, jf. «områder» og «fastsettingen». Videre kreves det at skattyteren er varslet. Hvilke tiltak som

<sup>260</sup> Benn Folkvord, mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s.1295.

<sup>261</sup> Einar Harboe og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, Oslo 2017 s. 378.

må være iverksatt for å avskjære skatteamnesti er etter naturlig språklig forståelse videre, da det ikke kreves at kontroll av fastsetting eller et spesifikt «område» er iverksatt eller varslet.

Harboe og Bugge fremholder at § 9-4 må ses i sammenheng med frivillig retting. De uttaler at dersom endring er avskåret etter § 9-4 på grunn av kontroll, vil §14-4 bokstav d «neppe komme til anvendelse».<sup>262</sup> Skattyter er avskåret fra å endre etter § 9-4 dersom skattekontoret har sendt et konkret varsel om at fastsettingen er under kontroll. Man er også avskåret fra å endre hvis skattekontoret har bedt om kontrollopplysninger etter § 10-1 første ledd og når man har mottatt varsel om endring etter § 5-6.<sup>263</sup> Litteraturen fremholder videre at det ikke er tilstrekkelig for avskjæring av endring at det er etterspurt dokumentasjon.<sup>264</sup> Etterspørsel av ytterligere dokumentasjon kan anses som et kontrolltiltak som frarøver frivilligheten etter § 14-4 bokstav d. Det er videre holdepunkter for at også myndighetenes undersøkelser vil være tilstrekkelig til å frarøve frivilligheten.<sup>265</sup> Dersom undersøkelser er tilstrekkelige vil også etterspørsel om dokumentasjon kunne hindre amnesti. Kontrollen som vil avskjære endring etter § 9-4 er dermed snevrere enn for frivillig retting. Dette innebærer at forståelsen av kontroll ikke gir veiledning for frivillighetsvilkåret utover at kontrollen etter § 9-4 kan anses som omfattet av «kontrolltiltak» i § 14-4 bokstav d.

Det er videre et spørsmål om oppdelingen av skattegrunnlaget i § 9-4 har overføringsverdi til frivillig retting.

Harboe og Bugge presiserer at det ikke er noe i veien for at en skattyter som får varsel om ny vurdering på ett område kan endre etter § 9-4 på ett annet område for å utjevne den totale skattebelastningen.<sup>266</sup> Det fremholdes videre av Harboe og Bugge at det for § 9-4 må «skilles mellom varsler om kontroll av bestemte områder eller deler av skattegrunnlaget og generelle kontroller der alle spørsmål kan undergis kontroll».<sup>267</sup> Systemhensyn kan dermed tale for en lik oppdeling ved frivillig retting. En viss støtte for en slik oppdeling kan finnes i SKNS1-2019-67 hvor det presiseres at skattekontorets henvendelse gjaldt tapet rettingen omhandlet.<sup>268</sup>

<sup>262</sup> Einar Harboe og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, Oslo 2017 s. 245.

<sup>263</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1304.

<sup>264</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1303-1304.

<sup>265</sup> Se SKNS1-2019-38 pkt. 6.3.2.2.

<sup>266</sup> Einar Harboe og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, Oslo 2017 s. 245.

<sup>267</sup> Einar Harboe og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, Oslo 2017 s. 245.

<sup>268</sup> SKNS1-2019-67 sekretariatets vurdering – spørsmål om unntak fra tilleggsskatt.

Retting etter § 9-4 er ikke avskåret hvis skattemyndighetene allerede har fattet vedtak som omhandler den konkrete skattyteren, men man kan ikke kreve endret den samme delen av grunnlaget som vedtaket omfatter. Det fremheves av Harboe og Bugge at denne forståelsen harmonerer best med vilkåret om at myndighetene ikke kan ha varslet kontroll av bestemte «områder», selv om utgangspunktet er at det foreligger kun ett skattegrunnlag noe som gjør den ovenfornevnte forståelsen av vilkåret problematisk.<sup>269</sup> Etter dette vil ikke enhver endring av skattegrunnlaget fra skattemyndighetene avskjære skattyterens mulighet til å rette etter § 9-4. Men dette må ikke være tilfellet for § 14-4 bokstav d da hele forholdet etter bestemmelsen kan anses som motivert av myndighetenes kontroll da oppdagelsesrisikoen vil øke på alle områder. Sktfvl. § 9-4 er en lempigere regel, og den eneste konsekvensen av endringen er at skattegrunnlaget korrigeres. Dette taler for en ulik forståelse av kontroll- og tiltakvilkårene i bestemmelsene. Ordlyden i § 14-4 bokstav d er heller ikke begrenset til «områder».

Til sammenligning skiller den svenske ordningen for frivillig retting mellom hvilke forhold som rettes. En kan eksempelvis rette arbeidsgiveravgift dersom myndighetene har spurt om merverdiavgift.<sup>270</sup> Et lignende eksempel er også fremhevet av Harboe og Bugge for § 9-4.<sup>271</sup> Videre fremhever Skatteverket at om rettingen ikke har sammenheng med saken, må det vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle om rettingen er «på eget initiativ».<sup>272</sup> Etter den svenske ordningen medfører spørsmål fra myndighetene som regel at retting er avskåret hvis spørsmålene har sammenheng med opplysningssvikten.<sup>273</sup> Retter man for et annet år eller en annen periode enn perioden skattemyndighetene har anmodet opplysninger om, skal det vurderes konkret om rettingen er «på eget initiativ». Sentralt er om Skatteverket ville ha oppdaget feilen uansett og om skattyteren burde forstå dette.<sup>274</sup> Oppdelingen er dermed svært lik § 9-4. Dette taler for at det også i Norge skal differensieres innad i skattegrunnlaget.

Utformingen av bestemmelsene ligner, noe som kan tale for lik forståelse. Ordlyden i § 9-4 første ledd tredje punktum er at «[d]ette gjelder likevel ikke grunnlag som er fastsatt av

<sup>269</sup> Einar Harboe og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, Oslo 2017 s. 245.

<sup>270</sup> Skatteverket, «Rettslig vägledning» 2019 (sist besøkt 08.04.2020)

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/340169.html#>

<sup>271</sup> Einar Harboe og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, Oslo 2017 s. 245.

<sup>272</sup> Skatteverket, «Rettslig vägledning» 2019 (sist besøkt 08.04.2020)

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/340169.html#>

<sup>273</sup> Skatteverket, «Rettslig vägledning» 2019, Rättelse av en annan sak än Skatteverket frågat om (sist besøkt 09.04.2020) <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/340169.html#>

<sup>274</sup> Skatteverket, «Rettslig vägledning» 2019 (sist besøkt 08.04.2020)

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/340169.html#>

skattemyndighetene, eller på områder hvor myndighetene har varslet om at fastsettingen er under kontroll». § 14-4 bokstav d andre punktum uttaler at «[d]ette gjelder ikke hvis rettingen kan anses fremkalt av kontrolltiltak». Begge bestemmelsene oppstiller altså en hovedregel, med påfølgende unntak. § 9-4 retter seg etter ordlyden mot hvilke områder som skattyteren kan rette, og ikke mot en subjektiv vurdering av skattyterens opplevelse. Tolker en bestemmelsene antitetisk vil de tilfellene som omfattes av § 9-4 ikke være omfattet av § 14-4 bokstav d. Men i litteraturen er § 9-4 heller ansett som en nedre terskel for endring, se 3.2.1.

For § 9-4 er tredje punktum tolket uttømmende, men overføringsverdien til § 14-4 bokstav d svekkes av at § 9-4 ikke inneholder et generelt vilkår om frivillighet.<sup>275</sup> Den generelle endringsregelen er dermed mindre skjønnsmessig enn § 14-4 bokstav d siden den ikke må vurdere skattyterens frivillighet eller om kontrollen kan anses å fremkalle rettingen. På den andre siden er utformingen lik og lovgiver den samme. Det er derfor sannsynlig at samme forståelse er lagt til grunn for tilnærmet like formuleringer. Hensynet til effektivitet og at systemet skal være enkelt og tilgjengelig taler for lik tolkning. På den andre siden er § 9-4 ny med skatteforvaltningsloven,<sup>276</sup> mens frivillig retting har vært lovfestet i tilnærmet samme språkdrakt siden 1951. Dette taler mot at lignende formuleringer skal tillegges vekt.

Bestemmelsene bygger videre i stor grad på samme hensyn, noe som taler for lik forståelse. Men ser man hensynene i sammenheng med konsekvensene av retting, vil forskjellige aspekter av hensynet til skattyter gjøre seg gjeldende slik at overføringsverdien ikke nødvendigvis er stor. Virkningen av § 9-4 er at skattegrunnlaget blir endret slik at riktig skatt kan bli fastsatt. Virkningen av § 14-4 bokstav d er derimot at skattegrunnlaget endres så riktig skatt kan fastsettes og sanksjoner ikke ilegges. Bestemmelsenes virkninger retter seg mot to ulike situasjoner; når skattyter har betalt for lite og når skattyter har betalt for mye. Dette må få betydning for hvordan hensynet til skattyter skal forstås. For § 9-4 vil hensynet til skattyter bety at skattyteren skal få korrigert skatten sin slik at han ikke skal betale mer enn nødvendig. Mens hensynet til skattyter for § 14-4 bokstav d konsentrerer seg om den skattepliktiges samvittighet og den personlige belastningen det er å vite at man har brutt loven.

<sup>275</sup> Einar Harboe og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, Oslo 2017 s. 387.

<sup>276</sup> Prop. 38 L (2015-2016) 15.5.1 s. 135 og 15.5.3 s. 136.

### 3.3 Nærliggende tiltalepunkter

#### 3.3.1 Relevans for frivillighetsvilkåret for skatteamnesti

Det sies ofte at «en ulykke sjeldent kommer alene». Slik er det i aller høyeste grad også ved ileggelse av tilleggsskatt og tiltale for skattesvik. Mange lovbrudd på skatte- og avgiftsområdet er «kombinerte lovbrudd» som berører både opplysningsplikten for skatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift.<sup>277</sup> Man tiltales også ofte for brudd på bokføringsloven.

Det er mange kontaktflater mellom bokføring, merverdiavgift og skatteforvaltning. Dette kommer klart frem av lovverket. Skatteforvaltningsloven gjelder også for merverdiavgift, jf. § 1-1 bokstav f. I tillegg har skatteforvaltningsloven et eget kapittel om pålegg om bokføring, revisjon og oppbevaring av regnskapsmateriale, jf. kapittel 11.

Et hovedhensyn bak skatteforvaltningsloven var å harmonisere de prosessuelle reglene for skatter og avgifter. Tidligere var det flere lover som på ulikt vis regulerte forvaltningen, i tillegg gjaldt forvaltningslovens regler på noen områder. Det var mange likelydende bestemmelser som på grunn av ulik plassering og praktisering fikk forskjellig innhold. Systemet var usammenhengende og komplisert for den enkelte skatte- og avgiftsyter.<sup>278</sup> Dette understreker at systemet må ses i sammenheng og at tidligere og nåværende regler kan gi veiledning for frivillighetsvilkåret.

#### 3.3.2 Merverdiavgiftslovens betydning for frivillighetsvilkåret

##### 3.3.2.1 Tidligere gjeldende rett

Merverdiavgiftsloven inneholder de materielle reglene for merverdiavgift, jf. mval. § 1-1 første ledd første punktum. Etter lovens § 1-1 første ledd andre punktum er merverdiavgift en avgift til staten som beregnes ved omsetning, uttak og innførsel.

Merverdiavgiftssystemet bygger på at de avgiftspliktige beregner og innberetter merverdiavgiften.<sup>279</sup> Staten samlet inn omtrent 310 milliarder kroner i merverdiavgift i 2019, noe som utgjorde mer enn 20 % av statens inntekter.<sup>280</sup> I forbindelse med EU-kommisjonens

<sup>277</sup> Ole Gjems-Onstad mfl., *MVA-kommentaren*, Oslo 2016 s. 850.

<sup>278</sup> Prop. 38 L (2015-2016) kap. 1 s. 11.

<sup>279</sup> Merverdiavgiftshåndboken 12. utgave 2016 s. 957.

<sup>280</sup> Faktaark, Det kongelige finansdepartementet, statens inntekter og utgifter (2019) (sist besøkt 09.04.2020) [https://www.regjeringen.no/contentassets/fada85d4686f486ebc31dd278a7a7778/faktaark\\_inntekter\\_utgifter.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/fada85d4686f486ebc31dd278a7a7778/faktaark_inntekter_utgifter.pdf)

forslag til reform av merverdiavgiftsreglene i 2017 ble det beregnet at avgiftsunndragelsene utgjorde 50 milliarder euro i året.<sup>281</sup> Det er dermed avgjørende at systemet respekteres og etterleves lojalt.

Før skatteforvaltningsloven trådte i kraft inneholdt merverdiavgiftsloven en bestemmelse om tilleggsavgift, jf. den nå opphevede mval. § 21-3. Etter ordlyden kunne det ilegges tilleggsavgift dersom en avgiftspliktig forsettlig eller uaktsomt overtrådte loven eller forskrifter gitt i medhold av loven.<sup>282</sup> Et vilkår var at handlingen «har eller kunne ha påført staten tap». Vilkåret er ment å være omfattet av vilkåret om at unndragelsen «kan føre til skattemessige fordeler» i sktfvl. § 14-3 første ledd.<sup>283</sup> Loven inneholdt ikke uttrykkelig en bestemmelse om unntak, men § 21-3 ble praktisert slik at det ikke ble ilagt tilleggsavgift ved frivillig retting.<sup>284</sup> Systemet var det samme som for sktfvl. § 14-4 bokstav d, se HR-2018-875-A (Knutsen) avsnitt 54. Ettersom skatteforvaltningsloven bygger på de tidligere prosessuelle bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kan den tidligere praktiserte regelen om frivillig retting<sup>285</sup> gi veiledning for frivillighetsvilkåret.<sup>286 287</sup>

I motsetning til skatteforvaltningslovens regler om ordinær tilleggsskatt oppstilte § 21-3 et krav om skyld. Etter Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.2.2.3 s. 204 rettet skyldkravet seg mot at loven eller forskriftene er overtrådt. Vurderingen baserte seg på at den avgiftspliktige skulle sette seg inn i regelverket, noe som underbygger sammenhengen med opplysningsplikten.

En annen forskjell fra sktfvl. § 14-3 første ledd er at § 21-3 var fakultativ, jf. ordet «kan». Tilleggsavgift måtte dermed ikke ilegges når vilkårene var oppfylt. Skattekontoret foretok en vurdering i hver enkelt sak. Sentrale momenter i vurderingen var utvist skyld, størrelsen på unndragelsen og faren for tap.<sup>288</sup> Merverdiavgiftsloven hadde dermed et innebygget opportunitetsprinsipp, noe det uttrykkelig er tatt avstand fra ved utarbeidelsen av skatteforvaltningsloven, se 3.2.1 og 4.6.<sup>289</sup> Skyldkravet og bestemmelsen fakultative karakter

<sup>281</sup> Ole Gjems-Onstad, Cecilie Aasprong Dyrnes og Anders B. Mikelsen, *Merverdiavgift i et nøtteskall*, Oslo 2018 s. 34.

<sup>282</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.2.2.3 s. 204

<sup>283</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.2 s. 214.

<sup>284</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.2.2.3 s. 204.

<sup>285</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.2.2.3 s. 204.

<sup>286</sup> Merverdiavgiftsloven inneholdt flere prosessuelle regler som ligner skatteforvaltningslovens og som kan ha overføringsverdi. Av plasshensyn avgrenses det mot de øvrige prosessuelle reglene i mval.

<sup>287</sup> Prop. 38 L (2015-2016) kap. 1 s. 11

<sup>288</sup> Merverdiavgiftshåndboken 12. utgave 2016 s. 963.

<sup>289</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.3 s. 216.

svekker overføringsverdien til frivillighetsvilkåret da utgangspunktene for unntakene er ulike. På den andre siden kreves det skyld for skjerpet tilleggsskatt etter sktfvl. § 14-6 som frivillig retting også skal være et unntak fra, jf. § 14-6 første ledd siste punktum. Videre er kjernen i unntakene de samme, rettingen må være «frivillig».

Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.1 s. 212 presiserer at det er «stor grad av samsvar mellom tilfeller hvor tilleggsavgift ikke ilegges av skjønsmessige vurderinger, og tilfeller hvor tilleggsskatt ikke ilegges som en følge av de mer objektive unntaksbestemmelsene i ligningsloven». I tillegg var det «nære paralleller» mellom skyldvurderingen i avgiftslovene og de subjektive unnskyldningsgrunnene i ligningsloven. Ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift var dermed «likere enn det ordlyden i de enkelte skatte- og avgiftslovene tilsier». Skatteforvaltningsloven skulle forenkle gjeldende regelverk, noe som understreker at systemenes hovedlinjer skal videreføres.<sup>290</sup> Systemene var i stor grad sammenfallende, og betydningen av forskjellene i bestemmelsenes utforming må etter dette ikke overdrives.

Merverdiavgiftsloven og regelen om tilleggsavgift bygger også på de samme hensynene som tilleggsskatt. I HR-2017-1851-A (Skårer Syd) uttales det at merverdiavgiftssystemet «bygger på en forutsetning om lojalitet fra de avgiftspliktiges side. Kravet til aktsomhet vurderes på denne bakgrunn», se avsnitt 63. Videre fremhever Høyesterett i HR-2016-1982-A (Norisol) at det var «behov for sanksjoner som er tilstrekkelig strenge». Høyesterett presiserte at merverdiavgiftssystemet var «masseforvaltning hvor blant annet likhetshensyn kan tilsi at ikke alle individuelle forhold bør tas i betraktning ved fastsettingen av tilleggsavgiftens størrelse», se avsnitt 53. Uttalelsen om «masseforvaltning» understreker overføringsverdien fra merverdiavgiftssystemet til skatteamnesti. Frivillig retting er et unntak fra tilleggsavgift. Uttalelsen taler dermed for at frivillighetsvurderingen skal være mer objektiv.

Skatteklagenemndas avgjørelse SKNA2-2018-161 understreker at aktsomhetsvurderingen på merverdiavgiftsområdet er streng. Det samme er lagt til grunn i SKNA2-2018-124. Den høye aktsomhetsterskelen som oppstilles kan tale for at det også er en høy terskel for frivillighet. Dersom det skal lite til for at forholdet anses som uaktsomt, må det ut fra sammenhengen i systemet også være en høy terskel for retting. Noe annet kan svekke sanksjonenes virkning.

<sup>290</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.1 s. 212.



Skatteklagenemnda erstattet den tidligere klagenemnda for merverdiavgift.<sup>291</sup> Klagenemndas avgjørelse KMVA 7955 avgitt 16.12.2013 omhandlet ileggelse av tilleggsavgift.<sup>292</sup> Det ble varslet bokettersyn av et selskap 11.02.2011, og 1.06.2011 ble det sent inn tilleggsoppgave. Nemnda presiserer at «[s]elskapet ikke tok initiativ [til rettingen] før kontrollen ble varslet», og at «[d]et følger av langvarig praksis at avgiftspliktige ikke har anledning til å rette opp feil i avgiftsoppgjøret for å unngå avgiftsberegning etter at kontroll er varslet. (...) Egenretting av avgiftsoppgjøret etter at kontroll er varslet vil undergrave kontrollinstituttet og fjerne muligheten til å ilegge tilleggsavgift ved overtredelser».<sup>293</sup> Etter avgjørelsen vil retting alltid være avskåret når rettingen skjer etter kontroll, noe som taler for en objektiv vurdering. På den andre siden kommer ikke spørsmålet på spissen siden det i saken var klart at rettingen kom etter kontrollen. Vurderingen ligner Skatteklagenemndas, se 2.1.5. Avgjørelsen støtter også en høy terskel for frivillighet.

Det uttales i Merverdiavgiftshåndboken at «[d]et er praksis for at tilleggsavgift unnlates brukt i de tilfeller hvor avgiftssubjektet selv tar initiativ til å rette opp feil på tidligere terminer. Når slik retting skjer uten at dette er initiert av kontrolltiltak, har det ikke vært ansett hensiktsmessig å benytte tilleggsavgift».<sup>294</sup> Uttalelsen taler for at retting som ikke er initiert av kontrolltiltak anses som frivillig, noe som innebærer at press fra andre enn myndighetene ikke kan frarøve frivilligheten. Vurderingen er mindre subjektiv enn ved et overordnet vilkår om frivillighet. Uttalelsen trekker videre for at andre punktum er uttømmende, jf. «når».

Merverdiavgiftshåndboken fremholder også at anvendelse av tilleggsavgift kan være i strid med den alminnelige rettsfølelse i «de tilfeller hvor det er på det rene at avgiftssubjektet har iverksatt tiltak for å rette opp feil på tidligere terminer, (...) men hvor avgiftsmyndighetene varsler kontroll før arbeidet er ferdig».<sup>295</sup> Denne uttalelsen taler for at dersom retting er igangsatt før det er meldt til myndighetene vil ikke varsel om kontroll alltid avskjære retting. Dette er også i tråd med UTV-2008-1178 hvor rettingshensikt kunne være tilstrekkelig.

<sup>291</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 8.2 s. 35.

<sup>292</sup> Avgjørelsen vises til i Merverdiavgiftshåndboken 12. utgave 2016 s. 965.

<sup>293</sup> KMVA 7955, Innstilling.

<sup>294</sup> Merverdiavgiftshåndboken 12. utgave 2016 s. 965.

<sup>295</sup> Merverdiavgiftshåndboken 12. utgave 2016 s. 965.

Håndboken viser videre til Skattedirektoratets melding SKD 6/11 pkt. 9.2 om «frivillig retting».<sup>296</sup> Denne meldingen gjelder ligningsloven og dens regler om skatteamnesti. Myndighetene trekker med det en klar parallell mellom reglene for frivillig retting for skatt og merverdiavgift. Det presiseres at det ikke vil kvalifisere til frivillig retting dersom «rettingen er initiert av avgiftsmyndighetenes kontrolltiltak eller når rettingen kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk eller ved opplysninger avgiftsmyndighetene har fått fra andre».<sup>297</sup> Uttalelsen er svært lik andre punktum i sktfvl. § 14-4 bokstav d, noe som taler for at de skal forstås på samme måte.

Det presiseres i kommentarutgaven at det ikke er automatikk i å ilegge tilleggsavgift når lovens vilkår er oppfylt, men at «[d]et må vurderes om den aktuelle overtredelsen er så vidt klanderverdig at en reaksjon i form av tilleggsavgift er på sin plass». Man kan se bort fra «bagatellmessige feil», men «[d]et er likevel ikke slik at avgiftssubjekt har en «tabbekvote» som kan fylles før tilleggsavgift ilegges».<sup>298</sup> Sistnevnte uttalelse taler for at hensynet til rettsstridighet er et moment i vurderingen av frivilligheten. Dette støttes av henvisningen til «den alminnelige rettsfølelse» i håndboken, se også 4.1.<sup>299</sup> Frivillighetsvurderingen skal etter dette være mer objektiv, men med rettstridighet som moment i vurderingen. Det oppstilles videre en høy terskel for frivillighet.

### **3.3.2.2 Foreslått bestemmelse om frivillig retting i merverdiavgiftsloven**

NOU 1991: 30 Forbedret merverdiavgiftslov omhandlet endringer til merverdiavgiftsloven av 1969 (Lov av 19 juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift). Utvalget foreslo å innta en bestemmelse om frivillig retting i den dagjeldende bestemmelsen om tilleggsavgifts tredje ledd. Utvalgets forslag ble ikke vedtatt, men det ble som nevnt praktisert en tilsvarende regel om frivillig retting. Ordlyden i forslaget var:

*«Tilleggsavgift skal ikke ilegges hvis den avgiftspliktige frivillig retter eller utfyller opplysningene og innbetaler riktig avgift eller tilbakebetaler for mye utbetalt overskytende beløp etter § 24. Første punktum gjelder ikke hvis rettingen kan anses*

<sup>296</sup> Merverdiavgiftshåndboken 12. utgave 2016 s. 965.

<sup>297</sup> Merverdiavgiftshåndboken 12. utgave 2016 s. 965.

<sup>298</sup> Ole Gjems-Onstad mfl., *MVA-kommentaren*, Oslo 2016 s. 843.

<sup>299</sup> Merverdiavgiftshåndboken 12. utgave 2016 s. 965.

*fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk eller ved opplysninger som avgiftsmyndighetene har eller kunne ha fått fra andre».*<sup>300</sup>

Vilkårene etter første punktum er etter ordlyden svært like sktfvl. § 14-4 bokstav d, og andre punktum er tilnærmet identisk med sktfvl. § 14-4 bokstav d andre punktum. Det drøftes ikke i NOU 1991: 30 hvordan frivillighetsvilkåret skal forstås, men det fremheves at bestemmelsen omhandler tilfeller hvor «den avgiftspliktige av eget tiltak retter feil». Det er videre presisert at i slike tilfeller vil tilleggsavgift «fremtre som lite rimelig, og bestemmelsen er ment som en oppfordring til å rette feil av eget tiltak». Frivillighet løftes frem som det sentrale, noe som taler mot at andre punktum var uttømmende.<sup>301</sup> Videre fokuseres det på skattyteren, jf. «av eget tiltak». Dette taler for en subjektiv og konkret frivillighetsvurdering.

Utvalget fremholder i forbindelse med gjennomgang av det dagjeldende systemet for tilleggsavgift at det «[v]ed spesielt unnskyldelige omstendigheter f.eks, hvor den avgiftspliktige på eget initiativ opplyser om tidligere feil uten at det var særlig grunn til å regne med at forholdet ville bli oppdaget eller overtredelsen kan tilskrives sykdom o.l., gis det anvisning på at tilleggsavgift settes ned eller helt unnlates».<sup>302</sup> Dette trekker for at andre punktum er uttømmende, jf. uttrykket «uten at». Videre kan «særlig grunn» tale for av at det må foreligge konkrete omstendigheter som taler for oppdagelse for at retting skal avskjæres.

### **3.3.3 Brudd på bokføringsloven**

Det er ikke en regel om frivillig retting i bokføringsloven, verken uttrykkelig eller etter praksis, se HR-2018-875-A (Knutsen) avsnitt 54 og 76, men på grunn av den nære sammenhengen kan de nærliggende tiltalepunktene gi veiledning for frivillighetsvilkåret.

Bokføringsloven inneholder regler om bokføring, spesifisering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger. Det følger av § 2 andre ledd at alle som etter skatteforvaltningsloven §§ 8-2 og 8-3 har plikt til å levere skattemelding for formues- og inntektsskatt og merverdiavgift er bokføringspliktige.

Etter egenfastsettingsprinsippet må den skattepliktige selv komme med opplysningene som skal legges til grunn for beskatningen, jf. sktfvl. § 9-1 første ledd se 5.2. Det er i forarbeidene

<sup>300</sup> NOU 1991: 30 kap. 31 s. 258.

<sup>301</sup> NOU 1991: 30 pkt. 30 til § 73 s. 255-256.

<sup>302</sup> NOU 1991: 30 pkt. 22.2.3 s. 195.

fremhevet at opplysningenes kvalitet er svært viktige for at skattemeldingen og beregningen skal bli riktig.<sup>303</sup> Mangelfull bokføring vil gjøre myndighetenes arbeid med, og kontroll av, de skattepliktige vanskeligere.<sup>304</sup> Sammenhengen i systemet understrekes også i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kap. 30.2 s. 170 hvor det uttales at «[m]angelfull bokføring vanskeliggjør skatte- og avgiftsmyndighetenes arbeid og kontrollmuligheter. I mange tilfeller er det også en sammenheng mellom mangelfull bokføring og ulike typer økonomisk kriminalitet, herunder skatte- og avgiftsunndragelser».

Flere av bestemmelsene i skatteforvaltningsloven henger sammen med bokføringsloven, og vice versa. Eksempelvis inneholder sktfvl. kapittel 11 regler om pålegg om bokføring. I tillegg skal skattepliktige og andre gi skattemyndighetene tilgang til opplysninger som har betydning for bokføringen ved kontroll etter sktfvl. § 10-1 første ledd. Mange av bokføringslovens regler har også sitt motstykke i skatteforvaltningsloven.<sup>305</sup> Bokføringslovens regler legger på mange måter til rette for skatteforvaltningslovens regler. De skal sikre effektiv kontroll, noe som er en forutsetning for effektiv gjennomføring av Skatteetatens arbeid.

Det kan være gode grunner til å ikke sause sammen lovene og deres bestemmelser. Det er ulike lover med ulike formål og hensyn, selv om de overlapper. Overtredelse kan også rammes av ulike straffebestemmelser, se strl. §§ 378 til 380 om skattesvik og strl. §§ 392 til 394 om regnskapsovertredelse. Men sammenhengen i regelverket taler for at tersklene som oppstilles kan ha en viss overføringsverdi. De senere års harmonisering taler videre for at lovene ikke kan ses på som eneveldige øyriker, men at de heller er del av en større union.

Det er et moment at det kun er de som driver næring som må følge bokføringsloven, jf. § 2. Dette taler for en subjektiv terskel siden det differensieres mellom skattyterne. Forståelsen er i tråd med Knutsendommen hvor det ble vektlagt at Knutsen var advokat.<sup>306</sup> Formålet med skatteamnesti underbygger også en slik forståelse av frivillighetsvilkåret. Det vil kunne oppfattes som urimelig om alle skattyterne skal skjæres over samme lest, når de i realiteten har svært ulike forutsetninger for å vite når det eksempelvis iverksettes kontroll. Skattyterne

<sup>303</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 17.2.3 s. 159.

<sup>304</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 17.2.3 s. 158.

<sup>305</sup> Se sktfvl. § 11-1(1), sktfvl. § 7-1 og bokføringsloven § 14, bokføringsloven § 9 og sktfvl. § 9-4.

<sup>306</sup> HR-2018-875-A (Knutsen) avsnitt 53.

som må følge bokføringsloven har flere grunnkrav å forholde seg til enn øvrige skattytere. Reglene er strengere for disse gruppene, og da bør terskelen for frivillighet være høyere.

Bokføringsloven skiller også mellom ulike typer næringsdrivende. Eksempelvis vil ajourføringsplikten være forskjellig for ulike bokføringspliktige. For store konsern kan den være daglig, mens for mindre kan sjeldnere ajourføring være akseptabelt, jf. uttrykket «art og omfang» i § 7 andre ledd første punktum. Det er videre uttalt i NOU 2002: 20 pkt. 8.3.2 s. 63 at det kan gjøres unntak fra minstekravene for de med «få transaksjoner». Dette taler for en enda mer subjektiv regel. Skal man skille mellom privatperson og næringsdrivende og innad mellom de næringsdrivende, vil man måtte vurdere hver enkelt skattyter for seg.

Bokføringsloven sett i sammenheng med skatteforvaltningsloven taler etter dette for en subjektiv terskel som differensieres ut fra den enkelte skattyter.

§ 15 er bokføringslovens egen straffebestemmelse. Etter ordlyden kan den som bryter loven straffes etter strl. §§ 392 til 394. Bestemmelsen henviser dermed kun til straffeloven. Ot.prp. nr. 46 (2003-2004) kapittel 16 om § 15 viser til Ot.prp. nr. 42 (1997-1998) pkt. 13.4 s. 209. Det fremheves at bestemmelsene rammer både forsettlig og uaktsomme lovbrudd.

Aktsomhetsnormen vil variere etter lovbrudd og «hvilken faglig kompetanse og formell posisjon» den ansvarlige har. Dersom man drifter i strid med lovgivningen og oppnår en økonomisk gevinst som følge av dette, vil det kunne gi en fordel i konkurransen. Derfor bør det være et «helhetlig straffesystem for økonomisk kriminalitet». Brudd på regnskapsbestemmelser kan ofte være et forsøk på å dekke til annen økonomisk kriminalitet, og det legges derfor «vekt på at avdekking av formuesforbrytelser kan være avhengig av at regnskapsloven overholdes».<sup>307</sup> Brudd på de ulike spesiallovene, skatteforvaltningsloven og bestemmelsene om økonomisk kriminalitet i straffeloven henger sammen, og en handling kan dekkes av flere bestemmelser. Dette taler for at hele systemet bør ses i sammenheng, noe som også understrekes av departementet.<sup>308</sup> Momentene fra aktsomhetsvurderingen ved regnskapsovertredelse vil dermed ha overføringsverdi til frivillighetsvurderingen. Grovhet og kompetanse er etter dette relevante momenter i frivillighetsvurderingen.

<sup>307</sup> Ot.prp. nr. 42 (1997-1998) pkt. 13.4 s. 209.

<sup>308</sup> Ot.prp. nr. 42 (1997-1998) pkt. 13.4 s. 209.

Alminnelig regnskapsovertredelse er kriminalisert i strl. § 392, grov regnskapsovertredelse i § 393 og uaktsom regnskapsovertredelse i § 394. Den objektive gjerningsbeskrivelsen i strl. § 392 er å overtre en bestemmelse i lov eller forskrift gitt i medhold av lov om regnskapsopplysninger, årsregnskap, årsberetning eller regnskapsoppbevaring. Skyldkravet er forsett, jf. strl. § 21.

Etter Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) kap. 16.11 s. 473 omfatter § 392 ikke bare brudd på bestemmelser om bokføring og regnskap i bokføringsloven og regnskapsloven. Det uttales at også overtreddelse i skattelovgivningen kan rammes. Dette innebærer at brudd på skatteforvaltningslovens regler kan være straffbare etter bestemmelsen, se eksempelvis sktfvl. § 7-1 og kapittel 11. Videre fremheves det at hvem som er pliktsubjektet må avgjøres etter tolkning, men at det avgjørende er om personen «har hatt en reell mulighet til å påvirke regnskapet».<sup>309</sup> Også her differensieres det mellom de ulike skattyterne for straffverdigheten. Det presiseres at enhver overtreddelse av regelverket er straffbart, men at det er «opp til påtalemyndigheten å ta stilling til hvilke overtreddelser som bør bli gjenstand for straffeforfølgning». Momenter i denne vurderingen kan være «om regelbruddet fører til at regnskapet gir et misvisende bilde av selskapets økonomiske stilling, om feilen vanskeliggjør kontrollmyndighetenes arbeid eller om bokføringsregler er fraveket med det formål å unndra skatt og avgifter eller føre andre bak lyset». I tillegg vil tidsforløpet kunne ha betydning, herunder om reglene er «systematisk fraveket eller fraveket over noe tid».<sup>310</sup> De «mer bagatellmessige lovbrudd» antar departementet at det ikke vil være aktuelt å forfølge, men det presiseres at dersom bagatellmessige lovbrudd skulle forfølges, kan straffutmålingsutsettelse jf. strl. 60 eller straffutmålingsfracfall etter § 61 være aktuelt.<sup>311</sup> De mer bagatellmessige lovbruddene kan dermed få samme reaksjon som frivillig retting ved skattesvik, se Rt. 2012 s. 1288 avsnitt 44. Det faktum at bestemmelsen ikke er ment å ramme de «bagatellmessige forholdene» innebærer et slags opportunitetsprinsipp, se 4.6 og 3.2.1.

Kravet om at overtreddelsene må være betydelige kan gi oss en indikasjon på frivillighetsvilkåret. At bagatellmessige forhold ikke skal rammes kan også tale for at overtreddelsens karakter kan ha innvirkning på frivillighetsvilkåret, og at det lettere anses som frivillig om forholdet i seg selv er lite straffverdig, se 4.1. Terskelen for frivillighet vil dermed

<sup>309</sup> Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 16.11 s. 473.

<sup>310</sup> Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 16.11 s. 473.

<sup>311</sup> Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 16.11 s. 473.

kunne variere etter skattyter og overtredelsens karakter. En kyndig skattyter som bryter loven vil anses mer straffverdig enn øvrige skattytere. Videre vil alvorlige overtredelser anses som mer straffverdige enn de mer «hendelige uhellene», noe som taler for en høyere terskel for frivillighet i disse tilfellene.

## **4 Frivillig retting i et strafferettslig perspektiv**

### **4.1 Rettsstridsbegrensningen og begrunnelsen for straff**

Straff er den mest alvorlige og inngripende reaksjonen samfunnet kan ilegge sine borgere.<sup>312</sup> Straffebuende skal verne interesser som samfunnet anser som så beskyttelsesverdig at det ved krenkelse må reageres med straff.<sup>313</sup> Utgangspunktet er at dersom man har overtrådt en straffebestemmelse skal man ilegges sanksjoner, men det foreligger en rekke bestemmelser som moderer dette utgangspunktet. Disse kan ses som et utslag av rettsstridsbegrensningen. Det har inntruffet en omstendighet som gjør straffen urettmessig.<sup>314</sup>

Frivillig retting kan betraktes som en straffutmålingsregel, se HR-2018-875-A avsnitt 49. Regelen er også et virkemiddel for å bekjempe skattesvik, siden den bidrar til at skattesystemet oppleves som rettferdig og rimelig. Skal skattyterne lojalt etterleve et system, må de også oppleve systemet som rettferdig og legitimt, se 2.1.2.

Bestemmelsen om frivillig retting kan anses som et utslag av rettsstridsbegrensningen ettersom skattyteren har erkjent forholdet, betalt inn det skyldige beløpet og gjenopprettet myndighetenes tillit til han. Når man selv bringer sine forhold på det rene kan det virke uforholdsmessig å reagere med straff. Dette til tross for at det i skjemaet om frivillig retting presiseres at det ikke vil ha innvirkning på vurderingen av rettingen dersom man angir hvem som har bidratt til å fordekke forholdet,<sup>315</sup> slik at bistand som gjør handlingen mindre rettsstridig ikke hensyntas. Dette innebærer at straffverdighet og begrunnelsen for straff kan være relevant i vurderingen av frivillighetsvilkåret.

<sup>312</sup> Thomas Frøberg, *Alminnelig strafferett i et nøtteskall*, 2016 Oslo s. 31.

<sup>313</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 7.5.1 s. 88

<sup>314</sup> Jon Gisle mfl., *Jusleksikon*, 2017 Oslo, s. 360.

<sup>315</sup> Skjema for frivillig retting, side 2.

Hensikten med straff er å styre atferd, og etter departementet skal gjengjeldelse ikke begrunne straff.<sup>316</sup> NOU 2002: 4 pkt. 3.1.1 s. 41 uttaler at straffens hovedoppgave er å forhindre nye lovbrudd. I første rekke var det aktuelt å sanksjonere de handlingene «som på en eller annen måte medfører skade eller fare for skade». Dette kalles for skadefølgeprinsippet.<sup>317</sup> Straff skal være en subsidiær reaksjon som bare bør anvendes når andre virkemidler ikke strekker til.<sup>318</sup> Det er dermed en viss terskel for å straffesanksjonere en handling. Skadefølgeprinsippet er likevel ikke absolutt, men man skal være svært tilbakeholden ved unntak.<sup>319</sup> Etter Straffelovkommisjonen er det også et vilkår at straffen fremstår som en rimelig og rettferdig reaksjon.<sup>320</sup> Det kan anføres at det er større sannsynlighet for at flere forhold rettes om det finnes en amnestiordning. Formålet med skattesvikbestemmelsene kan dermed realiseres med skatteamnesti. Dette taler for en lav terskel for frivillighet siden en kan oppnå samme resultat ved en mindre inngripende metode. Frivillig retting kan også føre til at terskelen for straff oppleves mer rettferdig.

Straffens tilsiktede virkninger kan deles i tre. For det første skal den virke individualpreventivt; straffen skal forhindre at den konkrete gjerningspersonen begår nye lovbrudd i fremtiden. For det andre skal straffen virke allmennpreventivt. Dette innebærer at straffetrusselen generelt skal forhindre at befolkningen begår lovbrudd. Og til slutt skal straffen bidra til å opprettholde den sosiale ro.<sup>321</sup> <sup>322</sup> Dersom skattyterne opplever risikoen for oppdagelse som for stor kan de rette frivillig, noe som kan redusere den preventive effekten av straffen til tilnærmet ingenting. Dette taler mot at terskelen for frivillighet er lav. Samtidig er prevensjonseffekten av straffen svært omdiskutert.<sup>323</sup>

Ordet «straffverdighet» benyttes for å angi grad av bebreidelse eller hvor streng straff som er rimelig.<sup>324</sup> Straffelovkommisjonen fremhever at straffverdighet knytter seg til den moralske dommen over handlingen.<sup>325</sup> Sentralt for straffverdighetsvurderingen er hvor

<sup>316</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 6.2 s. 77.

<sup>317</sup> NOU 2002: 4 pkt. 4.2.1 s. 79.

<sup>318</sup> NOU 2002: 4 pkt. 4.2.1 s. 79.

<sup>319</sup> NOU 2002: 4 pkt. 4.2.2 s. 81.

<sup>320</sup> NOU 2002: 4 pkt. 4.2.3.3 s. 82.

<sup>321</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 6.3.1 s. 78.

<sup>322</sup> Av plasshensyn utbroderes ikke skadefølgeprinsippet og begrunnelsen for straff nærmere.

<sup>323</sup> Thomas Mathiesen, *Retten i samfunnet*, Oslo 2011, s. 44-103 og Ståle Eskeland, *Strafferett*, Oslo 2017 s. 54.

<sup>324</sup> NOU 2002: 4 pkt. 5.2.2.3.3 s. 120.

<sup>325</sup> NOU 2002: 4 pkt. 5.2.2.3.3 s. 122.



beskyttelsesverdig de krenkede interessene er og hvor mye gjerningspersonen er å bebreide.<sup>326</sup> Eskeland presiserer at holdningene om hva som er straffverdig har «stor betydning for hvordan straffelovgivningen tolkes, både når grensene mellom straffrihet og straffbarhet skal trekkes, og for hvilke(n) reaksjon(er) som skal fastsettes for ulike typer handlinger».<sup>327</sup>

I drøftelsen av strafferammene stod også straffverdighet sentralt. Kriminalisering og reaksjonsutmåling er to sider av samme sak, og Straffelovkommisjonen presiserer at flere av de hensynene som begrunner straffen også gjør seg gjeldende for strafferammene.<sup>328</sup> Kommisjonen fremhevet at det ut fra rettferdighetsbetraktninger kan synes uforholdsmessig med høye straffer på områder med lav oppdagelsesrisiko, men de uttalte videre at dersom «risikoen for å bli tatt [er] lav, kan man anta at straffetrusselen må være tilsvarende høyere for å oppnå samme prevensjonseffekt».<sup>329</sup> Dette taler for en høy terskel for frivillighet.

Skatteforvaltning er masseforvaltning og oppdagelsesrisikoen er mindre enn for en rekke andre straffbare handlinger, men en kan hevde at for de handlingene hvor oppdagelsesrisikoen er liten vil flere ordninger og reaksjoner medføre at reglene i større grad følges. Det er også når oppdagelsesrisikoen er lav at det er klart at frivillighet foreligger ettersom presset på skattyteren da er minst. Straffverdighet taler videre for å skjerpe terskelen når unndragelsene er store da forholdet er mer klanderverdig og mer sannsynlig bevisst.

Det kan også legges til rette for annen kriminalitet om terskelen for frivillig retting er for lav. Internasjonalt er det uttrykt bekymring for at programmer for frivillig retting misbrukes av kriminelle til eksempelvis hvitvasking og terrorfinansiering. Risikoen varierer etter innretningen av ordningen, og den øker når ordningen inneholder elementer av skatteamnesti. Begrunnelsen for dette er at et stort antall rettinger kan overbelaste systemene, det kan være vanskelig å avklare hvor pengene kommer fra og ordningen i seg selv kan bidra til å legitimere midlene.<sup>330</sup> Dette taler derfor for at terskelen for frivillig retting ikke settes for lavt. Men på den andre siden trenger ikke dette gi seg utslag i selve frivillighetsvilkåret. Kravet til

<sup>326</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 11.2.2.1 s. 126.

<sup>327</sup> Ståle Eskeland, *Strafferett*, Oslo 2017 s. 60.

<sup>328</sup> NOU 2002: 4 pkt. 4.2.1 s. 79.

<sup>329</sup> NOU 2002: 4 pkt. 5.2.2.3.4 s. 126.

<sup>330</sup> FAFT (Financial Action Task Force)/ OECD, «Best Practices Paper - Managing the Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Policy Implications of Voluntary Tax Compliance Programmes», oktober 2012, s. 1.

opplysningenes kvalitet, jf. «slik at det kan fastsettes riktig skatt», kan antagelig være en bedre sikring mot kriminalitet da man kan få bedre oversikt over midlene.

## 4.2 Skattesvik i straffeloven

Skattesvik er kriminalisert i strl. §§ 378 til 380. Etter § 378 kan «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» straffes med bot eller fengsel inntil to år. Den objektive gjerningsbeskrivelsen er at skattyteren har oppgitt uriktig eller ufullstendig opplysning til offentlig myndighet eller unnlatt å oppgi en pliktig opplysning. Videre kreves det at skattyteren «forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler». Skyldkravet er forsett, jf. strl. § 22, men med uaktsomhet med hensyn til følgen, jf. «forstår eller bør forstå» og strl. § 24.

Den objektive gjerningsbeskrivelsen er identisk med vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt etter sktfvl. § 14-3 første ledd og § 14-6 første ledd. Det er som nevnt de samme skyldkravene som gjør seg gjeldende for skjerpert tilleggsskatt etter § 14-6 som for skattesvikbestemmelsene, se 1.1.2. I forarbeidene er det presisert at den straffbare handlingen er at opplysningsplikten brytes.<sup>331</sup> Hensyn som gjør seg gjeldende ved ileggelsen av en reaksjon kan også være relevante ved unntakene fra den samme reaksjonen. Tidligere var også skatte- og avgiftssvik kriminalisert i spesiallovgivingen. Departementet begrunnet å flytte bestemmelsene til straffeloven blant annet med hensynet til sammenheng i systemet og de klare likhetstrekkene med bedrageri.<sup>332</sup> Dette styrker overføringsverdien fra straffeloven til frivillighetsvilkåret.

Strl. § 379 lister i første ledd bokstav a til f momenter som det «særlig skal legges vekt på» i vurderingen av om skattesviket er grovt. Etter ordlyden skal det foretas en helhetsvurdering hvor de opplistede momentene ikke er uttømmende. Det skal blant annet legges vekt på om utførelsen har gjort skattesviket vanskeligere å oppdage og om det «foreligger medvirkning under utøvelse av næring», jf. § 279 første ledd bokstav b og f. Oppdagelsesrisiko er dermed fremhevet som av betydning for straffen, jf. første ledd bokstav b. Momentet om næringsutøvelse taler også for at straffverdigheten varierer etter rolle og kompetanse, jf. første ledd bokstav f. Ved utøvelse av næring stilles det flere krav enn til en privatperson. Noen

<sup>331</sup> Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 16.11 til § 378 s. 467.

<sup>332</sup> Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4.1 s. 334.

fagpersoner, eksempelvis advokater og revisorer, kan også ha særlig kompetanse og krav til etisk utøvelse av yrket. Dette taler for at oppdagelsesrisiko er sentralt for vurderingen av frivillighet og at terskelen varierer etter retteren.

Grovt uaktsomt skattesvik er kriminalisert i strl. § 380. Den objektive gjerningsbeskrivelsen er tilsvarende alminnelig og grovt skattesvik i strl. §§ 378 og 379, men skyldkravet er uaktsomhet. Departementet fremhever at «[s]traffverdigheten ved overtredelse av bestemmelsen om forsettlig skattesvik og grovt uaktsomt grovt skattesvik kan i mange tilfeller være den samme».<sup>333</sup> Hensynet til straffverdighet er dermed trukket inn som et relevant hensyn ved fastsetting av straffenivået, og kan ha betydning for frivillighetsvilkåret. Dette taler for en subjektiv forståelse av frivillighetsvilkåret ettersom straffverdigheten vil variere etter overtredelsen.

På den andre siden ble det i vurderingen av om det skulle oppstilles et krav om forsett for at opplysningsplikten kunne føre til skattemessige fordeler uttalt at det sjeldent er «opplagt at gjerningspersonen har tilstrekkelig innsikt i det skattemessige temaet, og det vil uansett kunne være vanskelig å bevise».<sup>334</sup> Hensynet til bevis ble utslagsgivende for skyldkravet, men bak dette skjuler det seg en side til rettsstridighet da en annen løsning ville være «svært utilfredsstillende».<sup>335</sup> Bevis hensynet fikk dermed en sentral rolle i utformingen av reglene. Dette taler for en objektiv forståelse med klare rammer for når rettingen er «frivillig». Hensynet til straffverdighet og oppdagelsesrisiko taler likevel for en subjektiv vurdering.

### 4.3 Generelle hensyn ved straffutmåling

Ettersom skatteamnesti kan anses som en straffutmålingsregel kan de samme momentene som gjør seg gjeldende ved de øvrige straffutmålingsreglene være relevante for vurderingen av frivillighet. Hovedoppgaven ved straffutmålingen er å fastsette riktig straff.<sup>336</sup> Hensynet til allmennprevensjon vil være relevant i vurderingen,<sup>337</sup> selv om virkningen er omdiskutert.<sup>338</sup>

Eskeland fremhever en rekke momenter som har betydning for straffutmålingen herunder handlingens objektive grovhet, måten handlingen er utført på, domfeltes motiv, om

<sup>333</sup> Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 16.11 til § 380 s. 467.

<sup>334</sup> Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4.4 s. 336.

<sup>335</sup> Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4.4 s. 336.

<sup>336</sup> Ståle Eskeland, *Strafferett*, Oslo 2017 s. 445.

<sup>337</sup> NOU 1992: 23 VII pkt. 2.2.1.1 s. 144-145.

<sup>338</sup> Se Thomas Mathiesen, *Retten i samfunnet*, Oslo 2011, s. 44-103.

overtredelsen var planlagt eller overveid, konkurrans og trekk ved domfelte som alder, mentale avvik, dømmekraft, rusavhengighet og vanskelige oppvekstvilkår.<sup>339</sup> Yrkesforhold kan også være et moment i straffutmålingen. Dette gjelder særlig for de yrkene som stiller krav til etisk standard som leger, advokater og psykologer.<sup>340</sup> Yrkesforhold ble tillagt vekt av Høyesterett i Knutsendommen hvor det ble fremhevet at Knutsen var advokat, se avsnitt 53. Videre kan kulturbakgrunn, tidligere atferd og etterfølgende forhold være av betydning.<sup>341</sup> Tilståelse, begrensning av skaden og samarbeid med politiet kan også være momenter som tillegges vekt i formildende retning.<sup>342</sup> De sistnevnte momentene vil gjennomgå i 4.4. Fremtidige virkninger av straffen kan ha betydning for utmålingen.<sup>343</sup> Disse momentene og begrunnelsen for strafferammene illustrer at det skal foretas en konkret helhetsvurdering av hvert lovbrudd, noe som også er fremholdt av Eskeland og Frøberg.<sup>344</sup> Det skal videre legges vekt på domfeltes skyld. Her er utgangspunktet for vurderingen domfeltes subjektive oppfatning.<sup>345</sup> Dette taler for en subjektiv og konkret vurdering av frivillighetsvilkåret. Momentene kan innebære at det ved grovere skattesvik må oppstilles en høyere terskel for frivillighet enn for mindre grove overtredelser. I tillegg kan terskelen variere etter gjerningspersonens kompetanse og kunnskap om systemet.

Hensynene ved straffutmålingen har klare sider til den allmenne rettsfølelse og straffverdighet. En fare med å vektlegge disse momentene er at terskelen blir flytende og kan variere med tid, sted og etter hvem som dømmer. Rettstridighet kan være svært subjektivt. Dette kan svekke likhetshensynet, som er sentralt både i strafferetten og forvaltningsretten.<sup>346</sup> På den andre siden kan man på denne måten avhjelpe de urimelige resultatene av regelverket. Det er fremhevet at for rigide regler som oppleves urettferdige er med på å kaste bensin på skatteunndragelsesbålet.<sup>347</sup>

<sup>339</sup> Ståle Eskeland, *Strafferett*, Oslo 2017 s. 446-456.

<sup>340</sup> Ståle Eskeland, *Strafferett*, Oslo 2017 s. 457.

<sup>341</sup> Ståle Eskeland, *Strafferett*, Oslo 2017 s. 460-461.

<sup>342</sup> Ståle Eskeland, *Strafferett*, Oslo 2017 s. 462-463.

<sup>343</sup> Ståle Eskeland, *Strafferett*, Oslo 2017 s. 464.

<sup>344</sup> Ståle Eskeland, *Strafferett*, Oslo 2017 s. 437 og Thomas Frøberg, *Alminnelig strafferett i et nøtteskall*, 2016 Oslo s. 44.

<sup>345</sup> Ståle Eskeland, *Strafferett*, Oslo 2017 s. 448.

<sup>346</sup> Jon Gisle mfl., *Jusleksikon*, Oslo 2017 s. 251.

<sup>347</sup> NOU 2009: 4 pkt. 6.2.5 s. 77.

## 4.4 Bestemmelser om straffutmåling

Det finnes en rekke bestemmelser om reaksjonsfastsettelsen i straffeloven, se strl. kapittel 14. Disse kan også anses som et utslag av rettsstridsbegrensningen. En forskjell mellom reglene for reaksjonsfastsettelsen og frivillig retting er tidspunktet for handlingen. Frivillig retting kan ikke skje etter at skattemyndighetene har gjort skattyteren oppmerksom på kontrollen eller ilagt tilleggsskatt. Men en tilståelse kan eksempelvis legges vekt på i flere stadier av forfølgningen.<sup>348</sup> Tilståelsesrabatt har også en side til selvinkrimineringsvernet, se 4.10. Tilståelse og gjenopprettelse utgjør sammenlagt den samme handlingen som frivillig retting.

En regel om reaksjonsfastsettelsen er strl. § 78 om formildende omstendigheter.

Bestemmelsen lister en rekke momenter som «især tas i betraktning» ved straffutmålingen i formildende retning. Etter ordlyden er ikke listen uttømmende, men momentene skal tillegges betydelig vekt, jf. «især». Av særlig relevans for frivillig retting er § 78 bokstav b og f. Det skal legges vekt på om lovbrøtteren har forebygget, gjenopprettet eller begrenset skaden eller om han har forsøkt å gjøre dette, jf. bokstav b. Videre skal det tillegges vekt om gjerningspersonen har avgitt en uforbeholden tilståelse, jf. bokstav f.

Om og med hvor mye straffen skal reduseres avhenger av en konkret vurdering, jf. Ot.prp. nr. 81 (1999-2000) pkt. 6.3.2 s. 39. I forarbeidene er det uttalt at det «bør (...) påvirke straffutmålingen at lovbrøtteren i gjerning har vist anger». Det presiseres at selv om innsatsen er forgjeves «er det viktig at loven motiverer til slik innsats, også om utsiktene til å lykkes er usikre».<sup>349</sup> Dette trekker i retning av en lav terskel for frivillighet. Hensynet til at man retter sin atferd veier tyngre enn at de skal straffes. Dette støttes av prevensjonshensynet da gjerningspersonen vil få et incentiv til å rette. På den andre siden kan en for lav terskel undergrave den allmennpreventive virkningen ved at skattesvikerne kan vente med å rette til oppdagelsesrisikoen oppleves som for stor. Skattyters motivasjon kan også være av betydning for frivillighetsvurderingen, jf. uttalelsen om at han «har vist anger».<sup>350</sup>

Strl. § 80 er særlig lik frivillig retting. Etter § 80 bokstav a kan straffen settes under minstestrafen eller til en mildere straffart dersom gjerningspersonen «i vesentlig grad» har forebygget eller gjenopprettet skaden «uten å vite at han er mistenkt», jf. nr. 1, eller gitt en

<sup>348</sup> Se eksempelvis Rt. 2008 s. 1585 (avsnitt 17).

<sup>349</sup> Ot.prp. nr. 8 (2007-2008) pkt. 12.1 s. 273.

<sup>350</sup> Strl. § 81 behandles ikke i avhandlingen da den omfatter bot og den relevante ordlyden er lik § 80.

uforbeholden tilståelse, jf. nr. 2. Det kreves etter ordlyden en større grad av forebygging eller gjenoppretting enn etter § 78, jf. uttrykket «i vesentlig grad». Ordlyden i bestemmelsen retter seg mot gjerningspersonens subjektive forståelse av situasjonen, jf. «uten å vite at han er mistenkt». Dette taler for en subjektiv vurdering av frivillighetsvilkåret. Tidligere var også ordlyden i nr. 1 «frivillig», men den ble endret til «uten å vite at han er mistenkt» uten at det var tilsiktet realitetsendringer.<sup>351</sup> Dette understreker overføringsverdien til frivillig retting.

Begrunnelsen for at tilståelse burde tillegges vekt i straffutmålingen er hensynet til fornærmede og prosessøkonomi.<sup>352</sup> I tillegg taler oppklaringshensynet for tilståelsesrabatt siden tilståelser fører til at flere saker blir oppklart.<sup>353</sup> Departementet fremhever likevel at det er «prinsipielt uheldig at et lovbrudd blir straffritt alene av den grunn at gjerningspersonen frivillig erkjenner sine synder».<sup>354</sup> Lovgiver har likevel foretatt den prinsipielle avklaringen ved å lovfeste tilståelsesrabatt. I saker om skattesvik er staten den fornærmede part. Hensynet til fornærmede kan dermed ikke tillegges like mye vekt som om fornærmede var privat.

Litteraturen fremhever at det må avgjøres konkret hvor mye vekt tilståelsen skal få i straffutmålingen. Det er av betydning hvor mye tilståelsen lettet etterforskningen eller oppklaringen og den prosessøkonomiske verdien herunder på hvilket stadium i prosessen erkjennelsen kom på.<sup>355</sup> Skatteforvaltning er masseforvaltning med liten oppdagelsesrisiko. Det er dermed nærliggende å tro at antallet overtredelser er betydelig. Ordninger som legger til rette for enklere prosesser og som motiverer skattyterne til å bidra til sakens oppklaring vil derfor være gunstig både for staten og skattyteren. Dette taler for en lavere terskel for frivillighet når oppdagelsesrisikoen er liten.

Momentene fra straffutmålingsbestemmelsene taler for en konkret og subjektiv vurdering av hele saksforholdet. Dette taler for en konkret helhetsvurdering av frivillighet hvor flere elementer enn andre punktums oppstilling kan være relevante. Denne vurderingen er betydelig mer omfattende enn Skatteklagenemndas, se 2.1.5. Av relevans for frivilligheten vil være hvor nært et eventuelt kontrolltiltak skattyteren rettet opplysningene, skattyterens subjektive opplevelse av situasjonen og i hvilken grad skattyteren har gjenopprettet tilliten ved å

<sup>351</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 30.1 til § 80 s. 470.

<sup>352</sup> Innst. O. nr. 45 (2000-2001) pkt. 6. s. 8.

<sup>353</sup> Ot.prp. nr. 81 (1999-2000) pkt. 6.2.1.3 s. 36.

<sup>354</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 27.2.3 s. 363.

<sup>355</sup> Finn Haugen og Jon Sverdrup Efstestad, *Strafferett – håndbok*, Oslo 2019 s. 121.

tilbakebetale eller legge til rette for tilbakebetaling av utestående skatt. Det siste kan innebære at vilkårene i sktfvl. § 14-4 bokstav d første punktum må ses mer i sammenheng slik at også hvor mye skattemyndighetenes arbeid er lettet kan ha betydning for frivillighetsvurderingen.

#### **4.5 Straffutmåling i saker om skattesvik**

Flere hensyn går igjen i Høyesteretts praksis for straffutmåling i saker om skatte- og avgiftssvik.<sup>356 357</sup> I Rt. 2009 s. 14 avsnitt 13 presiseres det at «man i de senere årene mer generelt har sett strengere på overtredelser av regnskapslovgivningen enn tidligere».<sup>358</sup> Dette taler for at terskelen for frivillig retting generelt er høy, og at utviklingen går i retning av en økende terskel.<sup>359</sup>

Høyesterett fremhever særlig hensynet til allmennprevensjon i straffutmålingen i saker om skattesvik.<sup>360</sup> Eskeland uttaler at Høyesterett generelt viser til allmennprevensjon i straffutmålingen.<sup>361</sup> Det er dermed ikke sikkert at argumentet er nøye gjennomtenkt. Høyesterett presiserer heller ikke hva som faktisk menes med hensynet til allmennprevensjon. Det er likevel logisk at hensynet får større betydning på skatterettens område. Skattesvik kan sammenlignes med trygdebedrageri, og i begge tilfellene er man avhengig av et system som etterleves lojalt av borgerne. Oppdagelsesrisikoen er liten og de samfunnsskadelige konsekvensene er store. Å benytte allmennpreventive hensyn som begrunnelse kan ligne bruken av ord som «naturlig». Det kan hevdes at man fordekker den egentlige begrunnelsen, som i begge tilfeller kan være rettsstridighet og den allmenne rettsfølelse. Virkningen av allmennprevensjon er som nevnt omdiskutert, se 4.1.<sup>362</sup>

Videre varierer terskelen etter skattyteren. I Rt. 2011 s. 1418 fremhevet Høyesterett at gjerningspersonen har brutt «bestemmelser som er sentrale for næringsdrivende», og at utgangspunktet i slike tilfeller var «en ikke ubetydelig ubetinget fengselsstraff», jf. avsnitt 8. Jo flere plikter skattyteren er pålagt, jo større krav stilles til lojal etterlevelse. Dette reflekterer også handlingens straffverdighet. En skattyter med kjennskap til plikter og regelverk som

<sup>356</sup> Se blant annet Rt. 2008 s. 468, Rt. 2009 s. 14, Rt. 2010 s. 422, Rt. 2011 s. 1418, Rt. 2011 s. 1509, Rt. 2012 s. 1288 og HR-2018-875-A.

<sup>357</sup> Eksemplene er fra Finn Haugen og Jon Sverdrup Efstad, *Strafferett – håndbok*, Oslo 2019 s. 486-487.

<sup>358</sup> Se også Rt. 2011 s. 1418 avsnitt 8.

<sup>359</sup> Se også Rt. 2010 s.422 avsnitt 13.

<sup>360</sup> Se blant annet Rt. 2011 s. 1509 avsnitt 20 og Rt. 2011 s. 1318 avsnitt 12.

<sup>361</sup> Ståle Eskeland, *Strafferett*, Oslo 2017, s. 57.

<sup>362</sup> Se blant annet Thomas Mathiesen, *Retten i samfunnet*, Oslo 2011, s. 44-103.

overtreter det samme regelverket vil ha opptrådt mer straffverdig enn en uaktsom skattyter uten særskilt kompetanse. Høyesterett presiserte at de omfattende regnskapsovertredelsene og skattesviket som lå til grunn i Rt. 2009 s. 14 var direkte og indirekte samfunnsskadelig, i tillegg til at det kunne være konkurransevridende, se avsnitt 14. Det er likevel fremhevet at hensynet til de samfunnsskadelige virkningene av skatte- og avgiftsunndragelsene ikke var like sterke for den enkelte drosjeeier som for regnskapsføreren, se avsnitt 15. Dette taler for at terskelen for frivillighet varierer etter skattyters rolle og kompetanse. Momentet er også uttrykkelig fremhevet i Rt. 2008 s. 468. Førstvoterende uttalte at «[d]et må tillegges vesentlig vekt i straffeskjerpene retning» at gjerningspersonen har begått lovbruddene i kraft av å være autorisert regnskapsfører. Det fremheves at han har vært en «fagmann» med «innsikt som naturlig fulgte av nærmere 10 års arbeid i ligningsvesenet», se avsnitt 19.

Oppdagelsesrisiko er løftet frem i Rt. 2008 s. 468. I saken hadde en revisor utarbeidet et datasystem for å lette unndragelsene, og dermed på en «planmessig og utpekulert» måte «i utpreget grad (...) vanskeliggjort oppdagelsen av skattesviket». Videre hadde han «svekket myndighetenes mulighet til kontroll» og ved destruksjon av regnskapsmateriale økt kostnadene ved etterprøvingen av inntektsforholdene til drosjeeierne, se avsnitt 21. Hensynet til kontroll og prosessøkonomi kobles dermed til oppdagelsesrisikoen. Momentet er også løftet frem i Rt. 2011 s. 1509 avsnitt 20 hvor gjerningspersonen hadde «gått frem på en måte som har gjort det meget vanskelig og tidkrevende å avdekke forholdet». Det ble fremhevet at fremgangsmåten hadde gjort det nesten umulig for myndighetene å oppdage forholdet. Vanskeliggjøring av oppdagelsen er etter dette et moment som skjerper straffen. Momentet har en side til selvinkrimineringsvernet, jf. EMK art. 6 nr.1, se 4.10. Oppdagelseshensynet illustrerer også at lojalitet og tillit er sentralt i vurderingen av straffverdigheten til skattesvik.

Hensynet til staten, herunder prosessøkonomi, er løftet frem som et sentralt moment. Rt. 2011 s. 1509 avsnitt 24 uttaler at «ved skatteunndragelser og flere andre typer økonomiske forbrytelser ligger det i sakens natur at etterforskningen kan være tidkrevende», slik at tidsbruk i saker om skattesvik ikke automatisk er formildende. Økonomiske saker ofte er svært omfattende og krever store ressurser for å avdekke forholdene. Dette taler for at det burde gi uttelling å rette frivillig. Terskelen for frivillighet bør derfor ikke være for høy, i tillegg til at den skjerpes jo nærmere en kommer oppdagelse. På den andre siden kan en for lav terskel føre til at den allmennpreventive virkningen av straffetrusselen reduseres. Denne avveiningen er foretatt av lovgiver i vurderingen av bestemmelsene for reaksjonsfastsettelsen. Lovgiver kom til at de prosessøkonomiske hensynene veide tyngre enn den eventuelle



svekkelsen av allmennprevensjonen, se 4.4.<sup>363</sup> Avveiningen bør bli avgjørende også her. Det er etter dette en høy terskel for å tillegge personlige forhold vekt i straffutmålingen, se avsnitt 30. Dette taler for at hensynet til skattyteren kommer i andre rekke etter hensynet til staten.

Øvrige momenter som reflekterer straffverdighet er også fremhevet. Ett eksempel er HR-2017-553-A hvor skyldgraden og beløpets størrelse var sentralt i vurderingen, se avsnitt 37 og 38. Disse momentene taler for en lavere terskel for de mer unnskyldelige forholdene, men jo grovere og mer bevisst handlingen er desto høyere terskel for frivillighet. En slik forståelse støttes av formålet med regelen, se 2.1.2.

Sammenfattet skal ikke terskelen for frivillighet settes for lavt, og sentrale momenter er straffverdighet, herunder overtredelsens grovhet og fremgangsmåte, oppdagelsesrisiko og allmennprevensjon. I tillegg varierer terskelen etter overtrederens kompetanse og nærhet til oppdagelse. Hensynet til staten og systemet veier tyngre enn hensynet til skattyteren.

#### **4.6 Betydningen av det strafferettslige opportunitetsprinsippet**

Utgangspunktet er at det foreligger en plikt til å etterforske og påtale straffbare handlinger, jf. lov 22 mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven – strpl.) § 62 a første ledd og § 224. Kjelby fremholder at skjønnet er regulert av straffeloven og rettspraksis, se særlig strl. §§ 77-78. Prinsippet omtales som det straffeprosessuelle legalitetsprinsippet. Det går i korte trekk ut på at påtalemyndigheten har en skjønnsmessig adgang til å vurdere hvorvidt et forhold skal straffeforfølges.<sup>364</sup>

Skatteamnesti innebærer at det ikke ilegges tilleggsrett, at skattesvik ikke anmeldes eller at det reageres med straffutmålingsutsettelse etter strl. § 60, se Rt. 2012 s. 1288 avsnitt 44. Skatteamnesti medfører altså at forholdet anses bevist, men at sanksjonene uteblir. Det er dermed klare likhetstrekk mellom opportunitetsprinsippet og skatteamnesti. Dette underbygges av at tilleggsrett regnes som straff etter EMK art. 7. Hensynet til konsekvens og harmoni i systemet taler for at ordningene praktiseres likt. På den andre siden ble det i forbindelse med utarbeidningen av ny skatteforvaltningslov diskutert hvorvidt det burde innføres et opportunitetsprinsipp. Departementet konkluderte med å ikke innføre et slikt prinsipp for skatteforvaltningen, se 3.2.1.<sup>365</sup> Dette taler mot at tersklene skal samsvare. Til

<sup>363</sup> Ot.prp. nr. 81 (1999-2000) pkt. 6.2.1.3 s. 36.

<sup>364</sup> Gert Johan Kjelby, *Påtalerett*, Oslo 2017, s. 51.

<sup>365</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.3 s. 216.

dette kommer at tilleggsskatt og straff for skattesvik er forskjellige straffereaksjoner. Men systemet er sammenvevd og frivillig retting får konsekvenser også for straff, derfor bør opportunitetsprinsippet vurderingsmetode ha overføringsverdi til skatteamnesti.

Opportunitetsprinsippet kommer til uttrykk i flere bestemmelser.<sup>366</sup> Se blant annet strpl. § 62 a annet ledd og påtaleinstruksen § 7-5 tredje ledd.<sup>367</sup> Grovhet, den alminnelige lovlydighet og likebehandling er momenter som er gjengangere i vurderingen.<sup>368</sup> Disse momentene kan være retningsgivende også ved frivillig retting.

Strpl. § 69 er en annen side av opportunitetsprinsippet.<sup>369</sup> Etter bestemmelsens første ledd kan påtale unnlates selv om straffskyld er bevist «når helt særlige grunner tilsier det». Denne bestemmelsen ligner i stor grad frivillig retting ettersom straffeskyld anses bevist i begge tilfeller og det er andre forhold ved saken som tilsier at handlingen ikke sanksjoneres. Terskelen for påtaleunntatelse er etter ordlyden høy, jf. uttrykket «helt særlige grunner». Dette taler for en høy terskel for frivillighet.

Kjelby fremholder at felles for vurderingene i bestemmelsene som uttrykker opportunitetsprinsippet er «*om, og i så fall hvilken grad, det er i det offentliges interesse å straffe/forfølge forholdet*».<sup>370</sup> Dette indikerer at skattyterens motivasjon bak rettingen ikke er avgjørende, men heller at ordningen skal praktiseres så den fungerer etter sin hensikt. Det presiseres at den strenge håndhevingspraksisen «for trygde- og sosialbedrageri (...) eller ved misbruk av offentlig tillit, finner sin hovedbegrunnelse i *vernet om fellesskapsløsningene*». Kjelby understreker at dette «med styrke taler mot bruk av henleggelsesadgangen i strpl. § 62a andre ledd».<sup>371</sup> Dette taler også for en høy terskel for frivillighet.

Øyen understreker at skjønnsfriheten medfører at det må gjelde noen normer for utøvelse av prinsippet. Vurderingen skal være objektivt etter strpl. § 55 fjerde ledd. Etter dette skal skjønnen være saklig og forankret i lovgivers «målsettinger, prioriteringer og verdivalg». Han presiserer at skjønnen innebærer «en plikt til å foreta en individuell vurdering av hver enkelt sak», og det skal mye til før en påtaleavgjørelse er basert på usaklig forskjellsbehandling.<sup>372</sup>

<sup>366</sup> NOU 2016: 24 pkt. 5.3.1 s. 133.

<sup>367</sup> Forskrift om ordningen av påtalemyndigheten (Påtaleinstruksen), FOR-1985-06-28-1679.

<sup>368</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 30.4 s. 487 og Ørnulf Øyen, *Straffeprosess*, Bergen 2019 s. 248.

<sup>369</sup> Øvrige sider av opportunitetsprinsippet er strpl. §§ 70 og 224. Disse behandles ikke nærmere av plasshensyn.

<sup>370</sup> Gert Johan Kjelby, *Påtalerett*, Oslo 2017 s. 102.

<sup>371</sup> Gert Johan Kjelby, *Påtalerett*, Oslo 2017 s. 338.

<sup>372</sup> Ørnulf Øyen, *Straffeprosess*, Bergen 2019 s. 250.

Vurderingen til påtalemyndigheten er dermed konkret og subjektiv. Systemhensyn taler for at også frivillighetsvurderingen skal være slik.

## 4.7 Straffutmålingsutsettelse

Det er uttalt i Rt. 2012 s. 1288 avsnitt 44 at det ved skatteamnesti kan gis straffutmålingsutsettelse.<sup>373 374</sup> Reglene for når straffutmålingsutsettelse ilegges kan dermed gi veiledning for når rettingen anses som frivillig.

Straffutmålingsutsettelse er regulert i strl. § 60. Etter første ledd kan retten utsette utmåling av straff i en prøvetid selv om straffeskyld er bevist. Etter ordlyden er det opp til rettens skjønn å vurdere om straffutmåling skal utsettes, jf. ordet «kan». Departementet uttaler at det er «naturlig» at reaksjonen anvendes ved «de minst alvorlige lovbruddene»,<sup>375</sup> bestemmelsen skal altså anvendes når straffverdigheten er lav. Dette understrekes når departementet fremhever at reaksjonen kan være egnet «når det ikke er grunnlag for å frifinne, men hvor lovbruddet er så bagatellmessig eller unnskyldelig at det ikke er rimelig eller hensiktsmessig å fastsette noen straff».<sup>376</sup> Det kan argumenteres for at straffverdigheten ved frivillig retting er lav ettersom gjerningspersonen på eget initiativ melder inn egne feil.

I Rt. 2007 s. 1153 avsnitt 11 uttalte kjæremålsutvalget at «[s]traffutmålingsutsettelse er den mildeste reaksjon som kan ilegges av domstolene, og er på dette stadium i prosessen å anse som et motstykke til påtaleunnlattelse på etterforskningsstadiet». Etter en gjennomgang av Høyesteretts praksis kan det tyde på at bestemmelsen hovedsakelig brukes når straffbarheten er lav.<sup>377</sup> Man kan dermed anse regelen som et utslag av rettsstridsbegrensningen.

I flere saker har Høyesterett begrunnet bruken av reaksjonen med ung alder og betydningen en fellende dom har for fremtidsplanene til gjerningspersonen, se eksempelvis Rt. 1989 s. 1372, Rt. 1982 s. 58 og Rt. 1981 s. 943. Dette har en klar side til begrunnelsen for straff ettersom vi ikke straffer for å gjengjelde, men for å rehabilitere.<sup>378</sup> Det forutsettes at alle

<sup>373</sup> Se også HR-2018-875-A (Knutsen) avsnitt 49.

<sup>374</sup> Avhandlingen avgrenses mot straffutmålingsfracfall i strl. § 61 av plasshensyn.

<sup>375</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 30.1 til § 60 s. 457.

<sup>376</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 20.4.2 s. 265.

<sup>377</sup> Se Rt. 1989 s. 466, Rt. 1989 s. 1079, Rt. 1989 s. 1166, Rt. 1991 s. 74, Rt. 1991 s. 510 og Rt. 1993 s. 851.

<sup>378</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 6.2 s. 77.

vilkårene for å ilegge straff er oppfylt,<sup>379</sup> og i litteraturen er det fremhevet at det kun er «i helt spesielle saker med lav straffverdighet» at straffutmålingsutsettelse vil være aktuelt.<sup>380</sup>

Generelt må det ses hen til rettsstridsbegrensningen og vurderingen av hvorvidt forholdet er straffverdig. Terskelen kan ikke sies å være særlig høy ettersom reaksjonen også har blitt anvendt i situasjoner med høy aktsomhetsgrad.<sup>381</sup> Det kan argumenteres for at § 60 trekker for at frivillighetsvurderingen må ses i lys av situasjonen for øvrig, vurderes konkret for hvert enkelt tilfelle og at straffverdighet er sentralt. Overtredelsens grovhet og skyldgrad kan også være relevante momenter i vurderingen.

## 4.8 Tilbaketreden fra forsøk

Etter strl. § 16 andre ledd skal den som «frivillig avstår fra å fullbyrde lovbruddet eller avverger at det blir fullbyrdet» ikke straffes for forsøk. Også her er frivillighet et hovedvilkår. Tilbaketreden fra forsøk i strl. § 16 annet ledd har lignende rettsvirkninger som skatteamnesti. Bestemmelsene bygger også på tilsvarende hensyn; lovbrøyteren har ikke «vist en tilstrekkelig fast forbrytersk vilje»<sup>382</sup> og reglene skal oppfordre til å avstå fra videre lovbrudd.<sup>383</sup> Et spørsmål er om § 16 andre ledds vurderingsmetode kan anvendes analogisk for skatteamnesti.

Utgangspunktet er at forsøk på overtredelse av et straffebed er straffbart, jf. strl. § 16 første ledd. For å kunne straffes for forsøk må gjerningspersonen ha fullbyrdelsesforsett og gjerningspersonen må foreta seg «noe som leder direkte mot utføringen av lovbruddet».<sup>384</sup> Tilbaketreden fra forsøk er et unntak fra dette utgangspunktet, jf. § 16 annet ledd.

Dersom § 16 annet ledd skal komme til anvendelse må den nedre grensen for forsøk være overskredet. Det må ha oppstått et straffansvar.<sup>385</sup> Dette ligner frivillig retting da det i begge situasjoner må ha vært foretatt en straffverdig handling. Men det er ikke straffriende dersom gjerningspersonen trer tilbake fra en fullbyrdet handling.<sup>386</sup> Dette skiller bestemmelsen klart fra frivillig retting hvor skattesviket er fullbyrdet, men ikke oppdaget.

<sup>379</sup> Magnus Matningsdal, *Straffeloven Alminnelige bestemmelser Kommentartutgave*, Oslo 2015 s. 576.

<sup>380</sup> Ståle Eskeland, *Strafferett*, Oslo 2017 s. 413.

<sup>381</sup> Se saksforholdet i Rt. 1989 s. 466.

<sup>382</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 14.2.4.2 s. 199.

<sup>383</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 14.2.4.4 s. 200.

<sup>384</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 30.1 til § 16 s. 414.

<sup>385</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 30.1 til § 16 s. 416.

<sup>386</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 30.1 til § 16 s. 416.

Overføringsverdien av strl. § 16 andre ledd svekkes av at reaksjonene er regulert i ulike lover, tilbaketreden fra forsøk ikke er begrenset til skatte- og avgiftsovertredelser, § 16 andre ledd forutsetter at handlingen ikke er fullbyrdet og man ikke anses som skyldig dersom vilkårene i § 16 andre ledd er oppfylt.<sup>387</sup> Bestemmelsene medfører på den andre siden nesten samme reaksjon, oppdagelsesrisikoen er sentral for begge reglene og i tillegg står § 16 andre ledd i straffelovens alminnelig del og får dermed anvendelse også på spesiallovgivningen. Trekker man en parallell til den svenske ordningen er det i svensk juridisk litteratur fremhevet at det tidligere frivillighetsvilkåret skulle forstås på samme måte i bestemmelsen om frivillig retting som i bestemmelsen om tilbaketreden fra forsøk i 23 kap. 3 § BrB (den svenske straffeloven).<sup>388</sup> Svenskene setter dermed frivillighetsvilkårene i bestemmelsene i sammenheng. Dersom dette får overføringsverdi til den norske bestemmelsen vil momentene fra tilbaketreden fra forsøk i straffeloven kunne få betydning for frivillighetsvilkåret.

Om frivillighetsvilkåret i strl. § 16 andre ledd uttaler departementet at vilkåret «viser at det forbryterske sinnelaget er mindre fast, noe som er med på å begrunne bortfallet av straffansvar».<sup>389</sup> Videre er det presisert at «[k]ravet til frivillighet (...) ikke [er] oppfylt av bare den som ombestemmer seg på grunn av anger, men også av lovbryteren som snur av frykt for å bli tatt».<sup>390</sup> Man kan altså fortsatt oppfylle frivillighetsvilkåret selv om man er motivert av frykt for oppdagelse. Overført er motivasjonen til skattyteren ikke avgjørende for skatteamnesti, men som drøftet i 4.4 kan motivasjonen være et moment i vurderingen.

Departementet presiserer videre at vilkåret om frivillighet ikke er oppfylt dersom lovbyteren må avbryte fordi han «støter på en uoverkommelig hindring».<sup>391</sup> Lovbryteren må foreta et «reelt valg mellom å avstå fra lovbruddet og å fullbyrde det».<sup>392</sup> Som en hovedregel er frivillighetsvilkåret oppfylt «dersom lovbyteren vurderer det slik at han har rimelige muligheter til å overvinne hindringen, men likevel avstår».<sup>393</sup> Avgjørende er om gjerningspersonen «til tross for at virksomheten er oppdaget, regner med å kunne fullføre lovbruddet uten å bli tatt».<sup>394</sup> Kravet er altså at gjerningspersonen må anse det som mulig å

<sup>387</sup> Magnus Matningsdal, *Straffeloven Alminnelige bestemmelser Kommentartutgave*, Oslo 2015 s. 138 og Rt. 1905 s. 839 og Rt. 1952 s. 742.

<sup>388</sup> Karin Almgren og Börje Leidhammar, *Skattetillägg och skattebrott*, Stockholm 2006, s. 192-193.

<sup>389</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 30.1 til § 16 s. 416.

<sup>390</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 30.1 til § 16 s. 416.

<sup>391</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 30.1 til § 16 s. 416.

<sup>392</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 30.1 til § 16 s. 416.

<sup>393</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 30.1 til § 16 s. 416.

<sup>394</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 30.1 til § 16 s. 416.

komme unna med den straffbare handlingen. Dette understreker den subjektive og konkrete vurderingen av bestemmelsen. Det sentrale er forbryterens opplevelse av oppdagelsesrisikoen, ikke selve oppdagelsen. Settes frivillighetsvilkåret i § 16 andre ledd i sammenheng med frivillig retting kan dette innebære at skattyteren må tro at det er mulig å komme unna med handlingen, til tross for at det er iverksatt kontroll. Etter ordlyden i sktfvl. § 14-4 d andre punktum vil dermed ikke enhver kontroll frarøve frivilligheten, kun den skattyteren tror kan lede til oppdagelse. Den subjektive forståelsen til skattyteren er avgjørende. Dette samsvarer med uttalelsen om at det er «skattyters tro på at han uoppfordret bidrar til riktig ligning som skal belønnes» ved frivillig retting.<sup>395</sup>

Departementet presiserer at dersom gjerningspersonen får hjelp av andre til å avverge handlingen, må han ha bedt om bistanden selv. Handler andre på eget initiativ er ikke § 16 andre ledd oppfylt.<sup>396</sup> Ser man § 16 andre ledd og frivillig retting i sammenheng vil andres innblanding ikke alltid være et hinder for frivilligheten, men man må ha involvert disse selv. Frivilligheten må springe ut fra en selv. Press fra andre kan dermed hindre retting

En sentral dom for frivillighetsvilkåret i strl. § 16 andre ledd er HR-2019-47-A (musegift). Avgjørelsen omhandlet en kvinne som gjentatte ganger hadde forsøkt å drepe mannen sin ved å få han til å spise musegift. Det siste forsøket prøvde hun å få til å se ut som et selvmordsforsøk. Etter å ha gitt mannen gift og han falt om, ringte hun ambulanse. Hun fikk instruksjoner om å klype han slik at han fikk blåmerke, noe kvinnen gjorde. Høyesterett anså ikke forholdet som tilbaketreden fra forsøk, jf. strl. § 16 andre ledd, se avsnitt 11-16.

Førstvoterende uttalte at gjerningspersonen «må ha truffet en bevisst beslutning i en situasjon hvor det – etter gjerningspersonens oppfatning – fantes reelle handlingsalternativer for ham», se avsnitt 28. Dersom det ikke er noen realistiske alternativer til tilbaketreden kan forholdet ikke anses som «frivillig», se avsnitt 28. Det presiseres i avsnitt 30 at det avgjørende er gjerningspersonens subjektive oppfatning av situasjonen. Høyesterett understreket at det for frivillighet kreves «et reelt, bevist valg om å tre tilbake i en situasjon hvor flere handlingsalternativer – etter vedkommendes forutsetninger – står åpne», se avsnitt 40. Eskeland fremholder at det kun helt unntaksvis kan bli aktuelt med frivillig tilbaketreden dersom forholdet er oppdaget. Begrunnelsen for dette er at «[t]ilbaketreden (...) i disse

<sup>395</sup> SKM-2011-6 – UTV-2011-1249 pkt. 5.

<sup>396</sup> Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 30.1 til § 16 s. 417.

tilfellene som regel ikke [er] uttrykk for en lavere straffverdighet».<sup>397</sup> Det sentrale er også her forholdets samlede straffverdighet.

Overført til skatteamnesti innebærer dette at frivillighetsvurderingen er subjektiv, basert på skattyterens opplevde oppdagelsesrisiko og at hensynet til straffverdighet og prevensjon vil være sentralt i vurderingen. Motivasjonen til skattyteren er ikke avgjørende. En situasjon som kan sammenlignes med de tilfellene hvor gjerningspersonen er oppdaget er når skattemyndighetene har varslet skattyteren om kontroll. I begge disse tilfellene vil den opplevde oppdagelsesrisikoen hos gjerningspersonen eller skattyteren øke. Legger man straffelovens forståelse av frivillighet til grunn kan skattyteren rette dersom han tror at han kan komme unna med skatteunndragelsen selv om det er varslet kontroll. Men på den andre siden kan forståelsen av «kan anses» i sktfvl. § 14-4 bokstav d innebære en høyere terskel for frivillighet enn den som følger av strl. § 16 andre ledd. Straffeloven inneholder ikke en tilsvarende begrensning i frivilligheten som sktfvl. § 14-4 bokstav d. Tilbaketreden fra forsøk er på mange måter betingelsesløs frivillighet, mens skatteamnesti er begrenset frivillighet på grunn av bestemmelsens andre punktum.

#### **4.9 Bevisbyrden for frivillighetens betydning for frivillighetsvilkåret**

Bevisbyrden for frivilligheten kan gi en indikasjon på utgangspunktet for vurderingen, antyde regelens terskel og om det foreligger en presumsjon for frivillighet. Må myndighetene bevise at rettingen ikke er frivillig vil det i realiteten foreligge en presumsjon om frivillighet.

Utgangspunktet blir da at all retting er frivillig inntil det motsatte er bevist.

Etter den alminnelige forvaltningsretten er det forvaltningsorganet som skal påse at saken er «så godt opplyst som mulig» før vedtak fattes, jf. fvl. § 17 første ledd første punktum. Men skatteforvaltningen skiller seg fra den alminnelige forvaltningsretten. Det er uttrykkelig fastsatt i skatteforvaltningsloven at forvaltningsloven ikke gjelder for saker som skal behandles etter skatteforvaltningsloven, jf. § 1-3 jf. § 1-1. En av de grunnleggende forskjellene er at det hviler en opplysningsplikt på skattyteren etter sktfvl. § 8-1, se 3.1. Skattesystemet taler i tillegg for at skattyteren kan bli pålagt å bevise frivilligheten ettersom han har flere endringsmuligheter som ikke har frivillighet som vilkår.

<sup>397</sup> Ståle Eskeland, *Strafferett*, Oslo 2017 s. 364.

Utgangspunktet i strafferetten er uskyldspresumsjonen. Den siktede er uskyldig inntil det motsatte er bevist, jf. GrL. § 96 andre ledd og EMK artikkel 6 nr. 2. Det er påtalemyndigheten som skal bevise at den siktede er skyldig,<sup>398</sup> og enhver rimelig tvil skal komme tiltalte til gode.<sup>399</sup> Som nevnt regnes tilleggsskatt som straff etter EMK. Skatteamnesti kan videre anses som en straffutmålingsregel og et unntak fra bestemmelsene om skattesvik, se HR-2018-875-A (Knutsen) avsnitt 49. I Knutsendommens avsnitt 50 til 51 konstaterer Høyesterett at EMD har slått fast at klarhetskravet også gjelder for straffutmålingsregler. Høyesterett viser blant annet i avsnitt 50 til dommen 12. februar 2008 *Kafkaris mot Kypros* (EMD-2004-21906) avsnitt 140. Uttalelsen i *Kafkaris* kan trekke i retning av at så lenge termen «lov» kan anvendes på bestemmelsen slår rettssikkerhetskravene inn, herunder krav til forutberegnelighet og tilgjengelighet. EMD utelukker dermed ikke at de øvrige rettssikkerhetsgarantiene kan få et utvidet anvendelsesområde også på utmålingsregler. Zimmer uttaler videre at uskyldspresumsjonen får betydning for bevisbyrdereglene ved illeggelse av tilleggsskatt.<sup>400</sup>

En del av «uskyldspresumsjonens kjerneområde» er at påtalemyndigheten har bevisbyrden i straffesaker og at all rimelig tvil skal komme tiltalte til gode. Dette er bekreftet av gjennomgående praksis i EMD.<sup>401</sup> Uskyldspresumsjonen er likevel ikke til hinder for presumsjoner for skyld dersom den siktede har «en reell adgang» til å bevise sin uskyld, se blant annet EMDs dom 7 oktober 1988 *Salabiaku mot Frankrike* avsnitt 28.<sup>402</sup> Aall uttaler likevel at «[d]e beste grunner taler for at det bare unntaksvis er i samsvar med EMK artikkel 6.2. å operere med en omvendt bevisbyrde og bare forutsatt at det foreligger en reell mulighet for den enkelte til å bevise sin uskyld».<sup>403</sup> Det kan dermed være i samsvar med uskyldspresumsjonen å pålegge skattyteren bevisbyrden. Det er i NOU 2003: 7 pkt. 9.5.2 s. 74 og i litteraturen antatt at reglene om bevisbyrden for de unnskyldelige forholdene ikke går lengre enn det EMK art. 6 tillater.<sup>404</sup> Dette taler mot krenkelse av uskyldspresumsjonen.

På den andre siden er utgangspunktet ved skatteamnesti at skattyteren er skyldig i skattesvik og at han innrømmer forholdet. Vi er dermed utfor uskyldspresumsjonens kjerneområde. Men

<sup>398</sup> Ørnulf Øyen, *Straffeprosess*, Bergen 2019 s. 470.

<sup>399</sup> Jørgen Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter*, Bergen 2018 s. 481.

<sup>400</sup> Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, Oslo 2017 s. 53.

<sup>401</sup> Jørgen Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter*, Bergen 2018 s. 481.

<sup>402</sup> Jørgen Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter*, Bergen 2018 s. 482.

<sup>403</sup> Jørgen Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter*, Bergen 2018 s. 484.

<sup>404</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1286.



det kan anføres at når skattyteren først har gått til skrittet å tilstå forholdet, burde reglene være utformet i hans favør slik at han ikke må legge frem bevis for frivilligheten.

Uttrykket «når den skattepliktige frivillig retter» i sktfvl. § 14-4 bokstav d viser til at det er skattyteren selv som må handle. Ordlyden trekker dermed i retning av at det er skattyteren som har bevisbyrden for at rettingen er frivillig.

Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.5.3 s. 223 uttaler at det følger av praksis at det kreves klar sannsynlighetsovervekt for ileggelse av ordinær tilleggsskatt, mens det kreves at forholdet er bevist utover enhver rimelig tvil for skjerpet tilleggsskatt. I forarbeidene er det uttrykkelig uttalt at det skjerpede beviskravet også gjelder unntakene ved skjerpet tilleggsskatt, og at myndighetene «må kunne godtgjøre at et mulig unntakende faktum utvilsomt ikke foreligger».<sup>405</sup> Denne uttalelsen trekker for at det er myndighetene som har bevisbyrden for frivilligheten, men at beviskravet varierer retter reaksjonen.

Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.9.3 s. 57 presiserer at kravet om klar sannsynlighetsovervekt også gjelder unnskyldningsgrunnene og «at anførsler om eksistensen av slike grunner må kunne motbevises med klar sannsynlighetsovervekt for at deres eksistens ikke skal legges til grunn». Uttalelsen trekker i retning av en presumsjon om at unntakene fra tilleggsskatt foreligger dersom de anføres. Forståelsen underbygges av at systemet bygger på tillit. Skal skattyteren etterleve systemet lojalt, må han og få tilliten til å gjøre nettopp dette. Unntakene må etter forarbeidene anføres for at de skal vurderes. At skattyteren må anføre frivillighet kan ikke anses som særlig byrdefullt ettersom han selv må anmode om frivillig retting.

Departementet skisserer tre scenarier for faktatvil ved unnskyldningsgrunnene. For det første kan eksistensen av faktaene være sannsynliggjort. Disse skal anses bevist selv om det er tvil og selv om de ikke kan bevises med klar sannsynlighetsovervekt. Den andre gruppen omhandler fakta som ikke er sannsynliggjort, men som ikke kan motbevises med klar sannsynlighetsovervekt. Disse skal også legges til grunn. Den siste gruppen gjelder fakta som med klar sannsynlighetsovervekt kan konstateres at ikke foreligger.<sup>406</sup> Disse skal ikke legges vekt på i avgjørelsen om alminnelig tilleggsskatt skal ilegges.<sup>407</sup> Etter dette kan det synes å gjelde en presumsjon for at unnskyldningsgrunnene foreligger. Terskelen for frivillighet vil

<sup>405</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 9.3 s. 62.

<sup>406</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.9.3 s. 57.

<sup>407</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.9.3 s. 58.

dermed ikke være høy i slike tilfeller, og forholdet skal anses som frivillig med mindre det klart kan utelukkes at rettingen ikke ble foretatt på eget initiativ.

Unnskyldningsgrunnene i sktfvl. § 14-3 andre ledd kan regnes som unntak fra tilleggsskatt på lik linje med de øvrige unntakene i § 14-4. Dette taler for at bevisreglene skal være de samme for unntakene og unnskyldningsgrunnene. På den andre siden er unnskyldningsgrunnene inntatt i bestemmelsen om ileggelse av tilleggsskatt, noe som kan bety at vurderingen av ileggelse av tilleggsskatt og unnskyldningsgrunnene skal foretas samlet, mens de øvrige unntakene kommer i en særstilling. Det er også kun unnskyldningsgrunnene som er uttrykkelig nevnt i forarbeidene for ordinær tilleggsskatt. Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) omhandlet likevel den tidligere ligningsloven. Lignl. § 10-3 hadde en bestemmelse om unntak for tilleggsskatt hvor både unnskyldningsgrunnene og de øvrige unntakene var inntatt i to ulike ledd. Dette taler for en lik forståelse. Sktfvl. §§ 14-3 og 14-4 bygger på ligningsloven § 10-2 og viderefører § 10-3.<sup>408</sup> Videre er det kun unntakene i § 14-4 som er aktuell ved skjerpet tilleggsskatt, jf. § 14-6 første ledd siste punktum og Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 9.3 s. 62. Unnskyldningsgrunnene i § 14-3 andre ledd vil dermed ikke være relevante for det skjerpede beviskravet. Skatteklagenemnda har likevel presisert at § 14-3 andre ledd og § 14-4 «er å betrakte som to ulike regelsett» som kommer til anvendelse på ulike tidspunkt.<sup>409</sup> Men som nevnt brukes termene om hverandre i øvrig praksis og litteratur. Dette taler for at referansen til «unnskyldningsgrunnene» gjelder generelt.

Skatteklagenemnda uttalte i en sak om skjerpet tilleggsskatt at «[d]et er skattemyndighetene som må bevise at de objektive vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt».<sup>410</sup> Videre understreket nemnda at det er myndighetene som «med klar sannsynlighetsovervekt må bevise at det ikke foreligger unnskyldelige forhold».<sup>411</sup> Dette taler for at myndighetene har bevisbyrden. Men SKNA2-2018-166 presiserte at det er «klart» at § 14-4 bokstav d ikke kom til anvendelse da «[d]et ikke foreligger dokumentasjon som viser at skattepliktige på eget initiativ (...) har tatt skritt for å rette», se sekretariatets vurdering. Denne uttalelsen taler mot at det foreligger en presumsjon for frivillighet.

<sup>408</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 24.14 s. 263-264.

<sup>409</sup> SKNS1-2019-117, Sekretariatets vurderinger – unnskyldelige forhold.

<sup>410</sup> SKNS1-2018-152 «Vilkårene for å ilegge tilleggsskatt».

<sup>411</sup> SKNS1-2018-152 «Vilkårene for å ilegge tilleggsskatt».

Konsekvenshensyn er viktige når man skal avgjøre beviskravet, herunder hvem en uriktig avgjørelse er mest tyngende for.<sup>412</sup> Hensynet til konsekvens og harmoni i systemet taler for at bevisbyrden og beviskravet samsvarer både etter skatteforvaltningsloven og straffeloven. Dersom systemene ikke samkjøres vil skattyteren kunne ende opp med ulike resultat i samme sak ved anvendelse av samme bestemmelse. Dette er lite forutberegnelig og vil komplisere et allerede komplisert system, noe som kan medføre at skattyteren opplever risikoen ved å rette som så stor at han avstår. Til dette hører at det tidligere for merverdiavgift var avgiftsmyndighetene som hadde bevisbyrden, noe som understreker sammenhengen i systemet.<sup>413</sup> Høyesterett har nylig fremhevet systemhensyn i en sak om prøving av prejudisielle forvaltningsvedtak i den påfølgende straffesaken om bruddet på det aktuelle vedtaket. Førstvoterende dommer Webster uttaler at «de samme beviskravene [må] gjelde når gyldigheten av et forvaltningsvedtak prøves i en straffesak, som i en sivil sak» og at en annen løsning ville være «systemfremmed», jf. HR-2019-2400-A avsnitt 42. Vekten av systemhensynet svekkes av at forarbeidene presiserte at det kunne forekomme et tredelt beviskrav i skattesaker – ett for skattegrunnlaget, ett for ordinær tilleggsskatt og ett for skjerpet tilleggsskatt – og at dette måtte anses som en akseptabel løsning for den «ønskelige nyanseringen».<sup>414</sup>

Etter ordlyden og forarbeidene kreves det ikke skyld for ileggelse av ordinær tilleggsskatt.<sup>415</sup> I litteraturen er det derfor fremholdt at det er skattyteren som har bevisbyrden for at en unnskyldningsgrunn foreligger.<sup>416</sup> Men frivillig retting har en klar strafferettslig side, siden skatteamnesti kan anses som en straffutmålingsregel, se HR-2018-875-A avsnitt 49. Begrunnelsen for det omvendte beviskravet er etter litteraturen at det ikke kreves skyld for ileggelse av ordinær tilleggsskatt,<sup>417</sup> men det kreves skyld etter bestemmelsen om skattesvik i strl. § 378 og for skjerpet tilleggsskatt etter § sktfvl. § 14-6. Dette taler for at skattyteren har bevisbyrden for frivilligheten ved ordinær tilleggsskatt, men ikke for skjerpet tilleggsskatt eller etter straffeloven. Denne løsningen resulterer i dårlig indre sammenheng i systemet. Men tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og straff er ulike reaksjoner med ulike beviskrav. Dette taler mot at samme krav skal gjelde ved alle tilfeller av frivillig retting. Konsekvensene av

<sup>412</sup> Ørnulf Øyen, *Straffeprosess*, Bergen 2019, s. 467.

<sup>413</sup> Ole Gjems-Onstad og Tor S Kildal, *Lærebok i merverdiavgift, merverdiavgiftsloven 2009*, Oslo 2009, s. 268.

<sup>414</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt 9.3 s. 62.

<sup>415</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.2. s. 213, jf. uttrykket «objektiv standard».

<sup>416</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1283.

<sup>417</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1283.

uriktig avgjørelse er derimot mye større for skattyteren. Skatteforvaltning er masseforvaltning, men dette bør ikke gå på bekostning av riktige avgjørelser og rettssikkerhet.

Avgjørende vekt legges på forarbeidene, praksis og hensynet til systemet slik at myndighetene må motbevise frivillighet. For at unntakene skal komme til anvendelse må de likevel anføres. Dette innebærer at skattyteren må påberope seg frivillig retting, men at beviskravene som gjelder for den reaksjonen som en ønsker unntak fra kommer til anvendelse. Det foreligger dermed en presumsjon for frivillighet når dette anføres, noe som også medfører en lavere terskel.

#### **4.10 Frivillig retting i møte med selvinkrimineringsvernet**

Etter Rt. 2012 s. 1288 kan frivillig retting reise problemstillinger om selvinkrimineringsvernet, se avsnitt 23. Vernet er en sentral rettssikkerhetsgaranti som er innfortolket i kravet til rettferdig rettergang i Grl. § 95 første ledd og EMK artikkel 6 nr. 1.<sup>418</sup> Rettigheten følger også av Den internasjonale konvensjonen om sivile og politiske rettigheter (SP) artikkel 14 nr. 3 bokstav g. Kjernen er at den siktede har rett til å forholde seg taus, og at han må ikke bidra til egen domfellelse.<sup>419</sup>

Vernet er ikke absolutt. Det må etter EMDs praksis foretas en konkret helhetsvurdering av om det foreligger en krenkelse, se EMDs dom 29. juni 2007 *O'Halloran og Francis mot Storbritannia* avsnitt 55. Vurderingstemaet er «the nature and degree of compulsion used to obtain the evidence, the existence of any relevant safeguards in the procedure, and to the use which any material so obtained was put», jf. *O'Halloran og Francis mot Storbritannia* avsnitt 55. Omfattet er både vernet mot å måtte avgi opplysninger som bidrar til ens egen domfellelse og bruk av opplysninger som er oppgitt etter tvang i en etterfølgende straffesak, herunder saker om tilleggsskatt.<sup>420</sup> Aall presiserer at det er «*tvang og press for å oppnå siktedes aktive bidrag til domfellelse som er det sentrale ved vurderingen av selvinkrimineringsvernet*».<sup>421</sup>

Det skattyteren gjør ved å anmode om frivillig retting er å inkriminere seg selv. Han løper en risiko for å ikke få innvilget skatteamnesti. Det sentrale vilkåret for skatteamnesti er at

<sup>418</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 16.13.3 s. 155.

<sup>419</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 5.2 s. 22.

<sup>420</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 393.

<sup>421</sup> Jørgen Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter*, Bergen 2018 s. 465.

rettingen er frivillig, se 2.1.1. Det er skattyteren som på eget initiativ må bringe forholdet til skattemyndighetene. En grunnleggende side av dette er at myndighetene ikke må vite om forholdet eller foreta handlinger som kan tvinge frem en retting. Dette innebærer at det er lite sannsynlig at bestemmelsen om frivillig retting skal komme på akkord med selvinkrimineringsvernet. Skal sktfvl. § 14-4 bokstav d krenke vernet, må terskelen for retting være så høy at gulroten som bestemmelsen skal være i realiteten er fiktiv. På den andre siden kan vernet tale for at terskelen for retting er lavere siden skattyteren inkriminerer seg selv. Dette kan blant annet ligne tilståelsesrabatt. Et moment i denne vurderingen er derimot at skattyteren i utgangspunktet har opplysningsplikt etter sktfvl. § 8-1, se 3.1.422 Konkret taler selvinkrimineringsvernet dermed for en moderat terskel for frivillighet.

## 5 Regelverkets utvikling

### 5.1 Omgåelsesnormens betydning for frivillighetsvilkåret

Flere skattytere anvender de mulighetene systemet gir for å minimere den totale skattebyrden, dette er kjent som skatteplanlegging.<sup>423</sup> Det er lovlig å anvende systemets muligheter til å minimere skatten, men det må likevel trekkes en grense mellom de lojale og illojale tilpasningene. Det er ikke et mål i seg selv at skattyterne skal betale mest mulig skatt, men de skal betale riktig skatt til riktig tid.<sup>424</sup>

Omgåelsesnormen har blitt til i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori.<sup>425</sup> Tidligere var den ulovfestet, men den er nå lovfestet i sktl. § 13-2.<sup>426</sup> Regelen er også kalt skatterettslig gjennomskjæring.<sup>427</sup> Normen innebærer at det er det reelle økonomiske innholdet av disposisjonen(e) som legges til grunn for skattleggingen. Forholdet skal med andre ord «rekarakteriseres» rettslig, se §13-2 fjerde ledd.<sup>428</sup> Bestemmelsen reflekterer dermed hva som er rettsstridig og når myndighetene bør gripe inn mot illojale tilpasninger til skattesystemet.

Både omgåelsesnormen og skatteamnesti har sider til skatteplanlegging. Reglene kan også dekke overlappende tilfeller. Skattyteren forsøker å minimere beskatningen og han beveger

<sup>422</sup> Rettighetene etter art. 6 aktualiseres ikke før man er «charged». Dette drøftes ikke nærmere av plasshensyn.

<sup>423</sup> Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, Oslo 2018 s. 64.

<sup>424</sup> Harald Irgens-Jensen mfl., *Knophs oversikt over Norges rett*, Oslo 2019, s. 597.

<sup>425</sup> Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, Oslo 2018 s. 67.

<sup>426</sup> Den lovfestede omgåelsesnormen trådte i kraft 1.1.2020, se Prop. 98 L (2018-2019) s. 102.

<sup>427</sup> NOU 2016: 5 pkt. 1.1 s. 7.

<sup>428</sup> Innst. 24 L (2019-2020) kapittel 1.3 s. 3.

seg i gråsonen for hva som er lovlig. Dette taler for at bestemmelsene bør ses i sammenheng. På den andre siden er omgåelsesnormen i hovedsak en materiell regel som bestemmer hvilket rettsstiftende faktum som skal legges til grunn,<sup>429</sup> mens frivillig retting er en prosessuell regel. Dette understrekes av at omgåelsesnormen er lovfestet i skatteloven, mens frivillig retting er lovfestet i skatteforvaltningsloven. Reglene har også ulikt utgangspunkt. Endringen skjer verken på skattyterens initiativ eller ønske ved omgåelsesnormen, mens det er skattyteren selv som korrigerer forholdet ved frivillig retting. Forholdet kan anses som mindre rettsstridig når det er skattyteren selv som initierer korrigeringen. Det er likevel ofte mer klart at det er unndratt skatt ved frivillig retting. Omgåelsesnormen trekker grensen for hvilke tilpasninger som er tillatt slik at også mer unnskyldelige forhold kan omfattes. Ettersom bestemmelsene er del av et sammenhengende system, må de ses i sammenheng.

Etter sktl. § 13-2 første ledd «kan» skattlegging gjennomføres etter bestemmelsen. Skjønnnet er fakultativt, jf. «kan». Myndighetene må altså ikke anvende regelen selv om vilkårene er oppfylt. Det er uttalt i forarbeidene at omgåelsesnormen ikke er ment å omfatte bagatellmessige saker. I vurderingen vil hensyn til ressursbruk i forvaltningen, skattyter og likebehandling være relevant.<sup>430</sup> Enhver svikaktig disposisjon rammes dermed ikke. Ses bestemmelsen i sammenheng med skatteamnesti så kan dette indikere at det i frivillighetsvurderingen skal tas hensyn til rettstridighet, likebehandling og ressursbruk. Det må med andre ord differensieres mellom de grovere og mindre grove tilfellene.

Vurderingen ved anvendelsen av omgåelsesnormen er toleddet, jf. ordet «og» i sktl. § 13-2 andre ledd bokstav a. Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt, jf. sktl. § 13-2 andre ledd bokstav a.<sup>431</sup> Videre skal det foretas en totalvurdering, jf. sktl. § 13-2 andre ledd bokstav b.

Tidligere var skattyterens subjektive forhold avgjørende for grunnvilkåret, se eksempelvis Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) avsnitt 50. Bevistemaet var skattyterens «subjektive motivasjon» for disposisjonen.<sup>432</sup> Nå skal det foretas en objektiv vurdering knyttet til «hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål» med disposisjonen.<sup>433</sup> Videre skal vurderingen «baseres på

<sup>429</sup> Prop. 98 L (2018-2019) pkt. 7.1.3 s. 28.

<sup>430</sup> Prop. 98 L (2018-2019) pkt. 14.2 s. 92. Se også NOU 2016: 5 kap. 8.4 s. 81.

<sup>431</sup> Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, Oslo 2018, s. 68.

<sup>432</sup> Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, Oslo 2018, s. 68.

<sup>433</sup> Prop. 98 L (2018-2019) pkt. 14.3 s. 94.

de virkningene som fremstod som sannsynlige på transaksjonstidspunktet». <sup>434</sup> Begrunnelsen for omleggingen fra en subjektiv til objektiv vurdering var at dette ville forenkle beviset. Departementet uttaler at dette skal sikre likebehandling og at resultatet skal bli mindre avhengig av tilgang til ressurser som juridisk kompetanse. <sup>435</sup> Bevis rundt de objektive omstendighetene er nå viktigere, mens eksempelvis «notater, møtoreferater, e-post og annen korrespondanse mv.» vil få mindre vekt da disse knyttes til den subjektive motivasjonen. <sup>436</sup> Vurderingen er en «nettovurdering» hvor flere formål kan legges sammen. <sup>437</sup>

Det ble i Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime) også før lovfestingen presisert at lojalitetsvurderingen ved skatterettslig gjennomskjæring skulle «foretas på objektivt grunnlag, uavhengig av partenes subjektive forhold», se avsnitt 47. Overført vil frivillighetsvilkåret ligne en aktsomhetsvurdering som ikke tar hensyn til skattyterens formål. Det understrekes likevel i avsnitt 68 at lojalitetskravet varierer etter hvilken regel som anvendes. Det er ikke det samme kravet ved skatterettslig gjennomskjæring som det er for adgangen til å rette etter avsluttet ligningsbehandling. Dette taler mot å anvende den samme lojalitetsvurderingen.

Hensynet til konsekvens og harmoni i systemet kan dermed tale for å legge en mer objektiv vurdering til grunn også for frivillighetsvilkåret. På den andre siden er det uklart hvor stor faktisk betydning omleggingen vil ha ettersom også den subjektive vurderingen måtte ta utgangspunkt i ytre omstendigheter.

Det skal videre foretas en totalvurdering, jf. sktl. § 13-2 andre ledd bokstav b. Noen aktuelle momenter i vurderingen er listet i sktl. § 13-2 tredje ledd. Det fremkommer av ordlyden at opplistingen ikke er uttømmende, jf. uttrykket «blant annet». Etter forarbeidene skal regelen være fleksibel. <sup>438</sup> Særlig interessant for frivillighetsvilkåret er tredje ledd bokstav e hvor det fremkommer at utformingen av den bestemmelsen som er forsøkt omgått er av betydning. Dette kan tale for at terskelen for frivillighet ikke bare må variere med grad av overtredelse og skattyter, men også arten av opplysningssvikten. Videre er de aktuelle skattereglenes formål og grunnleggende skatterettslige hensyn relevante i vurderingen, jf. tredje ledd bokstav f. Dette understreker betydningen av hensynet til konsekvens og harmoni i systemet.

<sup>434</sup> Prop. 98 L (2018-2019) pkt. 7.5.3 s. 53.

<sup>435</sup> Prop. 98 L (2018-2019) pkt. 7.5.3 s. 53.

<sup>436</sup> Prop. 98 L (2018-2019) pkt. 7.5.3 s. 53.

<sup>437</sup> Prop. 98 L (2018-2019) pkt. 7.5.3 s. 54.

<sup>438</sup> Prop. 98 L (2018-2019) pkt. 14.4 s. 94.

Skattefordelens størrelse og graden av skatteformål inngår også i totalvurderingen, jf. sktl. § 13-2 tredje ledd bokstav b. Disse momentene taler for en varierende terskel for frivillighet ettersom det også her differensieres mellom unndragelsens karakter. Jo mer svikaktig disposisjonen synes å være, desto mer taler for at det foreligger omgåelse. Hensynet til fleksible regler taler mot en objektiv regel da denne ikke vil være like tilpasningsdyktig til nye unndragelsesformer. Det samme kan gjøre seg gjeldende for skatteamnesti, noe som også taler mot at sktfvl. § 14-4 bokstav d andre punktum er uttømmende.

Et sentralt moment i vurderingene av § 13-2 andre ledd er skattefordelens størrelse, men departementet uttaler at denne ikke alltid vil være utslagsgivende. De fremhever at noen «disposisjoner vil ha så lav egenverdi, fremstå som så uhensiktsmessige veier frem til det økonomiske formålet og/eller være så formålsstridige, at de uavhengig av skattefordelens størrelse ikke kan legges til grunn for beskatningen».439 Overført indikerer dette at rettsstridighet er sentralt, og at frivillighetsvurderingen er subjektiv og konkret.

## 5.2 Betydningen av endret fastsettingsmodell

Det er tre modeller for fastsetting i skatteforvaltningsloven. Tidligere var vedtaksmodellen hovedregelen for fastsetting av skatten, men den nye hovedregelen er at skatten fastsettes ved egenfastsetting.440 Begrunnelsen for endringen var at lovteksten i ligningsloven ikke ga et dekkende bilde av hvordan fastsettingen og beregningen ble foretatt.441 Det finnes en rekke andre måter å fastsette skatten på, herunder fastsetting ved trekk og myndighetsfastsetting.442 Fastsettingen er, i likhet med opplysningsplikten, et grunnlag for ileggelse av skatt, tilleggsskatt og dermed unntaket frivillig retting. Problemstillingen i det følgende er hvilken betydning endret fastsettingsmodell har for frivillighetsvilkåret i sktfvl. § 14-4 bokstav d.

Egenfastsettingsprinsippet er lovfestet i sktfvl. § 9-1 første ledd. Etter ordlyden er det den skattepliktige som skal fastsette grunnlaget for beskatningen. Det følger videre av § 9-2 første ledd at det er den skattepliktige som i utgangspunktet skal beregne egen skatt. Prinsippet bygger på at det er skattyterne som best kjenner egne forhold.443 Det innebærer at det er skattyteren som skal fastlegge grunnlaget for og beregne egen skatt. Skattyteren skal klargjøre

439 Prop. 98 L (2018-2019) pkt. 14.3 s. 94.

440 Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 15.1 s. 107.

441 Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 15.2.3 s. 112.

442 Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 342.

443 Prop. 38 L (2015-2016) pkt.15.2.5.2 s. 114.



faktum og anvende skattereglene på faktum.<sup>444</sup> Skattemyndighetene skal derfor hovedsakelig bistå i fastsetting og kontrollere skattemeldingene.<sup>445</sup> Omfanget av kontrollen, og hvilken form den skal ha, avhenger av hvilken type skattyter det er tale om.<sup>446</sup> Også ved egenfastsetting vil de skattepliktige «ha en plikt til å rette opp feil i egen fastsetting til ugunst».<sup>447</sup>

Vedtaksmodellen bygget også på at den skattepliktige kjente forholdene sine best. Modellen innebar at myndighetene fikk opplysninger fra den skattepliktige, tredjeparter og andre, de fastsatte deretter grunnlaget for skatten og beregnet skatten basert på disse opplysningene.<sup>448</sup>

Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 15.2.5.1 s. 114 uttalte at det ikke skulle innføres en «rendyrket egenfastsettingsmodell», da beregningen for formues- og inntektsskatt er kompleks.<sup>449</sup> Det er presisert at den nye modellen kun skal kodifisere gjeldende praksis.<sup>450</sup> I tillegg fremholder departementet «at man ikke kan trekke noen konklusjon om de skattepliktiges plikter ved å vise til at fastsettingen skal skje etter en egenfastsettingsmodell». Også etter vedtaksmodellen ville skattyterne måtte oppgi de relevante opplysningene til myndighetene, dette forutsatte at man måtte ta stilling til rettsreglene.<sup>451</sup> I Skatteforvaltningshåndboken er det videre uttalt at «[r]eglene ikke vil innebære noen vesentlig endring i de skattepliktiges plikter», men at den nye fastsettingsmodellen vil «utvide de skattepliktiges opplysningsplikt noe». Eksempelvis må de postene som skal fastsettes ved skjønn nå fylles ut.<sup>452</sup>

Uttalelsene er kritisert av flere høringsinstanser og i litteraturen. Blant annet trakk Advokatforeningen og Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) frem at endringen ville medføre at de skattepliktige fikk et større ansvar<sup>453</sup> ved at de nå må tolke og anvende reglene selv.<sup>454</sup> En utvidet opplysningsplikt kan tale for en høyere terskel for frivillig retting siden mer informasjon må være med for at opplysningene skal anses som fullstendige, jf. «slik at det kan fastsettes riktig skatt» i sktfvl. § 14-4 bokstav d første punktum. På den andre siden

<sup>444</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 345.

<sup>445</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 342.

<sup>446</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 15.2.5.2. s. 117.

<sup>447</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 360.

<sup>448</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 342.

<sup>449</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 15.2.5.3 s. 117.

<sup>450</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 15.2.3 s. 112.

<sup>451</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 15.2.5.2 s. 114.

<sup>452</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 345.

<sup>453</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 15.2.4 s. 113.

<sup>454</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1226

vil en utvidet opplysningsplikt innebære at skattyteren er pålagt mer ansvar, noe som kan tale for en lavere terskel da oppdagelsesrisikoen reduseres og risikoen for feil øker.

Egenfastsettingsprinsippet, opplysningsplikten og sanksjonsmulighetene henger tett sammen. Det er i litteraturen lagt til grunn at sanksjonene effektiviserer opplysningsplikten da opplysningene skattyterne må fremlegge ofte vil være til ens ugunst.<sup>455</sup> Sktfvl. §§ 9-1 og 9-2 må derfor ses i sammenheng med opplysningsplikten i lovens kapittel 8.<sup>456</sup> Farstad mener også det er «nærliggende å tolke» opplysningsplikten etter § 8-1 i sammenheng med § 9-1 slik at «plikten til å opptre aktsomt og lojalt omfatter fastsettingen generelt, herunder skattyters skatterettsanvendelse».<sup>457</sup> Dette styrker systemhensynet og understreker at momenter fra opplysningsplikten i § 8-1 kan være relevante i vurderingen av frivillighet, se 3.1.2.

Både «[h]ensynet til korrekte skatteoppgjør og skattepliktiges rettssikkerhet» taler for at de skattepliktige bør få rette sine feil.<sup>458</sup> Farstad understreker at «[d]et kan ikke forventes av skattyterne at de skal anvende de til dels svært kompliserte skatteregler feilfritt, uten mulighet for å fri seg fra ansvaret for eventuelle feil».<sup>459</sup> Hensynet til at skattytere enkelt bør kunne rette egne feil taler for en lavere terskel for frivillighet.

Det som i utgangspunktet er avgjørende for kontroll er myndighetenes forhåndsdefinerte kontroller, men skatteetaten har likevel muligheten til å «justere kontrollene» etter skatteoppgjøret. Dette gjelder særlig der hvor det er foretatt endringer for store beløp eller områder hvor risikoen for feil er høy.<sup>460</sup> På disse områdene er oppdagelsesrisikoen høyere enn ellers. Det er uttalt at den skattepliktige også kan tas ut til etterkontroller, og at adgangen til å endre løper «parallelt med myndighetenes adgang til å foreta etterkontroller». Det kan se ut til at det legges opp til et slags kappløp mellom skattyterne og myndighetene ved endring og etterkontroller. Dette taler for at terskelen for frivillighet er lav. Blir terskelen for høy både til kravet om oppdagelsesrisiko og informasjonen som rettingen må inneholde vil ordningen kunne miste sin funksjon. Skattyternes og myndighetenes rolle vil bli disproportjonal. For

<sup>455</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1263.

<sup>456</sup> Benn Folkvord mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2018 s. 1248.

<sup>457</sup> Snorre Farstad, «Ny skatteforvaltningslov – konsekvenser ved overgang til egenfastsettingsmodell», *Skatterett*, 4 2015 (34) s. 339-373 (s.358).

<sup>458</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 15.2.5.5 s. 120.

<sup>459</sup> Snorre Farstad, «Ny skatteforvaltningslov – konsekvenser ved overgang til egenfastsettingsmodell», *Skatterett*, 4 2015 (34) s. 339-373 (s.368).

<sup>460</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 15.2.5.5 s. 120.

skattyteren vil rettingen som oftest være en ekstraordinær hendelse, mens myndighetene har et apparat og innarbeidede rutiner å hvile seg på.

Videre legges mer ansvar på skattyterne og myndighetenes rolle dreies fra fastsetting til kontroll. Dette er naturlig når vi får flere skattytere og har behov for mer effektive prosesser, men dette bør i min mening også medføre en vid mulighet til å rette. Viktigheten av å kunne rette fastsettingen er som nevnt understreket i forarbeidene,<sup>461</sup> og en konsekvens av dette bør være at frivillighetsvilkåret ikke forstås for strengt. På den andre siden er det en rekke andre muligheter til å endre og klage på fastsettingen, slik at fastsettingsmodellens betydning for frivillighetsvilkåret ikke nødvendigvis er stor, se 3.2 og sktfvl. kapittel 12 og 13.

Når skattyteren får mer ansvar og risikoen for feil dermed øker er det mulig at det er de mer «hendelige uhellene» som er tenkt omfattet av endringsadgangene. Dette kan tale for at terskelen for frivillighet varierer etter overtredelsestype. Man kan dermed skille mellom de skattyterne som er ofre for et komplisert system og de som bevisst har unndratt skatt. Men hvorvidt man skal skille på denne måten vil avhenge av hvilket hensyn som skal veie tyngst. Dersom provenyehensynet får avgjørende vekt bør terskelen være like lav for begge typer overtredelser. Men veier hensynet til skattyteren tyngst vil terskelen kunne være varierende etter type overtredelse.

## 6 Oppsummering og avslutning

Skatteretten er, og vil fortsette å være, komplisert. Verden endrer seg stadig og lovgivningen må henge med i utviklingen. Skatteetaten gjør en heroisk innsats for å forenkle prosessene, men det er likevel lett å trå feil. Folkvord og Furuseth sier det godt: «[s]elv om det er lett å trå feil, kan det bli dyrt», og det er sjeldent man blir hørt med en anførsel om rettsvillfarelse.<sup>462</sup> Enkle regler kan gi samfunnsøkonomisk gevinst,<sup>463</sup> slik at et frivillighetsvilkår som er enkelt å forholde seg til er noe å etterstrebe. Frivillig retting er en ordning som kan avhjelpe urimelige følger av strenge reaksjoner. Det er likevel en regel som må balansere mellom lojalitet og behovet for sanksjoner. Når oppdagelsesrisikoen er liten, kan ikke systemet hvile på tillit alene.

<sup>461</sup> Se Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 15.2.5.5 s. 120.

<sup>462</sup> Benn Folkvord og Eivind Furuseth, «Unødvendig komplisert skatterett?», *Skatterett 1-2/ 2018* (volum 37), side 1-2 (s. 2).

<sup>463</sup> Benn Folkvord og Eivind Furuseth, «Unødvendig komplisert skatterett?», *Skatterett 1-2/ 2018* (volum 37), side 1-2 (s. 2).

Det er tilsynelatende enighet om at frivillighet er hovedvilkåret for skatteamnesti men verken fremgangsmåten eller betydningen av frivillighet er fullstendig avklart. Etter de fleste rettskildene er frivillighet subjektivt og vurderingen lik en aktsomhetsvurdering. Dette innebærer at man må vurdere frivilligheten konkret i hver enkelt sak, men at man tar utgangspunkt i hva en alminnelig skattyter av det kalibret burde ha forstått. Videre vil hvordan frivilligheten fremstår for utenforstående være sentralt. Man må oppstille en slags bonus pater familias for skatteforvaltning, men også her må man differensiere mellom type skattyter og kompetanse.

Det sentrale i frivillighetsvurderingen er den opplevde oppdagelsesrisikoen. Det kreves at det foreligger en konkret og reell risiko for oppdagelse. De paranoide skattyterne skal ikke ha en høyere terskel for frivillighet. På grunn av dette er det «kontrolltiltak» i lovens forstand som kan frarøve frivillighet. Kontroll som springer ut av konkret mistanke, som er viden kjent for skattyterne eller spørsmål om konkrete forhold ved unndragelsene vil også lettere frarøve frivilligheten enn tilfeldige kontroller.

Rettskildene spriker når det kommer til om terskelen generelt skal være høy, men skattytere er ikke en homogen gruppe. De er alle ulike, og man kan derfor ikke si at frivillighet betyr det samme for alle. Lønnsforhold, familieforhold og spareforhold vil spille inn på skatten din. I tillegg kommer skattytere i mange former og fasonger, fra store bedrifter til 18-åringer. Skal man sikre likebehandling, må man til en viss grad behandle skattyterne ulikt. Terskelen for frivillighet må derfor variere etter skattyters kunnskap og kompetanse. Skattyteren skal også identifiseres med en eventuell rådgiver, slik at rådgiverens kunnskap kan øke terskelen.

Ordlyden i sktfvl. § 14-4 bokstav d andre punktum, Knutsendommens sterke dissens, hensynet til skattyter og forutberegnelighet, samt at legalitetsprinsippet gjør seg sterkt gjeldende både i strafferetten og i forvaltningsretten taler for at andre punktum skal tolkes uttømmende. Flertallets resultat i Knutsendommen og hensynet til en dynamisk regel, samt hva som anses som den beste løsningen sett i lys av det overordnede vilkåret om frivillighet, taler for at andre punktum ikke tolkes uttømmende. Dette samsvarer med at oppdagelsesrisikoen er det sentrale i frivillighetsvurderingen. Uavhengig av om sktfvl. § 14-4 bokstav d andre punktum tolkes uttømmende, vil forholdene i bestemmelsen kunne gi veiledning for frivillighetens terskel og vurderingsmetode, herunder et krav om årsakssammenheng.

Det er formålstjenlig å oppstille momenter for frivillighetsvurderingen. Man vil på den måten kunne ivareta hensynet til en dynamisk og tilpasningsdyktig regel samtidig som man sikrer forutberegnelighet og effektivitet. Inspirasjon kan hentes fra straffutmålingsregler og aktsomhetsvurderingen for opplysningsplikten i § 8-1. Skattyters eller rådgivers kompetanse, motivasjon bak konstruksjonen, overtredelsens grovhet, oppdagelsesrisiko, rettsstridighet og på hvilken måte man har unndratt midlene kan inngå i vurderingen.

Det må være en balansegang mellom å ikke praktisere regelen så strengt at den ikke realiserer sitt formål<sup>464</sup> og å sikre etterlevelse av den opprinnelige opplysningsplikten i sktfvl. § 8-1. Selv om det ikke er avklart hvor den gyldne middelvei går, er dette to viktige momenter i vurderingen. Hensynet til staten og hensynet til skattebetaleren er sentralt, men avveiningen kan bli ulik alt etter hvilket hensyn som veier tyngst.

Motivasjonen til skattyteren er ikke avgjørende. Man kan være motivert av frykt for oppdagelse og fortsatt rette frivillig. Dersom man anser oppdagelse som nært forestående er det et spørsmål om man anser at man har rimelige muligheter til å overvinne hindringen likt vurderingen ved tilbaketreden fra forsøk. Under visse forutsetninger kan også rettingshensikt aksepteres. Det forutsettes likevel at denne har klare holdepunkter.

Det er mange sider ved skattesystemet som gjør det vanskelig med et skarpt definert vilkår. Eksempelvis vil et detaljdefinert regelverk være lettere å omgå. Selv om ikke alle unndragelser er utslag av vond vilje, er det likevel for skatteunndragelse som det er for all annen kriminalitet at metodene er i konstant utvikling; Når en dør lukkes, åpnes en ny. En amnestiregel som er like komplisert som skattesystemet skaper ikke rettssikkerhet eller forutberegnelighet for skattyterne. Gode grunner taler derfor for å få avklart frivillighetsvilkåret. Høyesterett hadde muligheten til dette i Knutsendommen. På grunn av den sterke dissensen og kontrasten til øvrige rettskilder er det likevel grunn til å spørre om dommen bidrar mer til rettsforvirring enn rettsavklaring.

Det som er sikkert er at skatteamnesti redder en spaniapensjonist, en Reksten og en svindler en gang i blant.

<sup>464</sup> Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave 2019 s. 606.

# Referanseliste

## Lover

Kongeriket Norges Grunnlov	17 mai 1814
Straffeloven 1902	Lov 22 mai 1902 nr. 10 Almindelig borgerlig straffelov
Skatteloven av 1911	Skatteloven for landet 18. august 1911 nr. 8.
Våpenloven	Lov 9 juni 1960 nr. 1 om skytevåpen og ammunisjon m.v.
Forvaltningsloven	Lov 10 februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker.
Merverdiavgiftsloven av 1969	Lov av 19 juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.
Ligningsloven	Lov 13 juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning.
Straffeprosessloven	Lov 22 mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker
Oppgaveregisterloven	Lov 6 juni 1997 nr. 35 om Oppgaveregisteret
Revisorloven	Lov 15 januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer
Skatteloven	Lov 26 mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.
Menneskerettsloven	Lov 21 mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett
Konkurranseloven	Lov 5 mars 2004 nr. 12 om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger
Bokføringsloven	Lov 27 august 2004 nr. 73 om bokføring.
Straffeloven	Lov 20. mai 2005 nr. 28 om straff
Merverdiavgiftsloven	Lov 19 juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift.

Politiregisterloven	Lov 28 mai 2010 nr. 16 om behandling av opplysninger i politiet og påtalemyndigheten
Skatteforvaltningsloven	Lov 27 mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning
Personopplysningsloven	Lov 15 juni 2018 nr 38 om behandling av personopplysninger
Våpenlova (ikke trådt i kraft)	Lov 20 april 2018 nr. 7 om våpen, skytevåpen og ammunisjon

### **Svenske lover**

Skatteförfarandelag	SFL, sist besøkt: 26.04.2020, lenke: <a href="https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/2482.html?date=2019-01-01#section49-10">https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/2482.html?date=2019-01-01#section49-10</a>
Skattebrottslagen	SkBrL, sist besøk: 26.04.2020, lenke: <a href="https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/3110.html?date=2019-01-01#section1-12">https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/3110.html?date=2019-01-01#section1-12</a>

### **Konvensjoner, traktater og avtaler**

Europarådets konvensjon 4. november 1950 om beskyttelse av menneskerettighetene og de grunnleggende friheter som endret ved ellefte protokoll 11. mai 1994 og fjortende protokoll 13. mai 2004 (Den europeiske menneskerettskonvensjon, EMK)

Samarbeidsavtalen mellom Norge, Danmark, Finland, Island og Sverige (Helsingforsavtalen, LOV-1962-03-23-2)

De forente nasjoners internasjonale konvensjon 16. desember 1966 om sivile og politiske rettigheter (Den internasjonale konvensjonen om sivile og politiske, SP)

Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde av 17 mars 1993 (EØS-avtalen)

EØS-avtalen vedlegg XI nr. 5e (forordning (EU) 2016/679) om vern av fysiske personer i forbindelse med utveksling av slike opplysninger samt om oppheving av direktiv 95/46/EF (generell personvernforordning, GDPR)

OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, sist besøkt: 29.04.2020, lenke: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>

The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, sist besøkt: 29.04.2020, lenke: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters\\_9789264115606-en#page5](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page5)

The Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters (CRS), sist besøkt: 29.04.2020, lenke: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters\\_9789264216525-en#page3](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters_9789264216525-en#page3)

Skatteavtalen mellom Norge, Danmark, Sverige, Finland, Island og Færøyene, undertegnet 23. september 1996, sist besøkt 29.04.2020, lenke: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler/skatteavtale-mellom-de-nordiske-land/id651100/>

## **Forskrifter**

Forskrift om ordningen av påtalemyndigheten (Påtaleinstruksen), FOR-1985-06-28-1679

Forskrift om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll (FOR-2013-03-08-258)

Forskrift om behandling av opplysninger i politiet og påtalemyndigheten (politiregisterforskriften), FOR-2013-09-20-1097

Forskrift til skatteforvaltningsloven (Skatteforvaltningsforskriften), FOR-2016-11-23-1360

## **Instrukser**

Instruks om anmeldelse til påtalemyndigheten for skattesvik, regnskapsovertredelser og brudd på straffebestemmelser i skatte- og avgiftslovgivningen mv. (Instruks om anmeldelse til påtalemyndigheten), FOR-2017-01-01-12

## **Forarbeider**

Skattelovutvalget av 1947, Innstilling I, 1949

Skattelovutvalget av 1947, Innstilling II, 1949



Ot.prp. nr. 3 (1976-1977)	Om lov om endringer i lov 10 februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (regler om taushetsplikt m.m.
Ot.prp. nr. 29 (1978-1979)	Om ligningslov og endringer i andre lover
NOU 1991: 30	Forbedret merverdiavgiftslov
NOU 1992: 23	Ny straffelov – alminnelige bestemmelser Straffelovkommisjonens delutredning V
Ot.prp. nr. 42 (1997-1998)	Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)
Ot.prp. nr. 81 (1999-2000)	Om endringer i straffeloven og straffeprosessloven (bruken av varetektsfengsling mv.)
Innst. O. nr. 45 (2000-2001)	Innstilling fra justiskomiteen om lov om endringer i straffeloven og straffeprosessloven (bruken av varetektsfengsling m.v.)
NOU 2002: 4	Ny straffelov Straffelovkommisjonens delutredning VII
NOU 2002: 20	Ny bokføringslov nye regler om bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger.
NOU 2003: 7	Tilleggsskatt m.m.
Ot.prp. nr. 90 (2003-2004)	Om lov om straff (straffeloven)
Ot.prp. nr. 1 (2007-2008)	Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer
Ot.prp. nr. 8 (2007-2008)	Om lov om endringer i straffeloven 20. mai 2005 nr. 28 mv. (skjerpene og formildende omstendigheter, folkemord, rikets selvstendighet, terrorhandlinger, ro, orden og sikkerhet, og offentlig myndighet

Ot.prp. nr. 22 (2008-2009)	Om lov om endringer i straffeloven 20. mai 2005 nr. 28 (siste delproposisjon – slutføring av spesiell del og tilpasning av annen lovgivning)
Ot.prp. nr. 82 (2008–2009)	Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)
Ot.prp. nr. 108 (2008-2009)	Om lov om behandling av opplysninger i politiet og påtalemyndigheten (politiregisterloven)
NOU 2009: 4	Tiltak mot skatteunndragelser
NOU 2016: 5	Omgåelsesregel i skatteretten Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten
NOU 2016: 24	Ny straffeprosesslov (fra Lovdata.no per november 2019)
Prop. 1 LS (2015-2016)	Skatter, avgifter og toll 2016
Prop. 38 L (2015-2016)	Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)
Prop. 98 L (2018-2019)	Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel)
Innst. 24 L (2019-2020)	Innstilling fra finanskomiteen om Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesnorm)

### **Svenske forarbeid**

Prop. 2010/11:165, sist besøkt: 24.04.2020, lenke:

<https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b6856b/1441864064407/prop.%202010%2011%20165%20del%202.pdf#page=266>

Prop. 2017/18:144, sist besøkt: 24.04.2020, lenke:

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

## Rettsavgjørelser

### Høyesterett

Rt. 1905 s. 893

Rt. 1952 s. 742

Rt. 1981 s. 943

Rt. 1982 s. 58

Rt. 1989 s. 466

Rt. 1989 s. 1079

Rt. 1989 s. 1166

Rt. 1989 s. 1372

Rt. 1991 s. 74

Rt. 1991 s. 510

Rt. 1992 s. 1588                      Loffland Brothers North Sea Inc.

Rt. 1993 s. 851

Rt. 1995 s. 530                      Fiskeoppdretternes Salgslag AS

Rt. 1995 s. 1278                      Bøhn (1)

Rt. 1995 s. 1288                      Bøhn (2)

Rt. 1998 s. 794                      Baker Hughes

Rt. 2000 s. 996                      Bøhler

Rt. 2004 s. 1331                      Aker Maritime

Rt. 2005 s. 577                      Baker Hughes II

Rt. 2006 s. 333                      Tuva Eiendom

Rt. 2006 s. 1232	Telenor
Rt. 2007 s. 1153	
Rt. 2008 s. 468	
Rt. 2008 s. 1307	Alvdal Bygg
Rt. 2008 s. 1585	
Rt. 2009 s. 14	
Rt. 2010 s. 422	Svart Arbeid
Rt. 2010 s. 979	
Rt. 2011 s. 1418	
Rt. 2011 s. 1509	
Rt. 2012 s. 1288	
Rt. 2014 s. 1105	
HR-2015-1934-A	(Rt-2015-1029)
HR-2016-1982-A	Norisol
HR-2017-467-A	
HR-2017-553-A	
HR-2017-1851-A	Skårer Syd
HR-2018-875-A	Knutsen
HR-2019-47-A	Musegift
HR-2019-2400-A	

### **Underrettspraksis**

LA-2008-17208 – UTV-2008-1178, Agder lagmannsrett

LB-2011-139427, Borgarting lagmannsrett

LB-2014-16409-UTV-2015-147, Borgarting lagmannsrett

LB-2015-78003-UTV-2016-1288, Borgarting lagmannsrett

LB-2016-156294, Borgarting lagmannsrett

TOSLO-2018-140013-UTV-2019-614, Oslo tingrett

TBERG-2011-183422-UTV-2012-1578, Bergen tingrett

### **Den europeiske menneskerettighetsdomstol**

*Salabiaku mot Frankrike*, 7 oktober 1988

*Kokkinakis mot Hellas*, 25. mai 1993

*Cantoni mot Frankrike*, 11. november 1996

*O'Halloran og Francis mot Storbritannia*, 29. juni 2007

*Kafkaris mot Kypros*, 12. februar 2008

*Bernh Larsen Holding AS m.fl. mot Norge*, 14 mars 2013

*G.I.E.M. S.R.L. og andre mot Italia*, storkammer, 28. Juni 2018

### **Svensk rettspraksis**

NJA 2004 s. 692 sist besøkt: 03.05.2020, lenke: <https://lagen.nu/dom/nja/2004s692>

### **Forvaltningspraksis**

#### **Administrative uttalelser**

Lignings-ABC 2002, 24. utgave

Lignings-ABC 2003, 25. utgave

Lignings-ABC 2004, 26. utgave

Lignings-ABC 2005, 27. utgave

Lignings-ABC 2006, 28. utgave

Lignings-ABC 2007-2008, 29. utgave

Lignings-ABC 2008/2009, 30. utgave

Lignings-ABC 2009, 31. utgave

Lignings-ABC 2010, 31. utgave

Lignings-ABC 2010-2011, 32. utgave

Skattedirektoratets melding om frivillig retting, SKD 6/11, 19. Mai 2011, Rettsavdelingen, seksjon skatteforvaltning, SKM-2011-6 – UTV-2011-1249

Lignings-ABC 2011

Lignings-ABC 2011/12, 33. utgave

Lignings-ABC 2012

Lignings-ABC 2012/13, 33. utgave

Lignings-ABC 2013, 34. utgave

Lignings-ABC 2014

Lignings-ABC 2014/15, 36. utgave

Lignings-ABC 2015

Lignings-ABC 2015/ 2016, 37. utgave

Lignings-ABC 2016, 37. utgave

Merverdiavgiftshåndboken, Skatteetaten, Skattedirektoratets håndbøker, Fagbokforlaget 12. utgave 2016 (Bergen).

Skatteforvaltningshåndboken 1. utgave 2017

Skatteforvaltningshåndboken 2. utgave 2017

Skatteforvaltningshåndboken 1. utgave 2018

Skatteforvaltningshåndboken, 2. utgave 2018

Skatteforvaltningshåndboken, 5. utgave 2019 (Skatteforvaltningshåndboken 2020)

### **Skatteklagenemndas avgjørelser**

SKNS1-2017-113	Skatteklagenemnda, stor avdeling, 22.11.2017
SKNS1-2017-139	Skatteklagenemnda, stor avdeling, 14.12.2017
SKNS1-2018-21	Skatteklagenemnda, stor avdeling, 01.03.2018
SKNS1-2018-132	Skatteklagenemnda, stor avdeling, 24.08.2018
SKNS1-2018-152	Skatteklagenemnda, stor avdeling, 27.09.2018
SKNS1-2019-38	Skatteklagenemnda, stor avdeling, 11.04.2019
SKNS1-2019-47	Skatteklagenemnda, stor avdeling, 08.05.2019
SKNS1-2019-67	Skatteklagenemnda, stor avdeling, 13.06.2019
SKNS1-2019-92	Skatteklagenemnda, stor avdeling, 21.08.2019
SKNS1-2019-117	Skatteklagenemnda, Stor avdeling, 19.09.2019
SKNS1-2019-152	Skatteklagenemnda, stor avdeling, 12.12.2019
SKNA1-2017-43	Skatteklagenemnda, alminnelig avdeling, 22.09.2017
SKNA2-2018-2	Skatteklagenemnda, alminnelig avdeling, 18.01.2018
SKNA1-2018-19	Skatteklagenemnda, alminnelig avdeling, 15.03.2018
SKNA1-2018-116	Skatteklagenemnda, alminnelig avdeling, 10.09.2018
SKNA2-2018-124	Skatteklagenemnda, alminnelig avdeling, 30.09.2018
SKNA2-2018-161	Skatteklagenemnda, alminnelig avdeling, 17.12.2018
SKNA2-2018-166	Skatteklagenemnda, alminnelig avdeling, 18.12.2018

SKNA1-2019-27 Skatteklagenemnda, alminnelig avdeling, 20.03.2019

SKNA2-2019-27 Skatteklagenemnda, alminnelig avdeling, 04.04.2019

### **Øvrig nemndspraksis**

KMVA 7955 Klagenemnda for merverdiavgift, 16.12.2013, sist besøkt: 09.04.2020, lenke:  
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/klagenemnda-for-merverdiavgift/kmva-7955/>

### **Skjema**

Skjema om frivillig retting, Skatteetaten. sist besøkt: 07.04.2020, lenke:  
<https://www.skatteetaten.no/globalassets/skjema/alltid/frivillig-retting-09032020.pdf>

### **Litteratur**

Aall, Jørgen, *Rettsstat og menneskerettigheter*, Fagbokforlaget, 5. utgave (Bergen 2018).

Aarli, Ragna og Synne Sæther Mæhle, *Juridisk metode i et nøtteskall*, Gyldendal (Oslo 2018).

Almgren, Karin og Börje Leidhammar, *Skattetilllegg och skattebrott*, Norstedts Juridik AB (Stockholm 2006).

Bragdø-Ellenes, Sunniva Cristina og Terje Abusland, *Forvaltningsrett i et nøtteskall*, Gyldendal (Oslo 2018).

Bullen, Andreas, *EU, EØS og skatt: de fire friheter og direkte beskatning*, Gyldendal Akademisk (Oslo 2005).

Dahlqvist, Anna-Lena, *Skattebrott og skattelagarna*, Norstedts Juridik AB, (Stockholm 2003).

Eckhoff, Torstein, Eivind Smith, *Forvaltningsrett*, Universitetsforlaget, 11. Utgave (Oslo 2018).

Eskeland, Ståle, 5. utgave ved Alf Petter Høgberg, *Strafferett*, Cappelen Damm Akademisk (Oslo 2017)



Evans, Chris, Michael Lang (redaktør for serien), Alexander Rust, Josef Schuch, Claus Staringer, Pasquale Pistone, *Improving Tax Compliance in a Globalized World*, IBDF, WU Institute for Austrian and International Tax Law, European and International Tax Law and Policy Series, volum 9 (Amsterdam 2018).

Folkvord, Benn, mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, Gyldendal, 10. Utgave 1. Opplag (Oslo 2018).

Frihagen, Arvid, *Forvaltningsloven kommentarutgave bind I*, 2. utgave, Forlaget A. Frihagen A/S (Oslo 1986).

Frøberg, Thomas, *Alminnelig strafferett i et nøtteskall*, Gyldendal Juridisk 1. utgave 2. opplag (Oslo 2016)

Gisle, Jon mfl., *Jusleksikon*, Kunnskapsforlaget, 5. utgave (Oslo 2017).

Gjems-Onstad, Ole og Tor S Kildal, *Lærebok i merverdiavgift, merverdiavgiftsloven 2009*, Gyldendal Akademisk, 3. utgave (Oslo 2009).

Gjems-Onstad, Ole og Hugo P. Matre, *Skatteprosess*, Gyldendal Akademisk, 1. Utgave, 1. opplag (Oslo 2011).

Gjems-Onstad, mfl., *MVA-kommentaren*, Gyldendal juridisk, 5. utgave (Oslo 2016).

Gjems-Onstad, Ole, Cecilie Aasprong Dyrnes og Anders B. Mikelsen, *Merverdiavgift i et nøtteskall*, Gyldendal juridisk, 1. opplag (Oslo 2018).

Harboe, Einar, Truls Leikvang og Rino S. Lystad, *Ligningsloven kommentarutgave*, 7. utgave, Universitetsforlaget (Oslo 2015).

Harboe, Einar og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, Universitetsforlaget (Oslo 2017).

Haugen, Finn og Jon Sverdrup Efjestad, *Strafferett – håndbok*, Cappelen Damm Akademisk, 5. utgave (Oslo 2019)

Irgens-Jensen, Harald mfl., *Knophs oversikt over Norges rett*, Universitetsforlaget, 15. Utgave (Oslo 2019).

Kjelby, Gert Johan, *Påtalerett*, Cappelen Damm Akademisk, 1. utgave (Oslo 2017).

Mathiesen, Thomas, *Retten i samfunnet En innføring i retts sosiologi*, Pax forlag (Oslo 2011).

Matningsdal, Magnus, *Straffeloven Alminnelige bestemmelser Kommentartutgave*, Universitetsforlaget (Oslo 2015)

Nygaard, Nils, *Rettsgrunnlag og standpunkt*, Universitetsforlaget, 2. Utgave, 4. Opplag (Oslo 2015).

Skoghøy, Jens Edvin A., *Rett og rettsanvendelse*, Universitetsforlaget (Oslo 2018).

Strandenæs, Harald F. og Øystein Olausen, *Ligningsforvaltningsrett – i praksis*, ad Notam Gyldendal AS (Oslo 1997).

Woxholth, Geir, *Forvaltningsloven med kommentarer*, 5. utgave 1. opplag, Gyldendal Akademisk (Oslo 2011).

Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, Universitetsforlaget, 5. utgave (Oslo 2017).

Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*, Universitetsforlaget, 8. Utgave 2. Opplag (Oslo 2018).

Øyen, Ørnulf, *Straffeprosess*, Fagbokforlaget, 2. utgave (Bergen 2019)

## Artikler

Farstad, Snorre, «Ny skatteforvaltningslov – konsekvenser ved overgang til egenfastsettingsmodell», *Skatterett*, 04/2015 (volum 34) s. 339-373.

Fause, Anett Beatrix Osnes, «Skattemyndighetens kontrollvirksomhet – en virksomhet unntatt rettslig styring og kontroll?», *Lov og Rett* 05/2017 (volum 56) s. 281-298

Folkvord, Benn, «Hva er bevisteamet ved tilleggsskatt?», *Skatterett*, 03/2017 (volum 36) s. 203-209. DOI: <https://doi.org/10.18261/issn.1504-310X-2017-03-03>

Folkvord, Benn og Eivind Furueth, «Unødvendig komplisert skatterett?», *Skatterett* 1-2/2018 (volum 37), publisert: 28.09.2018, side 1-2. DOI: <https://doi.org/10.18261/issn.1504-310X-2018-01-02-01>

Hepp, Jennifer, «The Pursuit of «Voluntary» Tax Compliance», *Indiana Journal of Global Legal Studies*, Indiana University Presss, Volum 20, utgave 1, 2013, side 449-468.

Olsen, Øystein, «Fastsetting av personskatt – hva har analyser lært oss?», *Analysenytt*, Skatteetaten, 02/2017.

Grønningsæter, Fredrik, «På milliardjakt i skatteparadisene», *Kapital*, 15/2019 (12. september 2019) s. 27.34.

## Rapporter

TPA og OECD, *Offshore Voluntary Disclosure, Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*, september 2010, sist besøkt: 24.04.2020, lenke: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2010oecdstudyonoffshorevoluntarydisclosure.htm>

OECD/ FAFT (Financial Action Task Force), *Best Practices Paper, Managing the Anti-Money Laundering and Counter-Terrorist Financing Policy Implications of Voluntary Tax Compliance Programmes*, oktober 2012, sist besøkt: 24.04.2020, lenke: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/BPP%20VTC.pdf>:

OECD, «UPDATE ON VOLUNTARY DISCLOSURE PROGRAMMES A PATHWAY TO TAX COMPLIANCE», rapport august 2015, sist besøkt: 14.01.2020, lenke: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>

## Skriftlige spørsmål til regjeringen

Skriftlig svar på spørsmål nr. 874 fra stortingsrepresentant Hadia Tajik til finansminister Jan Tore Sanner. Datert 17.02.2020. Sist besøkt: 24.04.2020, lenke: <https://www.stortinget.no/globalassets/pdf/dokumentserien/2019-2020/dok15-201920-0874-vedlegg.pdf>

## Nettbaserte kilder

Det kongelige finansdepartementet, «faktaark: statens inntekter og utgifter (2019)», sist besøkt: 09.04.2020, lenke: [https://www.regjeringen.no/contentassets/fada85d4686f486ebc31dd278a7a7778/faktaark\\_inntekter\\_utgifter.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/fada85d4686f486ebc31dd278a7a7778/faktaark_inntekter_utgifter.pdf)

Einar Welle, Aftenposten, «Skattejakt blant bloggerne», publisert 13.02.2011, oppdatert: 12.10.2011, sist besøkt: 09.04.2020, lenke:

<https://www.aftenposten.no/norge/i/kRJak/skattejakt-blant-bloggerne>

Pressemelding fra EU-kommisjonen, «Direct taxation: Commission considers that the Portuguese Tax amnesty was contrary to EC Law», publisert: 16. mai 2007 (Brüssel), sist besøkt: 09.04.2020, lenke: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_07\\_681](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_07_681)

Pressemelding fra EU-kommisjonen, «THE COURT OF JUSTICE DECLARES THAT THE ITALIAN TAX AMNESTY FOR VAT IS UNLAWFUL», publisert: 17. juli 2008, sist besøkt: 09.04.2020, lenke: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/CJE\\_08\\_55](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/CJE_08_55) (om EU-domstolens C-132/06)

Pressemelding fra EU-kommisjonen, «Commission disputes legitimacy of Italian tax amnesty on VAT ("condono")», publisert: 19. oktober 2004 (Brüssel), sist besøkt: 09.04.2020, lenke: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_04\\_1243](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_04_1243)

Regjeringen.no, «Arbeidstilsynet», sist besøkt: 09.04.2020, lenke:

<https://www.regjeringen.no/no/dep/asd/om-arbeids--og-sosialdepartementet/etatstyring/underliggende-etater/arbeidstilsynet/id85796/>

Regjeringen.no, «Skatteklagenemnda», sist besøkt 26.04.2020, lenke:

<https://www.regjeringen.no/no/dep/fin/org/styrer-rad-og-utvalg-oppnevnt-av-finansdepartementet2/skatteklagenemnda/id2577164/>

Reuters, «EUCommission tells Greece to change tax amnesty», publisert: 16. februar 2011, sist besøkt: 09.04.2020, lenke: <https://www.reuters.com/article/eu-greece-tax/eu-commission-tells-greece-to-change-tax-amnesty-idUSLDE71F1J920110216>

Sigurd Bjørnstad, Aftenposten, «Angrende skattesyndere meldte seg med over 6 milliarder», oppdatert: 1. mars 2019 kl. 20.58, sist besøkt: 09.04.2020, lenke:

<https://www.aftenposten.no/okonomi/i/9m9oll/angrende-skattesyndere-meldte-seg-med-over-6-milliarder>

Skatteetaten, pressemelding, «Det blir vanskeligere å få innvilget frivillig retting: Nå får Skatteetaten opplysninger om penger i utlandet», publisert 07.09.2017, sist besøkt:

07.04.2020, lenke: <https://www.skatteetaten.no/presse/nyhetsrommet/det-blir-vanskeligere-a-fa-innvilget-frivillig/>

Skatteetaten, «Er jeg næringsdrivende?», sist besøkt: 04.03.2020, lenke: <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/er-jeg-naringsdrivende/>

Skatteetaten, «Frivillig retting (skatteamnesti)», sist besøkt: 07.04.2020, lenke: <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/utland/inntekt-og-formue-i-utlandet/frivillig-retting>

Skatteetaten, «Helt ny skattemelding kommer i mars – slik blir endringene», publisert 26.02.2020, sist besøkt: 15.03.2020, lenke: [https://www.skatteetaten.no/presse/nyhetsrommet/helt-ny-skattemelding-kommer-i-mars--slik-blir-endringene/?fbclid=IwAR3GnwUagUNdVWq8jq4Kb\\_HHDmhtlR2eV3fO4X3kfYj2MHw40e4qC8uU3\\_I](https://www.skatteetaten.no/presse/nyhetsrommet/helt-ny-skattemelding-kommer-i-mars--slik-blir-endringene/?fbclid=IwAR3GnwUagUNdVWq8jq4Kb_HHDmhtlR2eV3fO4X3kfYj2MHw40e4qC8uU3_I)

Skatteetaten, «Nesten alle e-brukere åpner selvangivelsen på Altinn», sist besøkt: 08.04.2020, lenke: <https://beta.skatteetaten.no/nesten-alle-e-brukere-apner-selvangivelsen-i-altinn/>

Skatteetaten, «Næringsoppgave 1», sist besøkt: 04.03.2020, lenke: <https://www.skatteetaten.no/skjema/naringsoppgave-1/>

Skatteetaten, pressemelding, «Nå er skattemeldingen her», publisert: 04.04.2018, sist besøkt: 25.03.2020, lenke: <https://www.skatteetaten.no/presse/nyhetsrommet/skattemeldingen-er-tilgjengelig/>

Skatteetaten, «Sats for merverdiavgift», sist besøkt: 26.04.2020, lenke: <https://www.skatteetaten.no/satser/merverdiavgift/>

Skatteetaten, «Se, endre eller levere skattemeldingen (selvangivelse)», sist besøkt: 04.03.2020, lenke: <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/skattemelding/skattemelding-for-person/>

Skatteetaten, «Skatte-ABC», sist besøkt: 26.04.2020, lenke: <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/>

Skatteetaten, «Skattedirektoratets meldinger», sist besøkt: 26.04.2020, lenke:

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/skattedirektoratets-meldinger/>

Skatteetaten, «Skatteforvaltningshåndboken», sist besøkt: 26.04.2020, lenke:

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatteforvaltningshandboken/>

Skatteetaten, pressemelding «Skatteoppgjør for 600 milliarder kroner i 2018», publisert 04.11.2019, sist besøkt: 08.04.2020, lenke:

<https://www.skatteetaten.no/presse/nyhetsrommet/skatteoppgjor-for-600-milliarder-kroner-i-2018>

Skatteetaten, «Tips oss om skatte- og avgiftsunndragelser», sist besøkt: 05.03.2020, lenke:

<https://www.skatteetaten.no/tipsoss/>

Skatteverket, «Rettslig vägledning» 2019, sist besøk: 08.04.2020, lenke:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/340169.html#>

Skatteverket, «Självrattelse av inkomstdeklaration», sist besøkt: 08.04.2020, lenke:

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

Statsbudsjettet.no, statens inntekter og utgifter, sist besøkt: 08.04.2020, lenke:

<https://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2019/Satsinger/?pid=89003&fbclid=IwAR2zkyNViQT0U8xKXbY3BvM8dGDD4dzPcxFlai oi2ZhOuJj7qj6QvrTSF-8>

Stig Flesland, Skattebetalerforeningen, «Skatteetaten: - Vanskeligere å få skatteamnesti», oppdatert: 11.09.2017 kl. 09.45, sist besøkt: 08.04.2020, lenke:

<https://www.skatt.no/2017/09/11/skatteetaten-vanskeligere-a-fa-skatteamnesti/>

Stig Flesland, Skattebetalerforeningen, «Frivillig retting: Ikke bare rikinger flagger formuer hjem», oppdatert: 27.03.2018 kl. 10.06, sist besøkt: 08.04.2020, lenke:

<https://www.skatt.no/2018/02/09/frivillig-retting-rikinger-flagger-formuer-hjem/>

Stig Flesland, Skattebetalerforeningen, «- Mange er ikke klar over at de må skatte av pengene», oppdatert: 28.11.2019 kl. 11.28, sist besøkt: 08.04.2020, lenke:

<https://www.skatt.no/2019/03/06/mange-er-ikke-klar-over-at-de-ma-skatte-av-pengene/>

## **Øvrige internasjonale kilder**

BEPS (base erosion and profit shifting), sist besøkt: 29.04.2020, lenke:

<https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act), sist besøkt: 29.04.2020, lenke:

<https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>

## **Annet**

For definisjon av 0-oppgave: samtale med siviløkonom og autorisert regnskapsfører Linn Marie Haglind i Azets Insight AS. Telefon: +47 917 81 673.

## **Vedlegg**

### **Vedlegg 1**

Innstilling I fra Skattelovutvalget av 1947 (1949) s. 8-9.

### **Vedlegg 2**

Innstilling II fra Skattelovutvalget av 1947 (1949) s. 30-31.

