



Uit

NORGES
ARKTISKE
UNIVERSITET

Det juridiske fakultet

Skattesvik – straffeloven § 378

En rettsdogmatisk analyse av straffeloven § 378, herunder vurdering av straffansvarets innhold i relasjon til skattesvik.

—

Stine-Karethe Løkvoll Jensen

Liten masteroppgave i studieprogram rettsvitenskap høst 2018



Innholdsfortegnelse

1	Innledning.....	1
1.1	Presentasjon av emnet – rettslig plassering og aktualitet.....	1
1.2	Bakgrunn for vedtakelsen av straffeloven § 378.....	2
1.3	Metode og rettskildesituasjon.....	4
1.4	Avgrensninger og avhandlingens videre fremstilling.....	5
2	Overordnet om kriminaliseringen av skattesvik.....	6
2.1	Straffeloven § 378.....	6
2.2	Beskyttelsesinteressen: Hvilket rettsgode tar straffeloven § 378 sikte på å beskytte?..	7
2.3	Kort om rettsstatlige begrensninger mot å beskytte et rettsgode med straff.....	8
3	Krav om opplysningssvikt.....	9
3.1	Overordnede spørsmål.....	9
3.1.1	Innledning.....	9
3.1.2	Skal uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” tillegges samme meningsinnhold i samtlige bestemmelser det er benyttet?.....	10
3.1.2.1	Utgangspunkter for vurderingen.....	10
3.1.2.2	Er meningsinnholdet i fristendringsreglene og straffebestemmelsen sammenfallende?.....	12
3.1.2.3	Er meningsinnholdet i tilleggsskattereglene og straffebestemmelsen sammenfallende?.....	18
3.1.3	Hvilken betydning har bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt ved bedømmelsen etter straffeloven § 378?.....	22
3.2	Uriktige og ufullstendige opplysninger.....	30
3.2.1	Innledning.....	30
3.2.2	Uriktige opplysninger.....	31
3.2.3	Ufullstendige opplysninger.....	32
3.3	Unnlatelse av å gi pliktig opplysning.....	36
4	Krav om skade eller fare for skade på skatteprovenyet.....	37
4.1	Innledning.....	37

4.2	Skattemessige fordeler	37
4.3	Hva ligger i uttrykket ”kan føre til”?.....	38
4.4	Sammenhengen mellom straffbar opplysningssvikt og det underliggende materielle forholdet	45
5	Krav om subjektiv skyld	46
5.1	Innledning.....	46
5.2	Skyldkravet i relasjon til krav om opplysningssvikt	46
5.3	Skyldkravet i relasjon til krav om skade eller fare for skade på skatteprovenyet.....	47
5.3.1	Krav om uaktsomhet	47
5.3.2	Faktisk eller rettslig uvitenhet?	48
6	Forsøk på og medvirkning til skattesvik	51
6.1	Forsøk på skattesvik	51
6.2	Medvirkning til skattesvik.....	52
7	Vurdering – gjeldende rett i lys av de lege ferenda.....	53
	Kildeliste	56
	Lovregister.....	56
	Forarbeider og øvrige offentlige dokumenter	56
	Litteratur.....	57
	Artikler	58
	Andre kilder.....	58
	Domsregister	59
	Norsk Retstidende	59
	Høyesterettsavgjørelser	60
	Lagmannsretten	60
	Tingretten	60

1 Innledning

1.1 Presentasjon av emnet – rettslig plassering og aktualitet

Tema for avhandlingen er skattesvik etter straffeloven § 378, nærmere bestemt en rettsdogmatisk analyse av vilkårene som må være oppfylte for at det skal være tale om skattesvik. I avhandlingen vil jeg gjøre rede for og analysere gjeldende rett – *de lege lata*. Jeg vil også ta stilling til bestemmelsens hensiktsmessighet ut fra et *de lege ferenda*-synspunkt.

Bakgrunnen for valg av tema er begrunnet i to forhold. Først og fremst er skattesvik et stort samfunnsmessig problem. Den norske stat har et velutviklet og gjennomregulert skattesystem, som er demokratisk forankret ved at skattesatsene blir fastsatt av folkevalgte stortings- og kommunerepresentanter.¹ Hovedformålet med skattepolitikken er å finansiere fellesgodene som tilkommer samfunnsborgerne på en mest mulig effektiv måte.² Skattesystemet bygger videre på grunnleggende prinsipper, som i korte trekk skal sikre en så vidt mulig rettferdig skattefordeling.

Flere skattytere vil likevel oppleve skatt som noe negativt ved at deres bruttoinntekt reduseres ved fradrag av skatt, og særlig fordi skattyterne ikke har krav på noen direkte motytelse for sin skatteinnbetaling. En av hovedmotivasjonene som ligger til grunn for overtredelse er tenkelig å beskytte seg mot krav fra det offentlige. Skattesvik skiller seg således fra andre formuesforbrytelser, hvoretter formålet hovedsakelig er å oppnå en klassisk ”uberrettiget vinning”. Handlingen rettes heller ikke mot noen direkte fornærmet, hvilket kan innebære en noe lavere terskel for overtredelse. Gjerningspersonen vil kanskje rettferdiggjøre sin handling ved at vedkommende betrakter skattesatsene som for høyt fastsatt. Her er det imidlertid moralen som svikter, og hvilke fellesgoder skatteinntektene danner grunnlaget for – som gagnar samtlige samfunnsborgere – går i glemmeboken.

Statens skatteinntekter for 2017 var på til sammen 1 155 milliarder kroner, og utgjør således statens viktigste inntektskilde.³ Straffbar unndragelse av skatter og avgifter har Økokrim anslått til å utgjøre omtrent 130 milliarder kroner årlig.⁴ Det er derfor på det rene at selv små prosentandeler vil utgjøre betydelige verdier. Økokrim vurderer dessuten skatte- og

¹ Lars Fallan, *Innføring i skatterett*, 35. utgave, Oslo 2017 s. 36.

² Prop. 1 LS (2017-2018) pkt. 1.1 s. 17.

³ Årsrapport for 2017 for Skatteetaten s. 5, se <https://www.skatteetaten.no/globalassets/om-skatteetaten/analyse-og-rapporter/arsrapporter/arsrapport2017.pdf>.

⁴ Ståle Eskeland, *Strafferett*, 5. utgave, Oslo 2017 s. 44.

avgiftskriminalitet som den største trusselen innen tradisjonell økonomisk kriminalitet.⁵ Skattesvik dreier seg videre om handlinger som angriper statens absolutt viktigste inntektsgrunnlag. Overtredelse innebærer at gjerningspersonen oppnår en egen vinning, samtidig som vedkommende fratrukk statskassen, og dermed samfunnet for øvrig, inntekter som skal bidra til at velferdsstaten består. Det er dette som utgjør skattesvikets straffverdighet – gjerningspersonens svikaktige opptreden.

Et annet forhold som aktualiserer temaet for avhandlingen er at det i fagmiljøet har forekommet intense diskusjoner og uenigheter vedrørende bestemmelsen om skattesvik, og hvordan dets enkelte vilkår skal tolkes. Dette kom særlig på dagsordenen etter den såkalte Transocean-saken.⁶ Førstestatsadvokat Morten Eriksen fremholder blant annet i sin artikkel ”Straffbar opplysningssvikt ved ligningen” at det er viktig å ”få i gang en bredere diskusjon om svært viktige rettspolitiske og rettsdogmatiske spørsmål”.⁷ Hans standpunkt er imidlertid blitt møtt med sterk kritikk av advokat Einar Harboe som i sin kommentar til Eriksens artikkel blant annet fremholder at Eriksens standpunkt er rettslig uholdbart.⁸

1.2 Bakgrunn for vedtakelsen av straffeloven § 378

Straffeloven § 378 ble vedtatt og tilføyd i den nye straffeloven 2005 ved lov 19. juni 2009 nr. 74 om endringer i straffeloven 20. mai 2005 nr. 28 (straffeloven), og trådte i kraft samtidig som den nye straffelovens ikrafttredelse 1. oktober 2015. Straffeloven § 378 er således en relativt ny bestemmelse, men regler om skatte- og avgiftsunndragelser er likevel ikke av ny forekomst. Den nye bestemmelsen om skattesvik i straffeloven § 378 erstatter bestemmelsene som fantes om skatte- og avgiftsunndragelse i lov 13. juni 1980 nr. 24 (ligningsloven) § 12-1 nr. 1 bokstav a, lov 19. juni 1969 nr. 66 (merverdiavgiftsloven) § 72 første ledd og øvrige bestemmelser i særlovgivningen.

Bakgrunnen for vedtakelsen av straffeloven § 378 er begrunnet i flere forhold. Tidligere var reguleringen av skatte- og avgiftsunndragelser spredt i ulike regelsett i særlovgivningen, noe som resulterte i en uensartethet som ikke var ønskelig. Så tidlig som i 1947 fremholdte Skattelovutvalget at det forelå grunner som talte for en samlet revisjon av særlovgivningens

⁵ Økokrims trusselvurdering 2018 s. 18, se

https://www.okokrim.no/getfile.php/4193229.2528.ssbtiqqzknwqb/Trusselvurdering_okokrim_2018.pdf.

⁶ TOSLO-2011-191007.

⁷ Morten Eriksen, ”Straffbar opplysningssvikt ved ligningen”, *Tidsskrift for Skatterett* hefte 1, 2016 s. 10-49 (s. 10).

⁸ Einar Harboe, ”Straffbar opplysningssvikt ved ligningen – en kommentar til statsadvokat Morten Eriksen”, *Tidsskrift for Skatterett* hefte 4, 2016 s. 356-358 (s. 356).

bestemmelser på området for skatte- og avgiftsunndragelser.⁹ I 1983 uttalte Straffelovkommisjonen at de fant det klart at ”bestemmelsene om skattesnyteri (...) bør tas inn i den nye straffeloven”.¹⁰ Under lovforberedelsen til skattesvikbestemmelsen ble behovet for vedtakelsen blant annet begrunnet med at straffebudet verner om viktige samfunnsinteresser, og har store likehetstrekk med andre formuesforbrytelser som allerede var regulert i straffeloven.¹¹ Hensynet til saklig sammenheng i lovverket ble herunder fremhevet som et moment for at de mest alvorlige formene for skatte- og avgiftsunndragelser burde reguleres i straffeloven.¹² Det er således tale om et ønske om rettsharmoni.

Tidligere hersket det en usikkerhet om hvorvidt alminnelige bestemmelser om bedrageri i straffeloven 1902 kunne anvendes på kvalifiserte unndragelser. Skattesvik har sterke likhetstrekk med bedrageri, og for flere av de dagjeldende bestemmelser som regulerte skatte- og avgiftsunndragelser, ville overtredelse også dekke gjerningsbeskrivelsen i straffeloven 1902 § 270. Kommisjonen kom imidlertid frem til at de alminnelige bedrageribestemmelser ”ikke i tilstrekkelig grad ivaretar behovet for strafferettslig vern mot skatte- og avgiftsunndragelser”.¹³ Det ble derfor funnet nødvendig, og hensiktsmessig, å innta en bestemmelse som gir tilstrekkelig strafferettslig vern mot skatteunndragelser i straffeloven. Et av formålene ved forslaget om å innta en bestemmelse om skattesvik i straffeloven var således å gjøre det klart at bestemmelser om bedrageri *ikke* skulle anvendes på slike overtredelser.¹⁴

Videre har holdninger knyttet til alvorlighet og straffverdighet vedrørende skattesvik over tid endret seg. Strafferammen for overtredelse av straffeloven 1902 § 406, som gjaldt straff for den som rettsstridig ”søger” å unndra seg eller andre offentlige skatter eller avgifter, var bot eller fengsel inntil fire måneder, mens strafferammen for det groveste skattesvik i dag er fengsel i inntil 6 år, jf. straffeloven § 379. Skattesvik er dermed i dag ansett som mer alvorlig og straffverdig enn ved tilblivelsen av straffeloven 1902. Innføringen av en strengere strafferamme for skattevik er således ”et ytterligere argument for å overføre straffebudene om skatteunndragelse til straffeloven”.¹⁵ Dette har nettopp en side til straffverdighetskomplekset som trekkes frem – straffverdigheten av overtredelse av skattesvikbestemmelsen vil komme sterkest til uttrykk ved at bestemmelsen plasseres i straffeloven.

⁹ Innstilling II Skattelovutvalget 1947 s. 20.

¹⁰ NOU 1983: 57 kapittel 8 pkt. 2 s. 77.

¹¹ NOU 2002: 4 pkt. 11.2.2.4 s. 430.

¹² NOU 2002: 4 pkt. 11.2.2.4 s. 430.

¹³ NOU 2002: 4 pkt. 11.2.2.4 s. 432.

¹⁴ NOU 2002: 4 pkt. 9.18.2 s. 381.

¹⁵ NOU 2002: 4 pkt. 11.2.2.4 s. 430.

1.3 Metode og rettskildesituasjon

Den alminnelige juridiske metode gjelder på strafferettens område.¹⁶ Det bør likevel rettes oppmerksomhet rundt metodiske utfordringer som er særegne for strafferetten. Studier av strafferetten bør av denne grunn være metodeorientert.¹⁷ I denne avhandlingen oppstår metodiske utfordringer i den forstand at det er begrenset med rettskilder som angår krav om straffbar opplysningssvikt direkte.

Legalitetsprinsippet står i strafferetten svært sentralt. På strafferettens område gjelder et strengt legalitetsprinsipp – det såkalte strafferettslige legalitetsprinsipp. Det strafferettslige legalitetsprinsippet kommer til uttrykk i Grunnloven § 96 første ledd, jf. også straffeloven § 14, hvorefter ingen kan idømmes straff uten formell lovhjemmel. Prinsippet har således den høyest mulige rettslige forankringen. I tillegg fremkommer prinsippet av EMK artikkel 7, samt SP artikkel 15. Begrepet straff er av Johs Andenæs definert som ”et onde som staten tilføyer en lovovertreder på grunn av lovovertrædelsen, i den hensikt at han skal føle det som et onde”.¹⁸ Sitatet har senere fått tilslutning av Høyesterett i Rt. 1977 s. 1207.¹⁹ Det strenge lovhjemmelkravet har sammenheng med at straff er den mest inngripende sanksjonen staten har som virkemiddel mot kriminalitet. Rettssikkerhet og forutberegnelighet for borgerne er derfor særs viktige begrunnelser for legalitetsprinsippet.

Det strafferettslige legalitetsprinsippet, slik det kommer til uttrykk i Grunnloven § 96 første ledd, oppstiller et klarhetskrav og et analogiforbud. Hvor strenge skranker legalitetsprinsippet setter for tolkingen av straffebud, har utviklet seg over tid. Sammenlignet med eldre rettspraksis²⁰ har Høyesterett uttalt at det er skjedd en ”innstramning av kravet til presis beskrivelse av det objektive gjerningsinnholdet i straffebestemmelsen”.²¹ Høyesterett har uttalt at klarhetskravet innebærer at straffebudene må ”utformes tilstrekkelig presist til å gi nødvendig veiledning om grensen mellom rett og galt på det aktuelle området”.²²

Legalitetsprinsippet fordrer videre at straffebudet fortolkes i samsvar med straffebudets ordlyd. Dette innebærer at tolkingsresultatet må forankres i lovteksten.²³ Lovkravet medfører på denne måten at utvidende tolkingsresultat ikke er forenelig med det strafferettslige

¹⁶ Se blant annet Ståle Eskeland, *Strafferett*, 5. utgave, Oslo 2017 s. 93.

¹⁷ Ståle Eskeland, *Strafferett*, 5. utgave, Oslo 2017, s. 93.

¹⁸ Johs Andenæs, *Statsforfatningen i Norge*, 4. utgave, Oslo 1976 s. 352.

¹⁹ Rt. 1977 s. 1207 (s. 1209).

²⁰ Se blant annet Rt. 1973 s. 433, Rt. 1961 s. 212 og Rt. 1952 s. 989.

²¹ Rt. 2014 s. 238 (avsnitt 15).

²² HR-2016-1458-A (avsnitt 8).

²³ Rt. 2014 s. 238 (avsnitt 15), HR-2016-1836-A (avsnitt 14) og HR-2018-1781-A (avsnitt 20-24).

legalitetsprinsipp. En fortolking av straffebudet må dermed ende i et presiserende eller innskrenkende tolkningsresultat. Herunder vil kontekst og formål være viktige momenter ved tolkingen, men tolkningsresultatet må ligge innenfor ordlydens ramme.

Selv om det for straffeloven § 378 ikke finnes noen tilsvarende bestemmelse i straffeloven 1902, erstatter straffebudet som nevnt bestemmelsene som fantes om skatte- og avgiftsunndragelser. Av særlig betydning er ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a hvis ordlyd ligger nær opp mot dagens bestemmelse om skattesvik.²⁴ Straffeloven § 378 representerer på denne måten en vesentlig videreføring av de tidligere gjeldende bestemmelser om skattesvik. Det har dermed ikke vært til hensikt med noen realitetsendring av betydning ved overføringen av bestemmelsene om skattesvik fra spesiallovgivningen til straffeloven.²⁵ Rettskilder på ligningsforvaltningens område hva gjelder straffebestemmelsen er således relevant ved tolking av straffeloven § 378. Ligningsloven ble opphevet ved lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven), med virkning fra 1. januar 2017. Skatteforvaltningsloven regulerer alle forhold knyttet til fastsetting av skatt, og erstatter ligningsloven.²⁶

1.4 Avgrensninger og avhandlingens videre fremstilling

Avhandlingens oppbygning er utformet med inspirasjon fra den strafferettslige ansvarslære, herunder de objektive og subjektive straffbarhetsvilkår.²⁷ Straffrihets- og straffbortfallsgrunner vil imidlertid ikke være tema i avhandlingen, da det mest interessante i relasjon til skattesvik er tilknyttet krav om straffbar handling og krav om tilstrekkelig grad av subjektiv skyld. Det avgrenses også mot materielle skatterettslige problemsstillinger som kan oppstå i straffesammenheng. Videre er prosessuelle spørsmål, som forholdet mellom tilleggsskatt og straff, av plasshensyn utelatt da det ikke er funnet plass til en tilfredsstillende omtale.

I kapittel 2 vil det gis en overordnet oversikt over kriminaliseringen av skattesvik. Herunder vil jeg redegjøre for hvilket retts gode straffeloven § 378 tar sikte på å beskytte, samt rettsstatlige begrensninger for bruk av straff. Kapittel 3 og 4 omhandler den objektive gjerningsbeskrivelse som følger av straffeloven § 378. Tradisjonelt har den objektive

²⁴ Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.2 s. 332.

²⁵ Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4.1 s. 334.

²⁶ Prop. 38 L (2015-2016) kapittel 1 s. 11.

²⁷ Henry John Mæland, *Norsk alminnelig strafferett*, Bergen 2012 s. 54-55.

gjerningsbeskrivelse vært inndelt i et grunnvilkår og følgekrav, eller i et årsaksledd og virkningsledd.²⁸ Jeg har imidlertid valgt en annen terminologi ved å inndele den objektive gjerningsbeskrivelse i et krav om opplysningssvikt og et krav om skade eller fare for skade på skatteprovenyet. Dette er begrunnet i at denne terminologien er funnet å gi en mer presis beskrivelse av hva som utgjør det sentrale vurderingstema under de ulike elementene av den objektive gjerningsbeskrivelse.

Kapittel 5 omhandler krav om subjektiv skyld, som for straffeloven § 378 er sammensatt av forsett for krav om opplysningssvikt og uaktsomhet for krav om skade eller fare for skade på skatteprovenyet. I kapittel 6 vil det gis en kort redegjørelse av det sentrale vurderingstema for forsøk og medvirkning i relasjon til straffeloven § 378 om skattesvik.

Avslutningsvis vil jeg i kapittel 7 gi en vurdering av hvorvidt straffebestemmelsen om skattesvik er hensiktsmessig ut fra et de lege ferenda-synspunkt.

2 Overordnet om kriminaliseringen av skattesvik

2.1 Straffeloven § 378

Skattesvik straffes på nærmere vilkår etter straffeloven § 378. Bestemmelsen om skattesvik lyder som følger:

”Med bot eller fengsel inntil 2 år straffes den som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til en offentlig myndighet, eller unnlater å gi pliktig opplysning, når han forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler.”

Bestemmelsen defineres som ordinært skattesvik, og utgjør en del i rekken av gradsforbrytelser: I tillegg til ordinært skattesvik, straffes også grovt skattesvik etter straffeloven § 379, og grovt uaktsomt skattesvik etter straffeloven § 380. Bakgrunnen for det grunnleggende behovet for å inndele samme type forbrytelser i grader relaterer seg til forbrytelsens straffverdighet. Hvordan samme forbrytelse rubriseres er således et uttrykk for lovgivers syn på hva som utgjør forholdsmessig straff på den forbryterske virksomhet.

Straffereaksjonen ved skattesvik rettes mot ”den som” er å bebreide for opplysningssvikten og dens skattemessige følger, jf. straffeloven § 378. Det vil i praksis være den som har plikt

²⁸ Se blant annet Morten Eriksen, ”Straffbar opplysningssvikt ved ligningen”, *Tidsskrift for Skatterett* hefte 1, 2016 s. 10-49 og TOSLO-2011-191007.

til å levere skattemelding, jf. skatteforvaltningsloven § 8-1. Skattyter kan være enhver fysisk eller juridisk person, jf. skatteforvaltningsloven § 1-2 bokstav b, der uttrykket skattepliktig er legaldefinert. At rettssubjektet bestemmelsen retter seg mot også kan være en juridisk person, innebærer at det kan bli tale om foretaksstraff, jf. straffeloven § 27. Foretaksstraff er fakultativt, jf. ordlyden ”kan (...) straffes”, og vurderingen av om foretaket skal straffes vil bero på momentene som fremgår av straffeloven § 28. Det vanligste i slike tilfeller er at det reageres med skjerpet tilleggsskatt.²⁹

”Offentlig myndighet” vil omfatte ethvert myndighetsorgan som med hjemmel i stortingsvedtak innkrever skatter og avgifter. Hvem som er myndighetsorgan for ulike skattarter, følger av skatteforvaltningsloven kapittel 2.

Den objektive gjerningsbeskrivelse består av to elementer. Det første elementet omtales som en samlebetegnelse for opplysningssvikt, og retter seg mot selve handlingen. Handlingen består i at gjerningspersonen ”gir uriktige eller ufullstendige opplysninger” eller ”unnlater å gi pliktig opplysning”. At det foreligger en form for opplysningssvikt er et nødvendig vilkår for straff, men det er ikke alene tilstrekkelig. I tillegg kreves, som det andre elementet av gjerningsbeskrivelsen, at opplysningssvikten ”kan føre til skattemessige fordeler”.

2.2 Beskyttelsesinteressen: Hvilket rettsgode tar straffeloven § 378 sikte på å beskytte?

Rettsgodebeskyttelse er et begrep som angir hvilket rettsgode som er beskyttet gjennom kriminalisering av handlinger.³⁰ Som et utgangspunkt er det kun handlinger som medfører skade eller fare for skade på interesser som har et rettmessig krav på vern, som bør kriminaliseres.³¹ Særlig sentrale interesser er individers integritet, økonomiske verdier og samfunnsinteresser.³²

Hovedformålet med straffeloven § 378 er å forhindre skatteunndragelser. Bestemmelsen skal motvirke at skattyter foretar handlinger som angriper statens viktigste inntektsgrunnlag. Det fremkommer tydelig gjennom paragrafoverskriften – ”skattesvik” – at beskyttelsesinteressen er skatteprovenyet. Det inkluderer både økonomiske verdier og samfunnsinteresser, hvilket

²⁹ Einar Harboe, Truls Leikvang og Rino S. Lystad, *Ligningsloven Kommentarutgave*, 7. utgave, Oslo 2015 s. 455.

³⁰ Linda Gröning, Erling Johannes Husabø og Jørn Jacobsen, *Frihet, forbrytelse og straff*, Bergen 2016 s. 48-49.

³¹ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 7.5.2.1 s. 89.

³² Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 7.5.2.1 s. 89.

legitimerer kriminaliseringen av handlinger som medfører skade eller fare for skade på skatteprovenyet.

2.3 Kort om rettsstatlige begrensninger mot å beskytte et rettsgode med straff

Straff er det mest inngripende virkemiddel staten har for å motvirke og reagere mot uønskede handlinger. Bruk av straff er derfor underlagt rettsstatlige begrensninger, hvilket innebærer at straff ikke kan benyttes i ubegrenset utstrekning.

En første begrensning følger av skadefølgeprinsippet. I dette prinsippet ligger blant annet at straff kun bør anvendes når tungtveiende grunner taler for det.³³ Prinsippet presumerer at det utelukkende er legitimt å kriminalisere handlinger som er egnet til å medføre skade eller fare for skade på beskyttelsesinteressen, og gir utgangspunkter som stiller krav til særskilt tungtveiende begrunnelse for kriminaliseringen.³⁴ Skadefølgeprinsippet angir således hvilken intensitet som kreves av inngrep i det aktuelle rettsgode for at kriminaliseringen er å anse som legitim. For skattesvik innebærer dette at dersom opplysningssvikten ikke under noen omstendigheter er egnet til å påvirke skattefastsettingen, foreligger ingen handling som angriper skattefundamentet som straffebudet tar sikte på å beskytte.

En annen begrensning følger av subsidiaritetsprinsippet. Subsidiaritetsprinsippet innebærer at kriminaliseringen av en handling bør være av subsidiær karakter, hvilket innebærer at straff kun bør benyttes som et siste virkemiddel mot handlinger som angriper et rettsgode.³⁵ Dette medfører at kriminalisering av en handling bør begrunnes i at andre virkemidler ikke er funnet tilstrekkelig for å beskytte den aktuelle interessen, samt at straff er hensiktsmessig.³⁶

Etter dagens system foreligger flere rettslige virkemidler som tar sikte på å beskytte skattefundamentet. Der det foreligger en opplysningssvikt kan ligningen endres etter skatteforvaltningsloven § 12-6 annet ledd.³⁷ Videre kan det ilegges ordinær og skjerpet tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven §§ 14-3 og 14-6. Det mest inngripende virkemiddel er straff etter straffeloven §§ 378 til 380. Disse virkemidler er ulike verktøy som knytter seg til ulike grader av det forhold at det foreligger opplysningssvikt. Straff for skattesvik er

³³ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 7.5.2.1 s. 89.

³⁴ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 7.5.2.1 s. 89.

³⁵ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 7.5.3.2 s. 92.

³⁶ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 7.5.3.1 s. 92.

³⁷ Tidligere var endring av ligning til ugunst for skattyter regulert av ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a.

imidlertid forbeholdt de alvorligste tilfellene.³⁸ Lovgiver har med andre ord vurdert at de øvrige virkemidler som har til hensikt å beskytte skatteprovenyet, ikke gir tilstrekkelige beskyttelse mot de mest alvorlige overtredelsene, og at straff i de tilfeller som måtte omfattes av straffebestemmelsene er hensiktsmessig.

3 Krav om opplysningssvikt

3.1 Overordnede spørsmål

3.1.1 Innledning

Etter straffeloven § 378 må det, for å kunne holde noen strafferettslig ansvarlig for overtredelse, være på det rene at vedkommende har gitt ”uriktig eller ufullstendig opplysning til en offentlig myndighet, eller unnlater å gi pliktig opplysning”. Dette omtales som den *straffesanksjonerte opplysningssvikten*, og er del av den objektive gjerningsbeskrivelse bestemmelsen angir. Dette kapittelet vil ta sikte på å analysere vilkårene som må være oppfylte for at det kan konstateres å foreligge en straffsanksjonert opplysningssvikt.

I tilknytning til analysen av vilkårene om opplysningssvikt, reises et par sentrale problemstillinger. Den første er i hvilken grad uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” skal tillegges samme innhold som i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a og skatteforvaltningsloven §§ 14-3 og 14-6 om henholdsvis endring av ligning og tilleggsskatt, hvor uttrykket også er benyttet. Dersom det er meningen at uttrykket i straffeloven § 378 skal ha samme innhold som i andre bestemmelser uttrykket er benyttet, kan rettskilder som knytter seg til tolkingen av ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a og skatteforvaltningsloven §§ 14-3 og 14-6, også ha relevans for tolkingen av straffeloven § 378.

En annen problemstilling omhandler forholdet til bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt som følger av skatteforvaltningsloven § 8-1. Tradisjonelt har vurderingen av om det foreligger ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” tatt utgangspunkt i bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt.³⁹

Disse to problemstillingene er i liten grad direkte berørt i det foreliggende rettskildematerialet, særlig hva gjelder forholdet til bestemmelsen om skattyters alminnelige

³⁸ Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.6 s. 218.

³⁹ Se blant annet Rt. 1999 s. 223, Rt. 2006 s. 1598, LB-2015-173013, TDRAM-2016-9129 og TOSLO-2017-59532.

opplysningsplikt. Mitt syn er at de bør behandles grundigere for å belyse vilkårene for straff etter straffeloven § 378. Jeg vil derfor innlede min analyse av vilkårene med en slik behandling.

3.1.2 Skal uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” tillegges samme meningsinnhold i samtlige bestemmelser det er benyttet?

3.1.2.1 Utgangspunkter for vurderingen

Begrepet ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” er som nevnt benyttet i flere bestemmelser, herunder straffebestemmelsen om skattesvik, fristendringsreglene og tilleggsskattereglene.⁴⁰ Det prinsipielt viktige spørsmål er om uttrykket skal tillegges samme meningsinnhold i samtlige bestemmelser det er benyttet.

Et overordnet mål med skatteforvaltningen er å komme frem til en riktig skatteberegning av skattyternes skatteplikt.⁴¹ At den enkelte skattyter inngir riktige og fullstendige opplysninger til skattemyndighetene er en grunnleggende forutsetning for å oppnå korrekt skattefastsetting.⁴² Det foreligger flere rettslige virkemidler for å nå målsettingen om korrekt skatteberegning og skatteinnbetaling.

Et første virkemiddel er skattemyndighetenes adgang til å treffe vedtak om beregning og inndrivelse av skatt i medhold av skatteforvaltningsloven og lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven). En sentral bestemmelse følger av skatteforvaltningsloven § 9-1 første ledd hvoretter fastsetting av skattegrunlaget skal skje med grunnlag i de skattepliktiges innleverte skattemeldinger.

Dersom det skulle vise seg at skattefastsettingen i første omgang var uriktig, har skattemyndighetene adgang til å endre skattefastsettingen, jf. skatteforvaltningsloven § 12-1 første ledd. Tidligere fulgte adgangen til å vedta endring av skattefastsettingen av ligningsloven kapittel 9. Ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav g ga adgang til å endre skattefastsettingen til ugunst for skattyter etter utløpet av den alminnelige endringsfristen, dersom det var på det rene at skattyteren hadde inngitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”.

⁴⁰ Se henholdsvis straffeloven § 378, ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a og skatteforvaltningsloven §§ 14-3 og 14-6.

⁴¹ NOU 2003: 7 pkt. 4.1 s. 21.

⁴² NOU 2003: 7 pkt. 4.7.3.1 s. 30.

En tilsvarende bestemmelse som ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a er ikke videreført i skatteforvaltningsloven. For å endre skattefastsettingen etter utløpet av den alminnelige endringsfrist etter skatteforvaltningsloven, må skattyteren ilegges skjerpet tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven § 14-6 første ledd eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378-380, jf. skatteforvaltningsloven § 12-6 første ledd. Det er således ikke et vilkår om at skattyter har inngitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” i relasjon til denne bestemmelse. Det følger imidlertid av forarbeidene at denne utvidende endringsadgangen kun omfatter de deler av skattefastsettingen som skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om.⁴³ Vilkåret som sådan har dermed fortsatt relevans i relasjon til skattemyndighetenes utvidede endringsadgang etter dagens bestemmelser.

Videre kan skattemyndighetene ilegge tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven §§ 14-3 og 14-6. For å ilegge ordinær tilleggsskatt etter § 14-3 første ledd kreves kun at det objektivt foreligger ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”. Ved forsettlig og grovt uaktsom opplysningssvikt kan det reageres med skjerpet tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven § 14-6 første ledd eller straff etter straffeloven §§ 378-380. De to sistnevnte er således forbeholdt de mer alvorlige overtredelsene.⁴⁴

Ved anmeldelse av forholdet kan påtalemyndigheten ta ut tiltale for overtredelse av straffelovens bestemmelser om skattesvik. Vilkåret er, både etter dagens bestemmelser om skattesvik og den tidligere straffebestemmelse om skattesvik i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a, at det foreligger en opplysningssvikt, enten i form av at det er inngitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger til offentlig myndighet” eller at skattyter har ”unnlatt å gi pliktig opplysning”, jf. straffeloven § 378.

Uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” er som det fremgår ovenfor gjennomgående satt som vilkår for de ulike rettslige virkemidlene skattemyndighetene har for å fremme siktemålet om å oppnå korrekt skattefastsetting. Det foreligger således en nær sammenheng mellom bestemmelsene om fristendring, tilleggsskatt og straff. At uttrykket skal tillegges samme innhold i samtlige bestemmelser kan imidlertid ikke uten videre ukritisk legges til grunn. I det følgende skal jeg ta stilling til om innholdet i formuleringen ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” er sammenfallende i henholdsvis fristendingsreglene og straff, og tilleggsskattereglene og straff.

⁴³ Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 18.8.3.3 s. 181.

⁴⁴ Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.6 s. 218.

3.1.2.2 Er meningsinnholdet i fristendringsreglene og straffebestemmelsen sammenfallende?

Etter straffeloven § 378, ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a og skatteforvaltningsloven §§ 14-3 første ledd og 14-6 første ledd er det som nevnt etter samtlige bestemmelser vilkår om at det foreligger ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”. At uttrykket er tilsvarende på ordlydsplan skulle isolert tilsi at uttrykket tillegges samme meningsinnhold uavhengig av hvilken bestemmelse som er gjenstand for tolking, samt at ordlyden i de respektive bestemmelser tilsier det samme materielle resultat. Dette betyr imidlertid ikke at meningsinnholdet skal være likt.

Et tolkningsresultat basert på at ord og uttrykk skal forstås på samme måte i samtlige bestemmelser de er benyttet, kan være begrunnet i hensyn til harmoni og konsekvens i regelverket. Ved en slik tilnærming kan det stilles spørsmål om hvilket tolkingsalternativ som harmonerer best med det regelverk bestemmelsen er en del av, samt regelverket for øvrig.⁴⁵

Den øvrige språklige konteksten som uttrykket fremkommer i, kan imidlertid tilsi at uttrykket må tillegges det meningsinnhold som best harmonerer med den konkrete sammenhengen uttrykket er benyttet i. Ord og uttrykk som er benyttet i en språklig tekstkilde, må tolkes ut fra konteksten.⁴⁶ Det er derfor hensiktsmessig å se nærmere på hvilken kontekst uttrykket er benyttet i, og om denne eventuelt er ulik for de respektive bestemmelser.

Etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a fremgår det følgende:

”Er endringen til ugunst for skattyteren skal fristen være (...) to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller ikke har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over.”

En relevant forskjell på konteksten i denne bestemmelsen og straffeloven § 378, er konsekvensen av at uriktige eller ufullstendige opplysninger gis. Endring til ugunst og straff er vesensforskjellige konsekvenser av den foreliggende opplysningssvikt, hvilket trekker i retning av at uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” ikke nødvendigvis kan tillegges samme meningsinnhold i fristendringsreglene og straffebestemmelsen om skattesvik.

⁴⁵ Jens Edvin A. Skoghøy, *Rett og rettsanvendelse*, Oslo 2018 s. 44.

⁴⁶ Jens Edvin A. Skoghøy, *Rett og rettsanvendelse*, Oslo 2018 s. 240-241.

Straff er av en helt annen karakter enn at ligningen endres til ugunst for skattyter. Derfor er det naturlig at det kreves mer for at vilkåret anses oppfylt i straffesammenheng.

I Finansdepartementets oppfølging av Tilleggsskatteutvalgets utredning blir det om uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” fremholdt følgende:

”Kriteriet uriktige eller ufullstendige opplysninger inngår også ved vurderingen av fristreglene i kapittel 9 og i vilkårene for straff etter ligningsloven kapittel 12. Det er i retts- og ligningspraksis lagt til grunn at begrepet *i hovedsak* har det samme innholdet i alle bestemmelsene.”⁴⁷ (min kursivering)

I henhold til ovennevnte sitat gir departementet uttrykk for at uttrykket uriktige eller ufullstendige opplysninger hovedsakelig skal tillegges samme innhold i samtlige bestemmelser. Dette må innebære at det kan tenkes fravikelser fra det som etter departementets oppfatningen er et mer generelt utgangspunkt. Etter departementets vurderinger og forslag fremholdes videre at det grunnleggende vilkåret for tilleggsskatt burde samsvare med det tilsvarende vilkåret etter fristendringsreglene i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, og forutsetningsvis også i relasjon til straffebestemmelsen, både den opphevede og gjeldende bestemmelse om skattesvik.⁴⁸

I rettspraksis er problemsstillingen i liten grad direkte berørt. Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes) gjaldt gyldigheten av overligningsnemndas vedtak om endring av ligningen av en norsk filial av et utenlandsk selskap, herunder spørsmål om toårsfristen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a kom til anvendelse. Førstvoterende tok under dette ikke uttrykkelig stilling til om vilkåret om uriktige eller ufullstendige opplysninger har samme innhold i bestemmelsene om tilleggsskatt og endring av ligning til ugunst for skattyter.⁴⁹

Annenvoterende (dommer Aarbakke) fremholdt i sitt votum at det på grunn av den nære sammenheng mellom de tre bestemmelsene om endringsligning, tilleggsskatt og straff, ikke kan være tale om ”mer enn gradsforskjeller mellom tolkningene”.⁵⁰ Utsagnet er interessant i den forstand at annenvoterende konstaterer at det eksisterer gradsforskjeller i hvordan uttrykket skal fortolkes i relasjon til de ulike bestemmelsene, hvilket skulle tilsi at uttrykket ikke uten videre kan tillegges samme meningsinnhold.

⁴⁷ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.2.1 s. 36.

⁴⁸ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.2.3 s. 39-40.

⁴⁹ Rt. 1999 s.1087 (s. 1102).

⁵⁰ Rt. 1999 s.1087 (s. 1110).

En tilsvarende forståelse synes å ligge til grunn i Høyesteretts vurderinger i Rt. 2012 s. 1648 (Statoil), uten at førstvoterende går nærmere inn i tematikken.⁵¹ Saken gjaldt anvendelsen av toårsfristen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a for endring av ligning til ugunst for skattyteren. Høyesterett viste til forarbeidene til tilleggsskattereglene hvor det fremholdes at rettspraksis og ligningspraksis er så vidt omfattende at den gir betydelig veiledning vedrørende hva som skal anses som uriktige eller ufullstendige opplysninger.⁵² Til dette bemerket imidlertid førstvoterende at uttalelsene i forarbeidene synes å gjelde mer generelt for opplysningspliktreglene i ligningsloven.⁵³ Dette kan tas til inntekt for at vurderingen av hva som utgjør uriktige eller ufullstendige opplysninger må vurderes konkret for det enkelte tilfelle, hvoretter en mer generaliserende fremstilling av hva som utgjør opplysningssvikt kun benyttes som veiledning. Det bør med andre ord tas høyde for at uttrykket kan bli tolket forskjellig.

I Rt. 2009 s. 813 (Gaard/Tveit), synes Høyesterett å legge til grunn at vilkåret om uriktige og ufullstendige opplysninger ikke har eksakt samme innhold i samtlige bestemmelser der uttrykket blir benyttet.⁵⁴ Saken gjaldt gyldigheten av ligningen av aksjonærer ved overdragelse av samtlige aksjer i selskapet, der spørsmålet var om en del av vederlaget skulle regnes som ”fordel vunnet ved arbeid” i henhold til lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 5-10. Høyesterett kom til at hele restvederlaget måtte anses som ”fordel vunnet ved arbeid”, og det oppstod deretter spørsmål om det var adgang til å endre ligningen til ugunst for skattyter etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a.⁵⁵

Ved vurderingen av om det var inngitt ”ufullstendige opplysninger” blir det vist til eldre forarbeider om innholdet i kriteriet ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” i tilleggsskattebestemmelsene, noe Høyesterett mente hadde klar overføringsverdi ved tolkingen av ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a.⁵⁶ Høyesterett fremholdte imidlertid den vesensforskjell om at det for endring av ligning ikke er tale ileggelse av noen sanksjon, og at det av denne grunn bør praktiseres en noe strengere vurderingsnorm ved spørsmål om det er inngitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i relasjon til endring av ligningen.⁵⁷

⁵¹ Rt. 2012 s. 1648 (avsnitt 49).

⁵² Rt. 2012 s. 1648 (avsnitt 48), jf. Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.2.3 s. 40.

⁵³ Rt. 2012 s. 1648 (avsnitt 49).

⁵⁴ Rt. 2009 s. 813 (avsnitt 84).

⁵⁵ Rt. 2009 s. 813 (avsnitt 74).

⁵⁶ Rt. 2009 s. 813 (avsnitt 78 og 79).

⁵⁷ Rt. 2009 s. 813 (avsnitt 84).

Høyesteretts standpunkt gir uttrykk for at det eksisterer forskjeller i hvordan uttrykket skal fortolkes i henhold til de respektive bestemmelsene. Hvor stor og betydelig forskjell det er tale om, er imidlertid ikke like klart. Ved tolking av de respektive bestemmelsene må det likevel tas hensyn til at samme uttrykk kan ha ulikt meningsinnhold ut fra hvilken kontekst uttrykket er benyttet i, hvilket innebærer at selv om samme uttrykk er benyttet i flere bestemmelser, må vilkåret tolkes ut fra sammenhengen – konteksten.⁵⁸ Dette samsvarer godt med det som fremkommer av juridisk teori om hvordan meningsinnhold uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” skal fortolkes. Wilskow argumenterer med at det ikke uten forbehold kan legges til grunn at uttrykket kan tolkes likt når det gjelder reglene om endring av ligningen og de regler som fremgår i et sanksjonsregelverk.⁵⁹ Uten å nevne hvilke forhold det siktes til, fremholder forfatter at ”[m]ye taler for” at grensene for hva som er ansett for å omfattes av uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” må innsnevres i tilfeller begrepet er benyttet i et sanksjonsregelverk.⁶⁰ Hva gjelder straffebestemmelsen fremholder forfatteren følgende:

”Likeledes må nok grensene snevres ytterligere før uriktige eller ufullstendige opplysninger kan sies å foreligge etter straffebestemmelsen i § 12-1.”⁶¹

På den ene siden trekker Finansdepartementets standpunkt langt på vei i retning av at uttrykket skal tillegges samme meningsinnhold i samtlige bestemmelser det er benyttet. Det bør likevel tas høyde for at forarbeidene er eldre enn foreliggende rettspraksis. Det er ikke det forhold at forarbeidene er eldre i seg selv som har betydning for forarbeidenes vekt som rettskilde, men at senere rettspraksis viser at det har skjedd en rettsutvikling som fraviker det nokså strenge og lite nyanserte standpunktet som fremkommer av forarbeidene. I tillegg er det for gjennomgåtte forarbeider ikke særlig med intensjonsdybde i departementets drøftelser av hvorvidt uttrykket er å forstå likt i samtlige bestemmelser det er benyttet. Disse omstendigheter gjør at forarbeidenes vekt som rettskilde svekkes i denne sammenheng.

Videre er det flere forhold som trekker i retning av at uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” ikke uten videre kan tillegges samme meningsinnhold i samtlige bestemmelser uttrykket er benyttet. Først og fremst er det som nevnt tale om gradsforskjeller mellom

⁵⁸ Jens Edvin A. Skoghøy, *Rett og rettsanvendelse*, Oslo 2018 s. 240-241.

⁵⁹ Petter Chr. Wilskow, *Bedriftsbeskatning i praksis*, Oslo 1997 s. 393.

⁶⁰ Petter Chr. Wilskow, *Bedriftsbeskatning i praksis*, Oslo 1997 s. 393.

⁶¹ Petter Chr. Wilskow, *Bedriftsbeskatning i praksis*, Oslo 1997 s. 393.

bestemmelsene. Videre må det tas høyde for at rettsvirkninger, bevis- og skyldkrav er ulike for fristendringsreglene, tilleggsskattereglene og straffebestemmelsen.

Den mest fremtredende og åpenbare forskjell er hvilken rettsvirkning som følger av bestemmelsene. Slik som ovennevnte sitat av juridisk teori antyder, vil grensene for hva som vil være omfattet av vilkåret ”uriktige og ufullstendige opplysninger” variere avhengig av hvilken rettsvirkning som er tilknyttet bestemmelsene. Disse ulike rettsvirkningene vil således sette rammer for hva som omfattes av uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”. Dersom grensene på denne måten trekkes ulikt ut fra hvilken bestemmelse det er tale om, vil det ikke alltid være sammenfall og tilsvarende slutninger når meningsinnholdet i uttrykket fortolkes i henhold til de respektive bestemmelsene.

Ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a gir hjemmel for å endre ligningen til ugunst for skattyter etter utløpet av den alminnelige toårsfristen dersom vedkommende skattyter har inngitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”. Dersom det er på det rene at skattyter har inngitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er fristen for endring av ligningen ti år etter inntektsåret for den aktuelle ligningen, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1. Etter ligningsloven § 9-1, om virkeområdet for ligningsloven kapittel 9, kan ligningen av uansett årsak endres dersom skattyter ”er uriktig lignet eller forbigått ved ligningen og når skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endring i andre tilfelle”. Av forarbeidene følger det at ligningsloven § 9-1 gir hjemmel for å endre ligningen under den forutsetning av at det er utlignet for lite eller for mye skatt.⁶² Siktemålet med bestemmelsene i ligningsloven kapittel 9 er således å oppnå korrekt ligning.⁶³ Virkningene av at ligningen endres er dermed at skatt etterbetales eller tilbakebetales. Det er med andre ord ikke knyttet noen form for reaksjon eller sanksjon til bestemmelsene i ligningsloven kapittel 9.

Å inngi uriktige eller ufullstendige opplysninger i relasjon til fristendringsreglene er ikke handlinger som er kriminaliserte. Å inngi uriktige eller ufullstendige opplysninger i relasjon til straffeloven § 378, er derimot kriminaliserte handlinger. På nærmere bestemte vilkår kan skattyteren holdes strafferettslig ansvarlig for denne opplysningssvikten. Reaksjonen for denne typen handlinger er straff, i den hensikt at straffen for vedkommende skal føles som et onde. Rettsvirkningene knyttet til bestemmelsene er således vesensforskjellig, hvilket bør gjenspeiles i hvilket meningsinnhold som tillegges uttrykket i relasjon til bestemmelsene.

⁶² Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) pkt. 10.1 s. 106.

⁶³ Følger også av Rt. 1992 s. 1588 (s. 1592).

Det er videre ulike beviskrav for henholdsvis endringsligning og straff. For endring av skattefastsettingen til ugunst for skattyter etter utløpet av den alminnelige toårsfristen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, er det tilstrekkelig at det foreligger alminnelig sannsynlighetsovervekt for at skattyter har inngitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.⁶⁴ For straff er det ulovfestede beviskravet at samtlige elementer av gjerningsbeskrivelsen finnes bevist oppfylt ut over enhver rimelig tvil. Denne forskjellen tilsier at også uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” ikke bør tillegges likt meningsinnhold. Beviskravene i henhold til de ulike bestemmelsene vil derfor være et supplerende moment ved avgjørelsen av hva som omfattes av uttrykket uriktige eller ufullstendige opplysninger. Dette vil innebære at rekkevidden for hva som vil omfattes av uttrykket snevres ytterligere inn for desto strengere beviskrav som anvendes. Med bakgrunn i dette vil naturlig nok det som anses for å omfattes av uttrykket uriktige eller ufullstendige opplysninger i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke uten videre kunne legges til grunn med identisk innhold i henhold til straffebestemmelsene om skattesvik.

Enda en forskjell mellom bestemmelsene manifesteres gjennom krav om subjektiv skyld. Etter fristendringsreglene kreves ingen subjektiv skyld, og hvorvidt ligningen kan endres beror på en ren objektiv vurdering av om det foreligger en opplysningssvikt. En opplysningssvikt i strafferettslig forstand krever subjektiv skyld i form av forsett. Ved å se bort fra skyldkravet og heller beskrive hva som rent objektivt faller inn under uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”, vil det være naturlig å se hen til hvordan uttrykket er forstått i andre bestemmelser det er benyttet. En slik abstrakt fremstilling vil imidlertid ikke kaste lys over de løpende vurderingene som foretas i rettsanvendelsesprosessen, og blir fort noe teoretisk. Herunder bør rettsanvenderen derfor være oppmerksom på den forskjell i bestemmelsene grunnet i at det gjelder ulike skyldkrav.

For straff inngår således flere subjektive elementer i vurderingen, noe som medfører at det vil være færre saker hvor skattyter blir ilagt straff enn tilfeller der skattefastsettingen er gjenstand for endring. Dette er et ytterligere argument for at uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” som et utgangspunkt bør tolkes kontekstuell. Særlig hva gjelder fristendringsreglene og straffebestemmelsene må rettsanvenderen være oppmerksom på de vesensforskjeller som tilsier at uttrykket ikke har sammenfallende meningsinnhold i bestemmelsene.

⁶⁴ Ole Gjems-Onstad mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, 9. utgave, Oslo 2015 s. 1201.

Det er således tale om forskjeller hvilket medfører at det skal mer til for at vilkåret anses oppfylt i strafferettslig forstand. Det kan imidlertid være vanskelig å avgjøre og å identifisere forskjellen på hva som er strafferettslig overtredelse og annen type overtredelse. Dette problemet oppstår også i andre relasjoner, for eksempel om det foreligger strafferettslig eller erstatningsrettslig svik, eller om det foreligger strafferettslig eller erstatningsrettslig uaktsomhet. Likevel er det på det rene at det i relasjon til fristendringsreglene og straffebestemmelsen er tale om ikke ubetydelige forskjeller i form av ulike rettsvirkninger, bevis- og skyldkrav. Disse forskjeller må det tas høyde for ved vurderingen av om det foreligger opplysningssvikt, særlig i strafferettslig henseende.

3.1.2.3 Er meningsinnholdet i tilleggsskattereglene og straffebestemmelsen sammenfallende?

I det følgende vil det tas stilling til spørsmålet om den nedre grensen for å kunne ilegge tilleggsskatt er sammenfallende med den nedre grensen for ileggelse av straff, eller om terskelen for straff er noe høyere. Med andre ord er spørsmålet om det kreves noe mer for at en overtredelse skal være omfattet av straffebudet enn for tilleggsskattereglene. Hva gjelder uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” i relasjon til tilleggsskattereglene og straffebestemmelsen, vil vurderingen av hvorvidt uttrykkets meningsinnhold er sammenfallende mellom bestemmelsene bero på momentene som fremholdt foran. ”Uriktige eller ufullstendige opplysninger” er som nevnt også vilkår i tilleggsskattereglene, og isolert sett vil en naturlig språklig forståelse tilsi at uttrykket tillegges likt meningsinnhold. Uttrykket må imidlertid som fremholdt tolkes i sammenheng med den øvrige språklige konteksten det fremkommer i.

Om ordinær tilleggsskatt fremgår det følgende av skatteforvaltningsloven § 14-3 første ledd:

”Tilleggsskatt ilegges skattepliktig og trekkpliktig som nevnt i § 8-8 første og annet ledd, som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler.”

Om skjerpet tilleggsskatt fremgår følgende av skatteforvaltningsloven § 14-6 første ledd:

”Skjerpet tilleggsskatt ilegges skattepliktig og trekkpliktig som nevnt i § 8-8 første og annet ledd, som forsettlig eller grovt uaktsomt gir skattemyndighetene uriktig eller ufullstendig opplysning, eller unnlater å gi pliktig opplysning, når vedkommende forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler.”

Den språklige sammenhengen uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” fremkommer av i bestemmelsene om ordinær og skjerpet tilleggs�katt, er nærmest tilsvarende straffebestemmelsen om skattesvik. Dette gjelder særlig for skatteforvaltningsloven § 14-6 første ledd om skjerpet tilleggs�katt, som i likhet med straffebestemmelsen oppstiller tilsvarende skyldkrav. Antakeligvis er det derfor nærliggende at uttrykkets meningsinnhold i utgangspunktet tillegges likt innhold i bestemmelsen om skjerpet tilleggs�katt og straff, og om mulig bestemmelsen om ordinær tilleggs�katt. Videre er både tilleggs�katt og straff å definere som sanksjoner. Den prinsipielt viktige forskjellen består i at tilleggs�katt ilegges administrativt som en forvaltningssanksjon, mens straff følger strafferettssporet.

I Tilleggs�kattutvalgets utredning av 2003 blir det fremholdt under vurderingen av gjeldende rett at uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” i relasjon til straffebestemmelsen i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a skal tolkes på samme måte som det tilsvarende kriteriet i § 10-2 nr. 1 om tilleggs�katt.⁶⁵ I utvalgets forslag til nye administrative sanksjoner er det antatt at uttrykkets innhold er tilnærmet likt i samtlige bestemmelser det er benyttet, og at ”[t]ungtveiende grunner taler for at samme begrep som brukes i forskjellige bestemmelser i samme lov, bør ha tilnærmet det samme innholdet”.⁶⁶ Utvalgets standpunkt begrunnes med at det ellers vil kunne medføre at lovverket blir uoversiktlig og lite tilgjengelig.⁶⁷ Denne oppfatning gir uttrykk for systemorienterte og retts tekniske vurderinger, hvilket innebærer at samme uttrykk tolkes likt i bestemmelsene ut fra hensyn til harmoni, konsekvens og forutberegnelighet i rettssystemet.⁶⁸ Dagens straffebestemmelse om skattesvik er imidlertid ikke lengre å finne i samme lovverk som fristendringsreglene og tilleggs�kattereglene. Hvorvidt utvalget ville være av den samme oppfatning etter dagens rettstilstand kan dermed ikke legges til grunn med sikkerhet.

Når det gjelder hvilke rettsvirkninger som er tilknyttet henholdsvis tilleggs�kattereglene og straffebestemmelsen, er det for samtlige tale om ileggelse av sanksjoner. Tilleggs�katt har i likhet med straff et pønalt formål,⁶⁹ og skiller seg på dette punkt fra fristendringsreglene. Med bakgrunn i at både tilleggs�katt og straff er pønalt begrunnede sanksjoner er det tenkelig at hvilket meningsinnhold som tillegges uttrykket i relasjon til tilleggs�kattereglene, ikke

⁶⁵ NOU 2003: 7 pkt. 4.7.6.2 s. 38.

⁶⁶ NOU 2003: 7 pkt. 11.2.3.4 s. 105.

⁶⁷ NOU 2003: 7 pkt. 11.2.3.4 s. 105.

⁶⁸ Se blant annet Jens Edvin A. Skoghøy, *Rett og rettsanvendelse*, Oslo 2018 s. 43-44 og Jan Fridthjof Bernt, Synne Sæther Mæhle, *Rett, samfunn og demokrati*, Oslo 2007 s. 286-287.

⁶⁹ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 7.4 s. 33.

fraviker vesentlig fra hvordan uttrykket forstås i strafferettslig henseende. Forskjellen er imidlertid at tilleggsskatt formelt sett ikke er definert som straff, og det er herunder ikke tale om kriminaliserte handlinger. Handlinger som medfører overtredelse av straffeloven § 378, er derimot kriminaliserte handlinger. Reaksjonen for denne typen handlinger er straff, i den hensikt at straffen for vedkommende skal føles som et onde. En slik definisjon av sanksjonen straff er ikke en passende beskrivelse av den administrative sanksjonen tilleggsskatt, selv om tilleggsskattereglene som nevnt har et rent pønalt formål.

Det karakteristiske ved administrative sanksjoner er at det fungerer som et virkemiddel for å opprettholde tillit og lojalitet i et kontroll- og masseforvaltningssystem slik som skatteforvaltningen er, og det er således tale om ulike grader av alvorlighet mellom tilleggsskatt og straff. Den administrative sanksjonen består av ileggelse av forvaltningsgebyr, mens straff gir uttrykk for moralsk fordømmelse. Hva gjelder reaksjonenes prinsipielle art er straff den sterkeste sosial-etiske fordømmelse samfunnet har som virkemiddel mot uønskede handlinger. Bruk av forvaltningssanksjon gir ikke uttrykk for samme grad av klander. Straff kan videre innebære frihetsberøvelse over lengre tid, samt de konsekvenser som følger ved at domfelte ikke lengre har plettfri vandel. Forvaltningssanksjonens eneste konsekvens er et pengegebyr. Det er således en ikke ubetydelig forskjell på å bli straffet og å bli ilagt en forvaltningssanksjon. Straff og tilleggsskatt er dermed av ulik karakter.

For ileggelse av ordinær tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og straff, gjelder ulike beviskrav. For ileggelse av ordinær tilleggsskatt følger det ingen lovfestede beviskrav, men av forarbeidene til skatteforvaltningsloven og rettspraksis følger det at beviskravet for å ilegge ordinær tilleggsskatt er kvalifisert sannsynlighetsovervekt.⁷⁰ Det foreligger ingen nærmere definering av beviskravets innhold, men antakelig er innholdet likt som ellers i sivilprosessen. Når det da kreves kvalifisert sannsynlighetsovervekt, må beviskravet for å ilegge ordinær tilleggsskatt rimelig nok betraktes for å kreve noe mer enn alminnelig sannsynlighetsovervekt, men noe mindre enn at faktum må være bevist ut over enhver rimelig og fornuftig tvil, som i strafferetten. For straff er det ulovfestede beviskravet at samtlige elementer av gjerningsbeskrivelsen finnes bevist oppfylt ut over enhver rimelig tvil. Det straffeprosessuelle beviskravet gjelder også ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven § 14-6 første ledd.⁷¹ Det er således ikke tale om vesensforskjeller i

⁷⁰ Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.5.3 s. 223 og Rt. 2008 s.1409 (avsnitt 68).

⁷¹ Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.5.3 s. 223.

gjeldende beviskrav for ileggelse av ordinær tilleggsrett og straff, og skjerpet tilleggsrett og straff har identiske beviskrav.

Hva gjelder skyldkrav foreligger imidlertid en fremtredende forskjell mellom ordinær tilleggsrett sammenlignet med skjerpet tilleggsrett og straff. Ordinær tilleggsrett ilegges på et rent objektivt grunnlag, med mindre det foreligger unnskyldelige grunner, jf. skatteforvaltningsloven § 14-3 annet ledd. Ved ileggelse av skjerpet tilleggsrett og straff kreves imidlertid grov uaktsomhet eller forsett med hensyn til om det er inngitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. henholdsvis skatteforvaltningsloven § 14-6 første ledd og straffeloven §§ 378-380. Det ulike skyldkrav for ileggelse av henholdsvis ordinær tilleggsrett og straff er således en forskjell som tilsier at uttrykkets meningsinnhold er forskjellig i relasjon til de nevnte bestemmelser.

For skjerpet tilleggsrett og straff er imidlertid forskjellene ikke like fremtredende, verken hva gjelder beviskrav eller skyldkrav. Det kan tenkes at uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” i relasjon til skjerpet tilleggsrett og straff tillegges tilnærmet likt meningsinnhold. Likevel er det en viktig og ikke ubetydelig forskjell at skjerpet tilleggsrett er en forvaltningssanksjon og har en vesentlig ulik rettsvirkning og konsekvens enn det som følger med domfellelse og ileggelse av straff. I rettskildematerialet er det holdepunkter for at det ikke er fullstendig sammenfall i hva som tillegges uttrykkes meningsinnhold i relasjon til bestemmelsene. Dette innebærer at det kan tenkes at det i visse tilfeller kan reageres med tilleggsrett, men ikke med straff.

Sett under ett taler forskjellene i konteksten, nærmere bestemt ulikheter som manifesteres gjennom ulike rettsvirkninger, bevis- og skyldkrav, at det er grunn til å gi vilkåret i straffeloven § 378 et snevrere anvendelsesområde enn tilsvarende vilkår for fristendring og tilleggsrett. Dette er særs aktuelt når det gjelder straffebestemmelsene, som skiller seg vesentlig ut når det gjelder rettsvirkninger, bevis- og skyldkrav.

Det kan imidlertid tenkes at uttrykket tillegges samme innhold uavhengig av om det er tale om å endre ligningen, ileggelse av tilleggsrett eller straffeforfølgning, men det er altså ikke en gitt forutsetning. Dette kommer særlig på spissen når det gjelder begrepet ”ufullstendig”, som etter sin ordlyd favner videre enn begrepet ”uriktig”. Når det gjelder begrepet ”uriktig” det derfor ikke legges til grunn en like streng tolkningsnorm.

3.1.3 Hvilken betydning har bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt ved bedømmelsen etter straffeloven § 378?

Tradisjonelt har utgangspunktet for vurderingen av om det foreligger ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” vært tatt i bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt.⁷² Spørsmålet er om bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt etter skatteforvaltningsloven § 8-1 inngår i vurderingen av om det objektivt foreligger en opplysningssvikt etter straffeloven § 378, samt hvilken betydning opplysningsplikten eventuelt har ved tolking av andre bestemmelser. Med andre ord er det spørsmål om ikke overholdt opplysningsplikt, har betydning for om den samme handling kan karakteriseres som straffbar opplysningssvikt etter straffeloven § 378. Om og eventuelt i hvilken grad en overordnet formålsbestemmelse kan være av betydning for grensen mellom det straffbare og det straffrie, utgjør en viktig praktisk betydning for vurderingen når rettsanvenderen skal ta stilling til om det foreligger opplysningssvikt etter straffeloven § 378.

Skattyters alminnelige opplysningsplikt følger av skatteforvaltningsloven § 8-1.

Bestemmelsen lyder som følger:

”Den som skal levere skattemelding mv. etter dette kapitlet, skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.”

Bestemmelsen er en videreføring av den tilsvarende bestemmelse som fantes i ligningsloven § 4-1. At skattyter ”skal gi riktige og fullstendige opplysninger” er nytt i skatteforvaltningsloven § 8-1, men det har ikke vært til hensikt med noen realitetsendring av betydning.⁷³ Som begrunnelse for denne tilføyelsen blir det fremhevet at det sentrale vurderingstemaet for opplysningspliktens innhold bør fremgå direkte av bestemmelsen om alminnelig opplysningsplikt.⁷⁴ Meningen har således vært å tydeliggjøre kjernen i opplysningsplikten hvis vesentlige innhold er å inngi riktige og fullstendige opplysninger.

Skatteforvaltningsloven § 8-1 oppstiller en aktsomhets- og lojalitetsnorm, og foreskriver en aktiv og positivt angitt handleplikt for samtlige skattepliktige. Skattyteren ”skal gi riktige og

⁷² Se blant annet Rt. 1999 s. 223, Rt. 2006 s. 1598, LB-2015-173013, TDRAM-2016-9129 og TOSLO-2017-59532.

⁷³ Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 14.2.2 s. 92.

⁷⁴ Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 14.2.4 s. 92.

fullstendige opplysninger” og vedkommende ”skal opptre aktsomt og lojalt”. Bestemmelsen er generelt utformet og knesetter et viktig prinsipp: I et masseforvaltningssystem slik som skatteforvaltningen, er det av hensyn til økonomi og effektivitet avgjørende at skattyteren på sin side bidrar slik at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. I forarbeidene til ligningsloven § 4-1 fremgår det at bestemmelsen om alminnelig opplysningsplikt markerer et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom skattyteren og skattemyndighetene der formålet med dette samarbeidet er å oppnå korrekte skatteberegninger.⁷⁵ Etter bestemmelsen følger imidlertid ingen betinget reaksjon eller sanksjon dersom opplysningsplikten ikke overholdes. Den alminnelige opplysningsplikten fremstår derfor utelukkende som en overordnet norm som beskriver hvilke forventninger som stilles til den enkelte skattyter.

Skatteforvaltningsloven § 8-1 første punktum, om at skattyter skal gi ”riktige og fullstendige opplysninger” er en direkte speilvending av opplysningssvikten ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” i straffeloven § 378. Ordlyden i de respektive bestemmelsene er dermed ulike med den følge at heller ikke hensynet til konsekvens og harmoni i rettssystemet gir holdepunkter for å legge til grunn et slikt sammenfall. Mellom bestemmelsene foreligger klart en viss sammenheng i den forstand at begge omhandler skatteprovenyet og opplysninger som inngis i den forbindelse. Det er imidlertid ikke gitt, ut fra ordlyden, at det er innholdsmessig sammenfall i den betydning at ikke overholdt opplysningsplikt kan karakteriseres som straffbar opplysningssvikt.

Etter den opphevede bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt i ligningsloven § 4-1 kunne ikke det sentrale vurderingstema – å inngi riktige og fullstendige opplysninger – leses direkte ut fra lovteksten. Vurderingstemaet måtte i stedet fastlegges etter tolking av fristendringsreglene og tilleggsskattereglene, med utgangspunkt i kriteriet ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”.⁷⁶ Departementets oppfatning på dette punkt gir uttrykk for at det etter departementets mening foreligger innholdsmessig sammenfall mellom bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt på den ene siden og endringsfristreglene og tilleggsskattereglene på den andre siden.

Videre fremholder departementet om dette at ”det er den samme normen som skal legges til grunn ved vurderingen av hva som er riktige og fullstendige opplysninger etter forslaget” og hva som er uriktige og ufullstendige opplysninger etter endringsfristreglene og

⁷⁵ Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 76.

⁷⁶ Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 14.2.4 s. 92.

tilleggsskattereglene.⁷⁷ Departementet fremholder videre at ”loven blir mer enhetlig, og sammenhengen mellom opplysningsplikten og sanksjonsreglene blir tydeligere” ved at det sentrale vurderingstema uttrykkelig fremgår av bestemmelsen om skattyters alminnelig opplysningsplikt.⁷⁸ At ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” også er et vilkår etter straffeloven § 378 nevnes ikke i denne forbindelse. Dette kan ikke forstås på annen måte enn at departementet her sikter til sammenhengen mellom bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt, fristendringsreglene og tilleggsskattereglene.

Forarbeidene til straffeloven § 378 gir heller ingen holdepunkter for at vurderingen av om det foreligger en opplysningssvikt etter bestemmelsen, må ta utgangspunkt i bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt. Det nærmeste som uttales om tematikken i denne forbindelse er at det er en forutsetning for riktig fastsettelse av skatteplikten ”at opplysningsplikten etter ligningsloven kapittel 4 oppfylles både ved at pliktige opplysninger gis og at de opplysningene som gis er korrekte og fullstendige”.⁷⁹ Denne uttalelsen er generell og fremholder det åpenbare – korrekt skattefastsetting forutsetter at skattyter inngir riktige og fullstendige opplysninger. Uttalelsen gir imidlertid ingen antydning på at det er innholdsmessig sammenfall mellom straffeloven § 378 og skatteforvaltningsloven § 8-1.

I Tilleggsskatteutvalget av 2003 fremholder flertallet at uaktsomme overtredelser av ligningsloven må og bør kunne sanksjoneres i et administrativt system, uten at slike handlinger kriminaliseres.⁸⁰ Tilleggsskatt er ment for å ramme handlinger som medfører brudd på ligningslovens eller skatteforvaltningslovens regler, herunder regler om skattyters alminnelige opplysningsplikt. Høyesterett har dessuten fremholdt at det er nødvendig å kunne sanksjonere med tilleggsskatt for å effektivisere opplysningsplikten.⁸¹ Dette tilsier at det foreligger en mer naturlig forbindelse hva gjelder forholdet mellom tilleggsskattereglene og skattyters alminnelige opplysningsplikt, enn hva som er tilfellet for straffebestemmelsen om skattesvik. Samtidig tydeliggjøres at brudd på opplysningsplikten ikke er kriminaliserte handlinger og derav ikke straffbare. Det er imidlertid vanskelig å forene at det ved ileggelse av ordinær tilleggsskatt, som beror på en ren objektiv vurdering av om det er inngitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, skal ses hen til den aktsom- og lojalitetsnorm som oppstilles etter skatteforvaltningsloven § 8-1. Lovgivers uttalelser på dette punkt er tilsynelatende et

⁷⁷ Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 14.2.4 s. 92.

⁷⁸ Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 14.2.4 s. 92.

⁷⁹ Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4.2 s. 334.

⁸⁰ NOU 2003: 7 pkt. 11.1 s. 97.

⁸¹ Rt. 2002 s. 497 (s. 504).

resultat av en – om noe – lite gjennomtenkt vurdering fra lovgivers side, men det faller utenfor denne avhandlingens tema å gå nærmere inn på.

Utover dette er forarbeidene tause hva gjelder betydningen av skattyters alminnelige opplysningsplikt ved tolking av uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”. Dersom det hadde vært lovgivers vilje at utgangspunktet ved vurderingen av om det foreligger en opplysningssvikt i strafferettslig forstand måtte tas i bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt, burde det fremkomme tydelig i forarbeidenes motiver. For gjennomgåtte forarbeider fremgår ingen insentiv for å legge til grunn en slik slutning.

I Skatteunndragelsesutvalgets vurderinger av rekkevidden til ligningsloven § 4-1 fremholdes imidlertid at opplysningsplikten er utgangspunktet for vurderingen av om en skattyter har inngitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”.⁸² Det fremholdes videre at rekkevidden av den alminnelige opplysningsplikten er av ”betydning for blant annet endringsadgang, tilleggsskatt og straff etter ligningsloven”, og at grensen for hva som er ansett for å omfattes av kriteriet uriktige eller ufullstendige opplysninger, derfor er av stor betydning.⁸³ På tidspunktet Skatteunndragelsesutvalget ga sin redegjørelse for sitt syn på rekkevidden av ligningsloven § 4-1, var straff for skattesvik fortsatt regulert i ligningsloven. Herunder er det et poeng at straff for skattesvik ikke lengre følger av særlovgivningen.

Skatteunndragelsesutvalget viser i forlengelsen av sin redegjørelse til Rt. 1992 s. 1588 ”Loffland-dommen”, hvor det fremgår at skattyter må gi ”alle de opplysninger som man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt”.⁸⁴ Ved vurderingen av om skattyter har oppfylt sin alminnelige opplysningsplikt har Høyesterett med andre ord lagt til grunn en objektiv normsvurdering.

”Loffland-dommen” gjaldt imidlertid endring av ligningen til ugunst for skattyter etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Høyesterett har gitt uttrykk for at fristregler som inntatt i ligningsloven § 9-6 gir uttrykk for et viktig samarbeidsforhold mellom skattyteren og skattemyndighetene. Når skattyteren lojalt har inngitt tilstrekkelig med opplysninger slik at skattemyndigheten har et forsvarlig vurderingsgrunnlag, har skattyteren en beskyttelsesverdig interesse i at skattefastsettingen blir gjennomført i henhold til de regler og de frister som

⁸² NOU 2009: 4 pkt. 7.3.1.2 s. 86.

⁸³ NOU 2009: 4 pkt. 7.3.1.2 s. 87.

⁸⁴ NOU 2009: 4 pkt. 7.3.1.2 s. 87.

følger av loven.⁸⁵ Siktemålet med dette samarbeidsforholdet er å oppnå korrekte skattefastsetninger, og det er dermed mer nærliggende at vurderingen av om det foreligger opplysningssvikt i relasjon til fristendringsreglene tar utgangspunkt i bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt. Etter fristendringsreglene er det som nevnt ikke tilknyttet noen subjektive skyldkrav, og vurderingen av om det er inngitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” må vurderes på et rent objektivt grunnlag. Dette forhold er således forenlig med at det etter bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt i relasjon til fristendringsreglene legges til grunn en objektiv normsvurdering av om vedkommende skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt.

At det samme kan legges til grunn vedrørende forholdet mellom bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt og straffebestemmelsen, har imidlertid formodningen mot seg. Straff for skattesvik kan ikke avgjøres ved en ren objektiv vurdering. Ved vurderingen av om det foreligger straffbar overtredelse, skilles det mellom objektive og subjektive vilkår. Hvorvidt det foreligger ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” etter straffeloven § 378 beror på om det rent objektivt er inngitt en slik opplysningssvikt som omfattes av vilkåret. Krav om aktsom og lojal opptreden knytter seg til skattyterens opptreden, og hvilke subjektive forutsetninger vedkommende i det konkrete tilfellet har. Det gir dermed liten mening at det innfortolkes et krav om aktsom og lojal opptreden ved vurderingen av om det objektivt foreligger en opplysningssvikt. Dette må gjelde selv om aktsomhets- og lojalitetsnormen vurderes på et objektivt grunnlag.

Å legge til grunn en objektiv normvurdering i et slikt tilfelle blir fort noe teoretisk og teknisk. Dette fordi det vil være vanskelig å skille mellom hva som på et rent objektivt grunnlag vil anses som aktsom og lojal opptreden og hvilke subjektive forutsetninger den enkelte skattyter har i det konkrete tilfellet. Ved en ren objektiv normvurdering vil disse subjektive forutsetningene måtte ses bort ifra, og i et praktisk tilfelle vil dette skillet være vanskelig å trekke. Dessuten er det ikke straffbart å opptre illojalt, og det gir derfor liten mening å knytte et eventuelt straffansvar til illojal opptreden. Med bakgrunn i skatteforvaltningsloven § 8-1, som etter sin ordlyd utelukkende fremstår som en overordnet målsetning om å oppnå korrekte skatteberegninger, har det formodningen mot seg å trekke slutningen om at skattyters alminnelige opplysningsplikt inngår i vurderingen av om det objektivt foreligger en opplysningssvikt i strafferettslig henseende.

⁸⁵ Rt. 1997 s. 860 (på side 869).

Av rettspraksis foreligger få avgjørelser som berører problemsstillingen direkte. Enkelte avgjørelser gir imidlertid holdepunkter som trekker i motsatt retning av hva lov og forarbeidene tilsier. Rt. 1999 s. 223 gjaldt straffansvar for uriktige eller ufullstendige opplysninger i forbindelse med salg av aksjer. I mindretallets votum presiserte annenvoterende i forhold til tolkingen av ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a ”at opplysningsplikten etter ligningsloven (...) ikke kan løsrives fra hva som er riktig beskatning”.⁸⁶ Mindretallet, med tilslutning fra en dommer, legger således til grunn at opplysningsplikten er begrenset til å gjelde det som er nødvendig for å gjennomføre en skatterettslig korrekt skattefastsetting av skattyters egne forhold. Bestemmelsen om skattyters opplysningsplikt anvendes på denne måten for å presisere at straffbar opplysningssvikt er begrenset til å gjelde opplysninger som er skatterettslig relevante.

Mindretallets standpunkt har fått tilslutning av en enstemmig Høyesterett i Rt. 2006 s. 1598.⁸⁷ Høyesterett kom i denne saken til at ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav om straff for skattesvik, ikke kom til anvendelse overfor vedkommende skattyter, da hun ikke ble ansett som skattepliktig for noen del det underliggende forhold saken dreide seg om. I denne avgjørelsen fremkommer det forutsetningsvis at vurderingen av om det foreligger en opplysningssvikt i strafferettslig sammenheng må ta utgangspunkt i bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt.⁸⁸ Også i denne saken anvendes bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt som grunnlag for standpunktet om at opplysningssvikt kun er begrenset til å omfatte opplysninger som er relevante for å beregne korrekt skatteplikt.

I en dom fra lagmannsretten fremkommer, også her forutsetningsvis, at spørsmålet om det foreligger en opplysningssvikt etter straffebestemmelsen må vurderes med utgangspunkt i bestemmelsen om skattyters opplysningsplikt.⁸⁹ Saken gjaldt tiltale om grov skatteunndragelse i forbindelse med virksomhet drevet gjennom utenlandskregistrerte selskaper. Tiltalte anførte at verdiene han satt igjen med etter å ha ”ryddet innmaten” i den ene av hans virksomheter representerte en gevinst på en fordring på hans personlige hånd, som ikke var skattepliktig og dermed ikke var omfattet av opplysningsplikten i henhold til ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a. Lagmannsretten kom til at det her var tale om uttak av midler som utløste skatteplikt og opplysningsplikt, og at tiltalte, ved ikke å ha opplyst om sitt

⁸⁶ Rt. 1999 s. 223 (s. 239).

⁸⁷ Rt. 2006 s. 1598 (avsnitt 15 og 16).

⁸⁸ Rt. 2006 s. 1598 (avsnitt 11, 12 og 13).

⁸⁹ LB-2015-173013.

uttak av verdier fra selskapet, hadde overtrådt straffebestemmelsen om skattesvik. Lagmannsrettens standpunkt gir således uttrykk for at det kan reageres med straff ved ikke overholdt opplysningsplikt.

At utgangspunktet for vurderingen av om det foreligger opplysningssvikt etter straffebestemmelsen må tas i skatteforvaltningsloven § 8-1 er uttrykkelig lagt til grunn i en dom avsagt av Oslo tingrett fra 2017.⁹⁰ Saken gjaldt skattesvik ved inngivelse av uriktige opplysninger om de tiltaltes inntekter til skattemyndighetene. Ved vurderingen av om det foreligger ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a uttalte retten at dette ”må vurderes i lys av ligningsloven § 4-1” om skattyters alminnelige opplysningsplikt. I en avgjørelse avsagt av Drammen tingrett fremholdte retten at det er naturlig å se vilkåret om uriktige eller ufullstendige opplysninger i sammenheng med de krav som følger av skattyters alminnelige opplysningsplikt.⁹¹

Foreliggende rettspraksis kan tas til inntekt for at vurderingen av om det er inngitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” etter straffeloven § 378 må ta utgangspunkt i skatteforvaltningsloven § 8-1 om skattyters alminnelige opplysningsplikt, og at ikke overholdt opplysningsplikt tilsvarende straffbar opplysningssvikt. Påfallende for samtlige nevnte avgjørelser er imidlertid at det gjennomgående ikke er redegjort for hvilket rettskildemessig fundament som ligger til grunn for en slik fortolking. Foreliggende rettspraksis fremholder den åpenbare sammenhengen mellom bestemmelsene, men den gir imidlertid liten veiledning for spørsmålet om skatteforvaltningsloven § 8-1 må anses som en del av det objektive gjerningsinnholdet i bestemmelsen om skattesvik.

Ved omtale av skattyters opplysningsplikt eksisterer et prinsipielt viktig skille som rettsanvenderen må være seg bevisst. Den alminnelige opplysningsplikten følger av skatteforvaltningsloven § 8-1, som foreskriver en aktiv og positivt angitt handleplikt og gir uttrykk for hvilke forventninger som kan stilles til den enkelte skattyter. Den straffesanksjonerte opplysningsplikten følger av straffeloven § 378 hvis innhold må bero på selvstendig tolking av straffebudet. Innholdet i den straffesanksjonerte opplysningsplikt består overordnet i at skattyter ikke må inngi uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlate å gi pliktig opplysning.

⁹⁰ TOSLO-2017-59532 pkt. 1.2.

⁹¹ TDRAM-2016-9129.

Det er således bare i tilfeller der det konstateres brudd på den straffesanksjonerte opplysningsplikten det kan reageres med straff. Skatteforvaltningsloven § 8-1 har som formålsbestemmelse en annen utforming og en annen funksjon enn straffebestemmelsen. Dette tyder klart på at det ikke er innholdsmessig sammenfall mellom den alminnelige opplysningsplikt og den straffesanksjonerte opplysningsplikt. Det kan således stilles spørsmål om hvordan en bestemmelse som uten rettsvirkninger kan ha betydning for fastleggelsen av innholdet i et straffebed.

Det kan også spørres om det i det hele tatt er nødvendig å anvende bestemmelsen om alminnelig opplysningsplikt, spesielt siden det rettskildemessige grunnlaget for en slik slutning er noe tynt. At opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 8-1 er begrenset til å gjelde de opplysninger som er nødvendige for å få gjennomført en skatterettslig korrekt skattefastsetting er i og for seg plausibelt. At en opplysningssvikt etter straffeloven er begrenset til å gjelde opplysninger som er relevante for fastsettingen av vedkommende skattyters skatteplikt kan følge av tolking av straffebedet selv. Det er derfor ikke behov for å anvende skatteforvaltningsloven § 8-1.⁹²

Overordnet kan det tenkes at dersom opplysningsplikten er overholdt, kan det ikke samtidig konstateres å foreligge en opplysningssvikt, verken i relasjon til fristendringsreglene, tilleggsskattereglene eller straffebestemmelsene. En slik tilnærming innebærer at bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt tillegges den beskjedne betydning at bestemmelsen anvendes med den hensikt å oppstille et slags skille mellom det straffbare og det straffrie. Dette innebærer imidlertid ikke at en handling som ikke oppfyller opplysningsplikten, i seg selv karakteriseres som en straffbar opplysningssvikt etter straffeloven § 378.

Ut fra det foreliggende rettskildebildet er skillet mellom det straffbare og det straffrie den eneste betydning bestemmelsen om alminnelig opplysningsplikt har ved tolking av straffeloven § 378. Bestemmelsen har imidlertid ingen praktisk betydning for fastleggelsen av straffansvaret etter straffebestemmelsen. Brudd på bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt er som fremholdt foran ikke kriminaliserte handlinger. Dette forhold kan dermed ikke forenes med en oppfatning om at bestemmelsen om skattyters alminnelige opplysningsplikt inngår som del av det objektive gjerningsinnholdet i straffebestemmelsen

⁹² Se mer om dette under punkt 4.3.

om skattesvik. Utover dette er rettstilstanden uklar hva gjelder spørsmål om hvilken større betydning bestemmelsen måtte ha for straff.

3.2 Uriktige og ufullstendige opplysninger

3.2.1 Innledning

”Uriktig” og ”ufullstendig” er presiserende begreper under samlebetegnelsen opplysningssvikt. En fremtredende forskjell er at begrepet ”ufullstendig” etter sin ordlyd er et mer skjønnsladet uttrykk og favner videre enn begrepet ”uriktig”. Uavhengig av hvordan opplysningssvikten klassifiseres er det for begge tilfeller imidlertid tale om opplysninger som ikke gir et tilstrekkelig bilde over det faktiske grunnlaget for opplysningene. Sett fra skattemyndighetenes side er det dermed ofte likegyldig hvordan den opplysningssvikten klassifiseres. Konsekvensene vil for begge tilfeller være den samme – risikoen for feilaktig fastsetting og skatteunndragelse.⁹³

Både uriktige og ufullstendige opplysninger rammer tilfeller der de inngitte opplysninger er avgitt på eget initiativ, og det er uten betydning hvorvidt opplysningene er inngitt skriftlig eller muntlig, eller fremkommer gjennom skattemelding, næringsoppgave, selskapsoppgave, klage eller på annen måte.⁹⁴

Hvordan uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” skal forstås, må som fremholdt ovenfor i tolkes kontekstuel. Dette innebærer imidlertid ikke at rettsanvenderen er absolutt avskåret fra å se hen til hvordan uttrykket er forstått i relasjon til fristendringsreglene og tillegsskattereglene. Hvordan uttrykket er forstått i de øvrige bestemmelser det er benyttet kan være retningsgivende for fortolkningen av uttrykket i straffebestemmelsen, uten at det legges til grunn et sammenfallende meningsinnhold. Her må det rettes særlig oppmerksomhet rundt de vesentlige forskjeller som gjør seg gjeldende, som kan påvirke hva som tillegges uttrykkets meningsinnhold, da særlig forskjellene i rettsfølge i de ulike bestemmelsene.

Det er ikke prinsipielt viktig å avgrense når en opplysning er enten ”uriktig” eller ”ufullstendig”, men det kan imidlertid ikke settes likhetstegn mellom begrepene. Dette begrunner behovet for å analysere begrepene isolert. Samtidig vil en slik fremgangsmåte gi en

⁹³ Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4.2 s. 334.

⁹⁴ Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) pkt. 5.2.2.1 s. 40.

mer fullstendig fremstilling av de ytre rammene som oppstilles i tilknytning til uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”.

3.2.2 Uriktige opplysninger

Hva som menes med uriktige opplysninger må etter en naturlig språklig forståelse være opplysninger som er feile eller gale – opplysningene er ikke korrekte. Dette må innebære at dersom de opplysningene som gis fraviker det faktiske og egentlige grunnlaget for opplysningene, foreligger uriktige opplysninger. På denne bakgrunn vil det ofte i praksis være uproblematisk å fastslå om opplysningene som er inngitt er uriktige, da vurderingen i realiteten vil bero på en sammenligning av de inngitte opplysningene og de faktiske forholdene. Foreligger det et avvik mellom disse, vil de inngitte opplysningene klassifiseres som uriktige.

Et typisk eksempel på at skattyter har inngitt uriktig opplysning er det tilfellet hvor skattyteren har oppgitt fradrag for renter på et lån vedkommende ikke betaler renter på. I et slikt tilfelle vil det være relativt ukomplisert å konstatere opplysningssvikt. Et annet, noe abstrakt eksempel er de tilfeller skattyteren i skattemeldingen har oppgitt en opplysning som er uriktig, mens det i vedlegg til skattemeldingen er gitt korrekte opplysninger om samme forhold. Samlet sett har skattyter i et slikt tilfelle inngitt tilstrekkelige og korrekte opplysninger, men likevel foreligger en opplysningssvikt i skattemeldingen.

Rettspraksis avdekker imidlertid at det i enkelte tilfeller ikke er like uproblematisk å fastslå om det foreligger opplysningssvikt i form av ”uriktige opplysninger”, og at det herunder kan oppstå tvilsspørsmål. Dette er særlig aktuelt for de tilfeller vurderingstemaet er mer sammensatt og komplekst, eksempelvis i selskapsforhold der det er oppgitt en internpris som ikke samsvarer med armlengdeprinsippet.⁹⁵ Armlengdeprinsippet er betegnelsen for prinsipper for fastsetting av vilkår i transaksjoner mellom nærstående selskaper.⁹⁶

Rt. 1999 s. 1087 ”Baker Hughes” gjaldt et spesielt tilfelle av opplysningssvikt. Internprisene for utstyrsleie avvek fra armlengdepris, og ble betraktet som uriktige opplysninger i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Forholdet dreide seg om et avvik fra armlengdepris på rundt 40 %.⁹⁷ Høyesterett fremholdte at i tilfeller når opplysningene som er inngitt avviker betydelig fra armlengdeprisen, og differansene er store, må de opplysninger som er inngitt

⁹⁵ Se blant annet Rt. 1999 s. 1087 ”Baker Hughes” og Rt. 2012 s. 1648 ”Statoil”.

⁹⁶ Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 4.2.2 s. 104.

⁹⁷ Rt. 1999 s. 1087 (s. 1102).

anses som uriktige.⁹⁸ Det ble herunder vektlagt at skattyter ved fastsettelsen av leieprisen ikke hadde bygget på gjengs markedspris, og heller ikke i skattemeldingen redegjort for grunnlaget for prissettingen.

Førstvoterende la videre vekt på at dette gjaldt fortolkningen av begrepet ”uriktig opplysning” i relasjon til fristendringsreglene, og ikke etter tilleggsskattereglene.⁹⁹ Annenvoterende konstaterte i sine premisser at ”tilleggsskatt ikke er ilagt i vår sak, enda det etter lovteksten ”skal” gjøres når det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og disse feilene kunne føre til iligning av for lav skatt”.¹⁰⁰ Dette forstås slik at den aktuelle uriktige opplysningen ikke er ansett for å omfattes av vilkåret i relasjon til tilleggsskattereglene. Denne omstendighet skulle tilsi at et slikt tilfelle av inngivelse av uriktige opplysninger i alle tilfeller ikke kan betraktes som opplysningssvikt i strafferettslig forstand.

Avgjørelsen er i teorien blitt kritisert for å være for streng, blant annet på grunn av at saken måtte inn for Høyesterett for å få fastsatt et skjønn som i praksis ikke var relativt stort, og at avviksvurderingen vil kunne resultere i vilkårlige resultater.¹⁰¹ Denne kritikken tydeliggjør at et slikt meningsinnhold ikke kan legges til grunn i straffesammenheng, og at det særlig for straff må kreves betydelige avvik fra armlengdepris før et slikt tilfelle vil karakteriseres som inngivelse av uriktig opplysning i henhold til straffeloven § 378.

Baker Hughes og kritikken rettet mot avgjørelsen illustrerer hvilken praktisk betydning kontekstuell tolking har ved vurderingen av om det er inngitt uriktige opplysninger.

Avgjørelsen tyder på at ikke alt som er uriktig og som har hatt betydning for skattefastsettingen, er uriktig i strafferettslig sammenheng. Konsekvensen er at selv om en handling omfattes av ordlydens naturlige språklige forståelse, er det ikke gitt at det foreligger materiell rettsstrid. At det gjelder en høyere terskel for hvorvidt det foreligger uriktige opplysninger i straffesammenheng, betyr således ikke at det som kreves for opplysningssvikt i relasjon til fristendringsreglene, også må gjelde for bruk av straff.

3.2.3 Ufullstendige opplysninger

At gjerningspersonen gir ”ufullstendige opplysninger” tilsier rent språklig at opplysningene lider av mangler ved at enkelte relevante opplysninger som skulle vært inngitt, er utelatt. Med

⁹⁸ Rt. 1999 s. 1087 (s. 1102).

⁹⁹ Rt. 1999 s. 1087 (s. 1102).

¹⁰⁰ Rt. 1999 s. 1087 (s. 1110).

¹⁰¹ Se blant annet Ole Gjems-Onstad mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, 9. utgave, Oslo 2015 s. 1169-1170.

dette menes at de aktuelle opplysningene ikke gir myndighetene et tilstrekkelig grunnlag for en riktig vurdering av de underliggende realiteter. Opplysningene som faktisk er inngitt kan i og for seg være korrekte, men samlet sett eller ved at det foreligger mangler ved dem, kan de inngitte opplysningene gi et ufullstendig og villedende bilde.

Det kan være en noe glidende overgang mellom unnlatelse av å gi opplysning, og det å inngi ufullstendige opplysninger.¹⁰² Ufullstendige opplysninger vil imidlertid være begrenset til de tilfeller der det faktisk er inngitt noe opplysninger, jf. ordlyden ”den som gir (...) ufullstendige opplysninger”. Der opplysningene ikke er tilstrekkelige i seg selv, og skattemyndighetene skulle vært meddelt ytterligere opplysninger, kan den manglete delen isolert betraktes som en unnlatelse. Samlet sett vil handlingen imidlertid omfattes av ”ufullstendige opplysninger”. Ufullstendige opplysninger kan også være ”en unnlatelse av å gi opplysninger, men det vil da være gitt opplysninger om andre forhold som likevel kan være helt uten betydning for det tilfellet opplysningssvikten gjelder”.¹⁰³ Det er således de inngitte opplysningene som er gjenstand for vurdering, og som i et slikt tilfelle vil utgjøre et utilstrekkelig vurderingsgrunnlag for skattemyndighetene og dermed betraktes som ufullstendige.

Av forarbeidene til tilleggsskattereglene fremgår det at i tilfeller skattyter har gitt et ”fortegnet eller ufullstendig bilde av de underliggende realiteter, selv om de opplysningene som gis, isolert sett er korrekte så langt de rekker”, er opplysningene å anse som ufullstendige.¹⁰⁴ I praksis kan det imidlertid oppstå en rekke problemer på grunn av at begrepet ufullstendig er vidt og skjønnsladet. Det ovennevnte sitat kan dermed ikke tjene som annet enn et utgangspunkt.

Rt. 1992 s. 1588 ”Loffland” gjaldt endring av ligning til ugunst for skattyter etter utløpet av den alminnelige toårsfristen i henhold til ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. I relasjon til vurderingen av om det forelå ufullstendige opplysninger ble forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og skattemyndighetenes undersøkelsesplikt fremhevet, og Høyesterett uttalte i den forbindelse at dersom skattyter har ”gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig

¹⁰² Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4.2 s. 334.

¹⁰³ Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4.2 s. 335.

¹⁰⁴ Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.2.3 s. 38.

vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige”.¹⁰⁵ Denne uttalelsen tilsier at dersom de inngitte opplysningene foranlediger skattemyndighetene til å foreta nærmere undersøkelser, må opplysningene isolert sett betraktes som fullstendige.

I Rt. 1997 s. 1430 ”Elf” vurderte Høyesterett forholdet at det forelå ufullstendige opplysninger på grunn av at den skattemessige disposisjonen var tvilsom, og at skattyter da har en særlig plikt til å opplyse om forholdet.¹⁰⁶ Dette til tross for at skattemyndighetene kunne ha oppdaget hvordan skattyter hadde innrettet seg gjennom nærmere undersøkelser. Avgjørelsen gjaldt ufullstendige opplysninger i relasjon til fristendringsreglene, men er illustrerende for hvilken streng objektiv vurderingsnorm som praktiseres etter fristendringsreglene. En tilsvarende vurderingsnorm kan imidlertid ikke legges til grunn i straffesammenheng, da det ut fra konteksten ville gitt begrepet et for vidt anvendelsesområde.

Rt. 2007 s. 360 ”Lyse Energi” omhandlet ileggelse av tilleggsskatt. Saken gjaldt gyldigheten av ligningen av et energiselskap. Høyesterett fant at utbetaling på flere hundre millioner kroner i de aktuelle inntektsår måtte anses som utdeling av utbytte, og ikke erstatning som påstått. Dette resulterte i at selskapets utdelinger ikke var fradragsberettiget, og det ble herunder spørsmål om de inngitte opplysningene var ufullstendige. Høyesterett uttalte under dette at når det inngitte regnskapsmateriale ikke gir tilstrekkelig med opplysninger om relevante forhold, må det i forbindelse med inngivelse av skattemelding opplyses om disse forhold på annen måte.¹⁰⁷ De foreliggende ufullstendige opplysningene ”kunne utvilsomt ha ført til fastsetting av for lav skatt for selskapet”.¹⁰⁸ Et slikt tilfelle må etter omstendighetene også anses for å omfattes av begrepet ”ufullstendige opplysninger” i straffesammenheng. Dette tilsier at ”ufullstendige opplysninger” i strafferettslig henseende omfatter tilfeller der skattyter ikke har inngitt tilstrekkelig med opplysninger som er nødvendig for at skattemyndighetene skal kunne fastsette korrekt skatteberegning. Forbeholdet er imidlertid at opplysningene ikke gir skattemyndighetene foranledning til å foreta nærmere undersøkelser, jf. ”Loffland”.

Det finnes eksempler på at vurderingen av om det foreligger opplysningssvikt ikke klassifiseres som enten uriktige eller ufullstendige opplysninger. En avgjørelse fra Borgarting lagmannsrett, LB-2014-164969, gjaldt tiltale for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1

¹⁰⁵ Rt. 1992 s. 1588 (s. 1593).

¹⁰⁶ Rt. 1997 s. 1430 (s. 1438).

¹⁰⁷ Rt. 2007 s. 360 (avsnitt 68).

¹⁰⁸ Rt. 2007 s. 360 (avsnitt 68).

bokstav a. Tiltalte var ansatt ved en ambassade og mente selv at han ikke var skattepliktig til verken Norge eller ambassadens hjemland for de aktuelle inntektsår. Tiltalte var kjent med at ambassaden ikke trakk skatt av lønnen og at den heller ikke ble innberettet til norske skattemyndigheter. Lagmannsretten vurderte det forhold at tiltalte, ved å ha forholdt seg passiv og unnlatt å korrigere den ferdigutfylte skattemeldingen, hadde ”gitt” uriktige eller ufullstendige opplysninger. Skattemeldingen var herunder ikke korrigert for inntekter tiltalte hadde mottatt fra ambassaden.

Avgjørelsen er illustrerende for den glidende overgangen mellom de presiserende begreper under samlebetegnelsen opplysningssvikt. Isolert foreligger det en uriktig opplysning for det forhold at de inntekter tiltalte mottok fra ambassaden ikke fremgikk av skattemeldingen. Samtidig foreligger en unnlattelse fra tiltaltes side, ved at han ikke korrigerer skattemeldingen med hensyn til hans egentlige inntekt. Samlet sett er disse forhold imidlertid egnet til å villedde skattemyndighetene, slik at den mest beskrivende karakteristikken for forholdet, er at de inngitte opplysningene er ufullstendige.

Å fastlegge noe helt konkret og uttømmende om begrepets meningsinnhold lar seg imidlertid ikke gjøre ettersom begrepet etter sin ordlyd er vidtfavnende og skjønnsmessig. Selv om det er de inngitte opplysningene som er gjenstand for vurderingen, vil bedømmelsen av om opplysningene er ufullstendige også rette fokus mot andre omstendigheter enn opplysningene isolert. Av rettspraksis følger det at ved vurderingen av om opplysningene lider av mangler, er utilstrekkelige eller villedende, vil det inngå momenter som hva myndighetenes rutiner vil avsløre av eventuelle svikter, hvor tvilsom skattyters anførsler er, hvordan opplysningene er fremstillet på, samt hvilke opplysninger myndighetene allerede er i besittelse av.

Avgjørende for om det er inngitt ”ufullstendige opplysninger” vil derfor bero på helt konkrete omstendigheter i vedkommende tilfelle, men det skal vesentlig mer til før ufullstendige opplysninger anses å foreligge i strafferettslig henseende. En vurdering av om det foreligger ”ufullstendige opplysninger” vil dermed i praksis være komplisert og sammensatt, der helt konkrete omstendigheter vil være avgjørende. Helt overordnet kan det imidlertid legges til grunn at opplysningene vil være ufullstendige der de er gitt på en måte som er egnet til å villedde skattemyndighetene. Videre vil det normalt foreligge ”ufullstendige opplysninger” der den skatterettslige løsningen er usikker, men skattyter likevel har valgt å gi de ufullstendige opplysningene uten reservasjoner.

3.3 Unnlatelse av å gi pliktig opplysning

Alternativet til inngivelse av uriktige eller ufullstendige opplysninger etter straffeloven § 378, er ”unnlatelse av å gi pliktig opplysning”. Dette er den andre formen for opplysningssvikt bestemmelsen er ment å ramme. En naturlig språklig forståelse av unnlatelse av å gi pliktig opplysning tilsier at skattyteren avstår fra å gi opplysninger vedkommende er forpliktet og ansvarlig for å frembringe til skattemyndighetene. Det alternative vilkåret om unnlatelse av å gi pliktig opplysning ble inntatt i lovteksten først ved vedtakelsen av straffeloven § 378.¹⁰⁹ Bakgrunnen for innføringen er begrunnet i at denne type overtredelse – unnlatelse av å gi pliktig opplysning – ”utvetydig bør være straffbar og rammes av straffeloven”.¹¹⁰ Ren unnlatelse av å betale skyldig skatt eller avgift omfattes ikke av bestemmelsen.¹¹¹ Dette følger av ordlyden, da det herunder er tale om unnlatelse av å inngi pliktig opplysning.

Det kan være en glidende overgang mellom unnlatelse av å gi pliktige opplysninger, og inngivelse av ufullstendige opplysninger. Hvor grensen trekkes er imidlertid av underordnet betydning, forutsatt at handlingen faller inn under bestemmelsens ytre rammer for hva som omfattes av krav om opplysningssvikt. I forarbeidene er det likevel gjort forsøk på å etablere en slags grense for hvilke handlinger som omfattes av de ulike alternativene. Herunder er det antatt at dersom skattemeldingen er innlevert, vil en eventuell opplysningssvikt karakteriseres som en uriktig eller ufullstendig opplysning, mens i de tilfeller skattemeldingen ikke innleveres, er det tale om unnlatelse av å gi pliktig opplysning.¹¹²

Forutsetningen for at alternativet om unnlatelse av å gi pliktig opplysning skal komme til anvendelse, er at de aktuelle opplysningene skattyteren har unnlatt å inngi, er underlagt pliktig inngivelse. Skattyter har plikt til å gi skattemelding i henhold til skatteforvaltningsloven kapittel 8. Dersom skattyter unnlater å levere skattemeldingen, har skattyter i så tilfelle avstått fra å gi de opplysninger han er forpliktet og ansvarlig for å frembringe til skattemyndighetene. Dette er det typiske eksemplet på alternativet om unnlatelse av å gi pliktig opplysning.

Andre typetilfeller kan imidlertid tenkes, og det kan herunder virke mer tilfeldig hvordan opplysningssvikten kvalifiseres. I ”Loffland-dommen”, som omhandlet anvendelsen av fristendringsreglene, ble bevisst tilbakeholdelse av opplysninger likestilt med det å inngi

¹⁰⁹ Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4.2 s. 334.

¹¹⁰ NOU 2002: 4 pkt. 11.2.2.4 s. 432.

¹¹¹ NOU 2002: 4 pkt. 11.2.2.4 s. 432.

¹¹² Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4.2 s. 335.

uriktige opplysninger. Unnlatelse av å gi pliktig opplysning har imidlertid aldri vært et alternativ etter fristendringsreglene, og var på domsavgjørelsestidspunktet heller intet alternativ i øvrige bestemmelser som inneholdt krav om opplysningsvikt. Det kan tenkes at bevisst tilbakeholdelse av pliktige opplysninger etter dagens bestemmelse om skattesvik, ville falt inn under alternativet om unnlatelse.

4 Krav om skade eller fare for skade på skatteprovenyet

4.1 Innledning

For å kunne holdes strafferettslig ansvarlig for overtredelse av straffeloven § 378 er det ikke tilstrekkelig at det objektivt sett foreligger en opplysningssvikt. I tillegg oppstiller bestemmelsen som del av den objektive gjerningsbeskrivelse at opplysningssvikten objektivt ”kan føre til skattemessige fordeler”. Det må således kunne konstateres en årsakssammenheng mellom opplysningssvikten og de skattemessige fordeler. Krav om årsakssammenheng, slik det fremkommer i erstatningsretten, innebærer at det må foreligge en faktisk og adekvat sammenheng mellom en handling og handlingens virkninger. I strafferetten beror imidlertid krav om årsakssammenheng på en rettslig vurdering av kravets innhold, der utgangspunktet må tas i ordlydens naturlige språklige forståelse.¹¹³ Ved vurdering av hva som ligger i ”kan føre til” blir det således et spørsmål om årsak og virkning. På et mer overordnet plan beror spørsmålet på hvordan bestemmelsens anvendelsesområde avgrenses.

4.2 Skattemessige fordeler

Etter straffeloven § 378 må opplysningssvikten kunne gi ”skattemessige fordeler”. Bestemmelsens virkeområde er således begrenset til å omfatte unndragelser av de skatter og avgifter som Stortinget årlig fastsetter i medhold av Grunnloven § 75 bokstav a.¹¹⁴ Dagens bestemmelse om skattesvik omfatter, i motsetning til ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a, også blant annet merverdiavgift og særavgifter. Både unndragelse av direkte og indirekte skatter omfattes, som også er begrunnelsen for valget av begrepet ”skattesvik”, da skattebegrepet omfatter begge.¹¹⁵

Begrepet *fordel* må isolert sett forstås som en tjeneste eller ytelse som stiller vedkommende i en bedre stilling enn den stilling han var i før vedkommende mottok fordelene. At fordelene må

¹¹³ Johs Andenæs, *Alminnelig strafferett*, 5. utgave, Oslo 2004 s. 127.

¹¹⁴ Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4.1 s. 334.

¹¹⁵ Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4.1 s. 334.

være skattemessig innebærer at fordelene må springe ut fra et skatteforhold. Det er med andre ord tale om en skattemessig fordel som kan stille skatteyteren i en bedre stilling enn den han var i før han satt seg i den posisjonen som kunne medføre at han oppnådde eller kunne oppnå den aktuelle skattemessige fordel. I denne sammenheng forstås begrepet fordel dermed som å unngå en byrde. Det er ikke krav om at den skattemessige fordel faktisk er oppnådd, med den konsekvens at det ikke vil være straffriende dersom overtredelsen oppdages før vedtak om skatteplikt treffes.¹¹⁶

Ut fra den strafferettslige sammenhengen kan det imidlertid tenkes at den skattemessige fordel må være en fordel skattyter ikke har berettiget krav på. I så tilfelle må det være tale om uberettigede skattemessige fordeler som utilsiktet tilkommer skatteyteren. Det fremkommer imidlertid av lovforarbeidet til bestemmelsen om skattesvik etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a at det ikke oppstilles noe vilkår om at den skattemessige fordel ”er *uberettiget* for skattyteren” og at det ikke vil fritta for straff at den skattemessige fordel skattyter har oppnådd ”legalt kunne vært oppnådd på annen måte”.¹¹⁷ Det vil dermed være uten betydning om fordelene skattyter eventuelt oppnår, er berettiget eller ikke. Om den eventuelle skattemessige fordel faktisk er berettiget kan imidlertid gi utslag på straffutmålingen, men i relasjon til om den objektive gjerningsbeskrivelse etter straffeloven § 378 er oppfylt, innfortolkes ikke et vilkår om at den skattemessige fordel må være uberettiget.

4.3 Hva ligger i uttrykket ”kan føre til”?

I det følgende vil det tas stilling til hva som ligger i uttrykket ”kan føre til”. Problemstillingen kommer særlig på spissen i tilfeller opplysningssvikten eventuelle skattemessige konsekvenser ikke har manifestert seg på tidspunktet for vurderingen av om det foreligger straffbar overtredelse. Spørsmålet er således om det kreves at de skattemessige fordeler må inntreffe som en konsekvens av opplysningssvikten.

Ordlyden, ”kan føre til skattemessige fordeler”, tilsier at det er tilstrekkelig at opplysningssvikten er i stand til å medføre skattemessige fordeler, jf. uttrykket ”kan”. ”Kan” er et tvetydig ord og vil kunne forstås som at det ikke er en nødvendighet for objektiv overtredelse av bestemmelsen at opplysningssvikten har eller må ha medført skattemessige

¹¹⁶ Einar Harboe, Truls Leikvang og Rino S. Lystad, *Ligningsloven Kommentirutgave*, 7. utgave, Oslo 2015 s. 455.

¹¹⁷ Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) pkt. 5.2.2.2 s. 41.

fordeler. Gjerningstidspunktet etter straffeloven § 378 er imidlertid det tidspunkt opplysningssvikten er en realitet. På dette tidspunkt foreligger intet skattevedtak, og det vites dermed heller ikke om opplysningssvikten har eller kunne ha medført skattemessige fordeler. Hvorvidt det foreligger en opplysningssvikt som har eller kunne ha medført skattemessige fordeler kan først avgjøres etter det materielle skatterettslige spørsmål er avklart.

Straffebudets formål og øvrige kontekst vil bidra til tolkingen av begrepet ”kan”. Etter straffeloven § 378 er opplysningssvikt straffbart når denne ”kan føre til skattemessige fordeler”. I strafferettslig henseende er handlingen som medfører en form for opplysningssvikt kriminalisert gjennom opplysningssviktens konsekvens – skattemessige fordeler. Dersom de skattemessige fordelene ikke har eller kunne ha inntrådt som en følge av opplysningssvikten, foreligger ingen rettsstrid. I et slik tilfelle er det heller ikke tale om handlinger som skader eller kan skade beskyttelsesinteressen. Begrepet ”kan føre til skattemessige fordeler” har dermed den funksjon at den oppstiller en rettsstridsreservasjon.

Rettsstridsreservasjonen innebærer at ”loven ikke får anvendelse der det må legges til grunn at ordlyden rekker lenger enn det som har vært meningen å ramme som straffbart”.¹¹⁸ Når særegne forhold tilsier at handlingen ikke er straffverdig i relasjon til den interesse straffebudet tar sikte på å beskytte, er den heller ikke straffbar.¹¹⁹ Hvilken interesse et straffebud tar sikte på å beskytte kan følge direkte av ordlyden, eller ved at det samlede rettskildetilsier at det må oppstilles en rettsstridsreservasjon for å unngå uheldige utslag av vidtrekkende regler.¹²⁰

For å avgjøre om det foreligger en straffbar handling etter straffeloven § 378 må opplysningssvikten vurderes opp mot denne rettsstridsreservasjonen. Med bakgrunn i skadefølgeprinsippet innebærer dette at kun opplysningssvikt som er egnet til å medføre skade eller fare for skade på skatteprovenyet, anses som en straffbar handling i henhold til straffeloven § 378. Selv om det å inngi uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller unnlate å gi pliktig opplysning til skattemyndighetene, isolert sett er uønskede handlinger, kan straff ikke anvendes dersom opplysningssvikten ikke er egnet til å medføre skade eller fare for skade på skatteprovenyet.

¹¹⁸ Rt. 2012 s. 686 (avsnitt 59).

¹¹⁹ Rt. 1995 s. 1969.

¹²⁰ Rt. 2012 s. 868 (avsnitt 59 og 69).

Begrepet ”kan” har i denne sammenheng en helt spesiell språklig funksjon: Kun handlinger som faktisk kan føre til skattemessige fordeler omfattes av straffebudet. Begrepet har følgelig ingen funksjon som skjønnsmarkør. Dette innebærer at ikke alle handlinger som rent objektivt omfattes av ordlyden, er straffbare.¹²¹ Det er nettopp selve sviket som utgjør handlingens straffverdighet, og et slikt svik kan ikke sies å foreligge med mindre det medfører skade eller fare for slik skade. En slik skade er i denne sammenheng de skattemessige fordelene gjerningspersonen har eller kunne ha oppnådd gjennom sin opptreden – en handling som angriper skattefundamentet.

Hovedformålet med straffebudet er således å forhindre skatteunndragelser. Dette trekker i retning av at kravet til årsakssammenheng må forstås slik at opplysningssvikten må være egnet til å påvirke det skatterettslige resultat for at straffbar overtredelse anses å foreligge. Dersom opplysningssvikten ikke under noen omstendigheter er egnet til å påvirke skattefastsettingen, foreligger ingen handling som angriper skattefundamentet som straffebudet tar sikte på å beskytte. Et slikt tilfelle vil etter omstendighetene kunne straffes som forsøk på skattesvik, jf. straffeloven § 16, jf. § 1. Straff for forsøk rammer således i stor grad de problemer som hevdes å foreligge ved å oppstille et innvirkningskrav. På bakgrunn av det ovennevnte trekker ordlyden i retning av at straffebudet kun er overtrådt i tilfeller det foreligger rettsstrid.

I forarbeidene til straffeloven § 378 er problemstillingen i liten grad direkte berørt. Imidlertid er det uttalt i tilknytning til bakgrunnen for valg av begrepet ”kan føre til”, at formuleringen anses som særlig hensiktsmessig idet det ikke alltid er gitt at en skattemessig fordel inntreffer samme år som da opplysningssvikten fant sted.¹²² Det kan eksempelvis være tale om tilfeller der skattesviket ikke får virkninger før på et senere tidspunkt, fordi skattyteren ikke før på dette tidspunkt hadde positiv inntekt. Denne sondringen trekker i retning av at vilkåret må tolkes innskrenkende slik at det for objektiv overtredelse gjelder et krav om at den skattemessige fordel som en konsekvens av opplysningssvikten på et eller annet tidspunkt må manifestere seg og være en realitet, ikke bare en eventuell mulighet.

Dette standpunkt støttes av det som videre fremkommer av komiteens lovforslag. Etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a og lovforslaget til straffeloven § 378 gjelder et vilkår om

¹²¹ Ståle Eskeland. *Strafferett*, 5. utgave, Oslo 2017 s. 148.

¹²² NOU 2002: 4 pkt. 9.18.2 s. 381-382.

at opplysningssvikten kan medføre skatte- eller avgiftsmessige fordeler.¹²³ Komiteen uttalte at dette vil innebære ”at straffansvar kan gjøres gjeldende i tilfelle en skattyter har vært usikker når det gjelder skattepliktens omfang, men valgt å gi de ufullstendige eller uriktige opplysninger uten reservasjoner”.¹²⁴ Forutsetningen er imidlertid at dette kun omfatter de forhold som er relevante ut fra en riktig forståelse av de underliggende materielle regler.¹²⁵ Dersom det forhold opplysningssvikten består i ikke har vært relevant for det skatterettslige resultat, omfattes forholdet derimot ikke av straffebestemmelsen.

Problemstillingen om forholdet mellom skatteplikt og straffbar opplysningssvikt er nærmere drøftet i relasjon til revidering av reglene om tilleggs-skatt.¹²⁶ I denne sammenheng ble det redegjort for forholdet mellom tilleggs-skatt og straff, og utvalget vurderte i den forbindelse forholdet mellom ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a og den underliggende materielle skatterett. Utvalget var på dette punkt ikke enstemmig og dissenterte med et mindretall på ett medlem. Flertallet tok uttrykkelig standpunkt til hvorvidt det gjelder et vilkår om at opplysningssvikten må ha hatt reell betydning for fastsettelsen av skatteplikten, og oppsummerte standpunktet slik:

”Etter flertallets syn bør det først og fremst være overordnede hensyn som styrer hvilke handlinger som skal være straffesanksjonert, og flertallet kan ikke se at det er behov for å straffesanksjonere svikt i opplysningsplikten som ikke har noen betydning for det ligningsmessige resultat.”¹²⁷

Som begrunnelse for flertallets standpunkt vises det til at det gjelder et krav om årsakssammenheng, og at følgen av opplysningssvikten må være skattemessige fordeler. Hva som nærmere ligger i kravet om årsakssammenheng drøftes ikke uttrykkelig av flertallet, men den mest nærliggende antakelsen er at flertallet her mener at det på bakgrunn av opplysningssvikten må kunne konstateres at vedkommende ut fra den underliggende materielle skatterett er uriktig lignet. Flertallet trekker frem oppfordringen bak opplysningsplikten om at skattyter skal inngi tilstrekkelig med nødvendige opplysninger for at skattemyndighetene skal ha et forsvarlig vurderingsgrunnlag. Samtidig mener flertallet at det ikke foreligger noen tungtveiende hensyn som taler for straff i tilfeller skattyteren har inngitt

¹²³ NOU 2002: 4 pkt. 9.18.2 s. 381.

¹²⁴ NOU 2002: 4 pkt. 9.18.2 s. 382.

¹²⁵ NOU 2002: 4 pkt. 9.18.2 s. 382.

¹²⁶ NOU 2003: 7 Tilleggs-skatt m.m..

¹²⁷ NOU 2003: 7 pkt. 14.1 s. 152.

mangelfulle eller feilaktige opplysninger dersom disse ikke har vært egnet til å påvirke det skatterettslige resultat.

Mindretallet, Morten Eriksen, fremholdte på sin side at det er tilstrekkelig at opplysningssvikten er relevant ut fra en riktig forståelse av skatteretten.¹²⁸ Fra mindretallets side ble det fremholdt at gjeldende rett må anses som usikker og at spørsmålet under enhver omstendighet burde drøftes og klarlegges nærmere i forbindelse med revidering av loven. Under henvisning til uttrykket ”kan føre til” mener mindretallet at det ikke kan oppstilles noe krav om at opplysningssvikten må ha betydning for resultatet av skattefastsettelsen. En slik forståelse innebærer at straffansvar vil foreligge der opplysningssvikten kun muliggjør en skattemessig fordel uavhengig av hvilken betydning den måtte ha for det skatterettslige resultat.

I delproposisjonen til ny straffelov, ble både de objektive og subjektive vilkår i den nye bestemmelsen om skattesvik vurdert, og det ble herunder tatt stilling til om det burde være et vilkår for straff at opplysningssvikten kan ha skattemessige fordeler.¹²⁹ Departementet sluttet seg til straffelovkommisjonens standpunkt, og uttalte i den forbindelse at det ikke vil ”være naturlig å klassifisere en handling som skattesvik når opplysningsfeilen ikke kan virke inn på skattefastsettingen”, og at ”andre tungtveiende hensyn som tilsier at det er behov for å straffe skattyteren når opplysningssvikten ikke kunne ha fått betydning for ligningsresultatet” ikke foreligger.¹³⁰ Konsekvensen av at det er inngitt en sviktende opplysning – altså de skattemessige fordelene – må med dette som bakgrunn på et eller annet tidspunkt inntre for at det skal være tale om fullbyrdet overtredelse av straffeloven § 378.

Da lovforslaget ble behandlet i Stortinget var det ingen merknader tilknyttet hvorvidt det hersket tvil om hvordan uttrykket ”kan føre til skattemessige fordeler” skal forstås.¹³¹ Spørsmålet om hvordan uttrykket skal forstås er imidlertid ikke oversett i lovgivningsprosessen. Etter forarbeidene er det således å forstå at det gjelder et innvirkningskrav for at det skal kunne konstateres å foreligge en straffbar opplysningssvikt etter straffeloven § 378. Dette innebærer at opplysningssvikten må være egnet til å påvirke det skatterettslige resultat.

¹²⁸ NOU 2003: 7 pkt. 14.1 s. 153.

¹²⁹ Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4.3 s. 335.

¹³⁰ Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4.3 s. 335.

¹³¹ Innst.O. nr. 73 (2008-2009) pkt. 11.2.

Foreliggende rettspraksis synes å støtte denne forståelsen. I Rt. 1999 s. 223 behandlet Høyesterett en sak som omhandlet straffansvar for uriktige eller ufullstendige opplysninger i forbindelse med salg av aksjer. I avgjørelsen blir det tatt stilling til forståelsen av ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a. Mindretallet, på to dommere, kom i den forbindelse med en bemerkning tilknyttet omfanget av opplysningsplikten etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a. Annenvoterende fremholdt at straffsanksjonert opplysningssvikt er begrenset til å gjelde de opplysninger som måtte være nødvendige for å oppnå endelig korrekt skattefastsetting og hva som er relevant ut fra en riktig forståelse av skatteloven.¹³² Annenvoterende fant at denne tolkingen støttes av tungtveiende hensyn og fremholdt samtidig at han ”vanskelig [kan] se at staten skal ha noen legitim interesse i – under trussel om straff – å fremtvinge opplysninger som ikke er nødvendige for å gjennomføre en materielt riktig ligning”.¹³³

Annenvoterendes standpunkt kan først og fremst tas til inntekt for at hva som er ansett som opplysningssvikt i strafferettslig henseende, er avgrenset til å gjelde opplysninger som er nødvendige for å fastlegge korrekt skatteplikt. Dette innebærer at grensen for når det anses å foreligge en straffesanksjonert opplysningssvikt må trekkes med bakgrunn i hvilke opplysninger som til enhver tid er betraktet som relevante ut fra en riktig forståelse av den underliggende materielle skatterett. Dersom de inngitte opplysningene har satt skattemyndighetene i stand til å beregne korrekt skatteplikt, vil det i tilfelle ikke foreligge noen strafferettslig opplysningssvikt. Dette innebærer at krav om opplysningssvikt derfor må ses i sammenheng med krav om skade eller fare for skade på skatteprovenyet.

Selv om det som utledet fra ovennevnte avgjørelse er mindretallets obiter dictum-uttalelser, er standpunktet som fremgår uimotsagt, og har senere fått tilslutning av en enstemmig Høyesterett i Rt. 2006 s. 1598. Dette innebærer at annenvoterendes standpunkt i 1999 må anses for å ha prejudikatverdi av betydning. Rt. 2006 s. 1598 omhandler skattyters ansvar for å gi opplysninger om andres forhold enn sine egne. Saken gjaldt et ektepar som drev blomsterforretning. Forretningen var ikke registrert og var heller ikke medtatt i ektefellenes skattemeldinger (da selvangivelser). Hustruen ble ikke ansett for å ha skatteplikt for noen del av virksomheten. Spørsmålet var om hustruen likevel kunne straffes for ikke å ha opplyst om den andre ektefelles inntekter i sin skattemelding. En enstemmig Høyesterett kom til at

¹³² Rt. 1999 s. 223 (s. 239).

¹³³ Rt. 1999 s. 223 (s. 239).

opplysningsplikten kun gjelder for den enkelte skattyters egne inntekts- og formuesforhold,¹³⁴ og viste i den forbindelse til mindretallets obiter dictum-uttalelse i Rt. 1999 s. 223. Under dette ble det fremhevet at ”opplysningsplikten er begrenset til det som er nødvendig for å få gjennomført en skatterettslig korrekt ligning av den viss opplysningsplikt vurderes” og at tungtveiende reelle hensyn støtter denne tolkningen.¹³⁵ Annenvoterendes standpunkt er også henvist til i en dom fra Eidsivating lagmannsrett avsagt 22. mai 2015.¹³⁶ Lagmannsretten sluttet seg til annenvoterendes standpunkt i Rt. 1999 s. 223, flertallets standpunkt i NOU 2003: 7, samt den rettsoppfatning som legges til grunn i Transocean-saken.¹³⁷

Transocean-saken har, til tross for å være avsagt av tingretten, særlig relevans for problemstillingen. Saken gjaldt overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a. Påtalemyndigheten anførte som subsidiær påstand at de tiltalte kunne holdes strafferettslig ansvarlig for skattesvik selv om de inngitte opplysningene ikke var egnet til å påvirke det skatterettslige resultat. Tingretten fremholdt uttrykkelig at det ikke foreligger noen rettskildemessig dekning til støtte for en slik tolkning av bestemmelsen. Om ordlyden fremholdt tingretten at bestemmelsens på dette punkt verken utelukker eller støtter påtalemyndighetens rettsoppfatning, men uttalte imidlertid at ordlyden ”må anses som en indikasjon på at hvis de aktuelle opplysningene – det være seg uriktige eller ufullstendige – ikke kan føre til en skattefordel, er bestemmelsen ikke overtrådt”.¹³⁸ Til støtte for denne tolkningen henviste tingretten til mindretallets obiter dictum-uttalelse fra 1999, samt flertallets standpunkt i NOU 2003: 7. Retten konkluderte med at dersom skattemyndighetene har kunnet beregne korrekt skatt på grunnlag av de inngitte opplysningene, foreligger det ikke grunnlag for å idømme straff.

I juridisk teori argumenter Morten Eriksen i sin artikkel i *Skatterett 2016* for at det foreligger overtredelse av straffeloven § 378 selv om opplysningssvikten er uten skatterettslig relevans.¹³⁹ Eriksen synes å argumentere for at det er nødvendig og behov for at skattemyndighetene, under trussel om straff, skal kunne fremtvinge opplysninger selv om de ikke er relevante for det skatterettslige resultat. Ann Johnsen drøfter imidlertid i sin artikkel i *Skatterett 2018* hvilken betydning hva som er riktig skatterettslig bedømmelse av et forhold

¹³⁴ Rt. 2006 s. 1598 (avsnitt 13 og 14).

¹³⁵ Rt. 2006 s. 1598 (avsnitt 15), jf. Rt. 1999 s. 223 (s. 239).

¹³⁶ LE-2014-097438.

¹³⁷ TOSLO-2011-191007.

¹³⁸ TOSLO-2011-191007 (s. 40).

¹³⁹ Morten Eriksen, ”Straffbar opplysningssvikt ved ligningen”, *Tidsskrift for Skatterett hefte 1*, 2016 s. 10-49 (s. 28).

har for om det foreligger straffbar opplysningssvikt. Etter gjennomgang av de relevante rettskilder konkluderer Johnsen med at ”forholdet mellom den straffesanksjonerte opplysningsplikten og skatteplikten ikke [er] et rettslig uklart spørsmål”, og at en kriminalisering av tilfeller der opplysningssvikten ikke er relevant for det skatterettslige resultat, vanskelig lar seg begrunne ut fra et strafferettslig synspunkt.¹⁴⁰

Hovedformålet med bestemmelsen er som nevnt å straffesanksjonere de handlinger som angriper skattefundamentet. Det sentrale er oppfordringen til den enkelte skattyter om å inngi korrekte opplysninger som gir skattemyndighetene et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag for skattefastsettelsen. Likevel, dersom opplysningssvikten ikke har vært egnet til å påvirke skattemyndighetenes vurderingsgrunnlag og resultatet av skattefastsettelsen, vil handlingen ikke medføre overtredelse av den objektive gjerningsbeskrivelse bestemmelsen angir. Etter gjeldende rett må formuleringen ”kan føre til” dermed forstås slik at opplysningssvikten må være egnet til å påvirke resultatet av skattefastsettelsen for at det objektivt sett anes å foreligge fullbyrdet overtredelse. Vurderingen av om det objektivt foreligger en opplysningssvikt som kan medføre skattemessige fordeler blir etter dette et spørsmål om opplysningssvikten har eller kunne ha hatt betydning for det skatterettslige resultat.

4.4 Sammenhengen mellom straffbar opplysningssvikt og det underliggende materielle forholdet

På bakgrunn av det som er gjennomgått i punkt 4.3 er på det rene at det er den underliggende materielle skatterett som danner grunnlaget for den straffbare handlingen. Dette innebærer at det skatterettslige spørsmålet må være avklart før det kan avgjøres om det foreligger en opplysningssvikt som har eller kunne ha medført skattemessige fordeler. I en pågående straffesak der det skatterettslige spørsmålet ikke er endelig avklart, må dette spørsmål avgjøres prejudisielt. Hva som er skattepliktig må avgjøres ut fra de til enhver tid gjeldende materielle regler.¹⁴¹ Hvilke inntekts- og formuesposter som er skattepliktige fremgår av skatteloven.

Først etter at det er tatt stilling til innholdet i den underliggende materielle skatterett vites om innvirkningskravet er oppfylt. I slike tilfeller blir straffesaker om skattesvikt ofte svært omfattende. Hvorvidt det i et slikt tilfelle er hensiktsmessig å reise straffesak, er usikkert.

¹⁴⁰ Ann Johnsen, ”Forholdet mellom skatteplikt og straffbar opplysningssvikt”, *Tidsskrift for Skatterett* hefte 1-2, 2018 s. 120-130 (s. 127-128).

¹⁴¹ NOU 2009: 4 s. 87.

Transocean-saken er et eksempel på at dette ble gjort, og har i ettertid vært utsatt for massiv kritikk blant annet på grunn av den påkjenning det medførte for de tiltalte.¹⁴² Av hensyn til de involverte parter er det dermed gode grunner for at de materielle spørsmål avklares før det reises straffesak for forholdet.

5 Krav om subjektiv skyld

5.1 Innledning

I relasjon til straffeloven § 378 er skyldgraden som kreves sammensatt og todelt. For krav om opplysningssvikt kreves skyldgraden forsett. Dette følger av at det i bestemmelsens ordlyd ikke er angitt hvilken skyldgrad som kreves med hensyn til opplysningssvikten, hvilket innebærer at hovedregelen om skyldkrav i norsk rett får anvendelse, jf. straffeloven § 21, jf. § 1. Hva gjelder krav om skade eller fare for skade på skatteprovenyet, ”kan føre til skattemessige fordeler”, er det gjort et praktisk viktig unntak ved at skyldkravet lempes. I relasjon til dette elementet i gjerningsbeskrivelsen kreves kun at det foreligger uaktsomhet, jf. ”forstår eller bør forstå”. Straffeloven § 378 fraviker under dette hovedregelen om forsett gjennom reservasjonen ”med mindre annet er bestemt”, jf. straffeloven § 21.

Straffbarhetsvilkåret om at den straffbare handlingen må være begått med tilstrekkelig grad av subjektiv skyld, er et subjektiv vilkår. Vurderingen av om dette straffbarhetsvilkår er oppfylt beror således på gjerningspersonens subjektive oppfatning av omstendighetene som forelå på gjerningstidspunktet, jf. straffeloven § 25, jf. § 1.

5.2 Skyldkravet i relasjon til krav om opplysningssvikt

Straffeloven § 378 oppstiller som nevnt krav om forsett i relasjon til opplysningssvikten. Dette innebærer at for at skyldkravet kan anses oppfylt for dette elementet av den objektive gjerningsbeskrivelse, må gjerningspersonen handlet med forsett med hensyn til om han ga uriktig eller ufullstendig opplysning til offentlig myndighet, eller unnlot å gi pliktig opplysning. I norsk strafferett sondres det mellom tre forsettformer, jf. straffeloven § 22 første ledd bokstav a til c. Disse tre ulike forsettformene omtales gjerne som henholdsvis hensiktsforsett, sannsynlighetsforsett og dolus eventualis.

¹⁴² Riksadvokatens evalueringsrapport ”Transocean-saken”, 1. juni 2017 s. 42, se <https://www.riksadvokaten.no/document/transocean-saken-overlevering-av-utvalgets-rapport/>.

Med ”forsett” menes at gjerningspersonen enten har begått handlingen med ”hensikt”, har holdt det for ”sikkert eller mest sannsynlig” at den straffbare handlingen dekker gjerningsbeskrivelsen i et straffebud, eller holdt det for ”mulig at handlingen dekker gjerningsbeskrivelsen, men velger å handle selv om det skulle være tilfelle”, jf. straffeloven § 22 første ledd bokstav a til c. Hvilken klassifikasjon av forsett som foreligger er uten betydning ved vurderingen av om den straffbare handling er begått med tilstrekkelig grad av subjektiv skyld – skyldkravet anses oppfylt så lenge en av forsettformene foreligger. Hvilken form for forsett som konstateres kan imidlertid med bakgrunn i straffverdighet få betydning ved straffutmålingen.

Det sentrale ved vurderingen av om handlingen er begått med tilstrekkelig grad av subjektiv skyld, er for dette elementet av den objektive gjerningsbeskrivelse, at handlingen gjennomføres som en bevisst handling. Den mest praktiske forsettformen ved skattesvik er såkalt sannsynlighetsforsett. Dette innebærer at gjerningspersonen på handlingstidspunktet må holde det for sikkert eller mest sannsynlig at han inngir uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller unnlater å gi pliktig opplysning.

Skyldvurderingen må ta utgangspunkt i det konkrete tilfellet, og må vurderes ut fra gjerningspersonens subjektive oppfatning av omstendighetene som forelå på handlingstidspunktet, jf. straffeloven § 25 første ledd. Typetilfeller kan imidlertid tenkes. Et første praktisk eksempel er der skattemyndighetene har mottatt falske dokumenter gitt med den hensikt å underbygge uriktige opplysninger. Når skattyter i et slikt tilfelle tar skritt for å forsøke å skjule det egentlige, faktiske forhold, trekker dette i retning av at de uriktige opplysningene er inngitt forsettlig. Et annet eksempel er de tilfeller skattyter har oppført fradragsberettigede kostnader som egentlig ikke eksisterer. For eksempel har skattyter oppgitt fradrag for renteutgifter på et lån vedkommende ikke betaler renter på. Kostnaden er således konstruert og oppdiktet, noe som tilsier at opplysningssvikten er forsettlig gjennomført.

5.3 Skyldkravet i relasjon til krav om skade eller fare for skade på skatteprovenyet

5.3.1 Krav om uaktsomhet

Dersom det er på det rene at det forsettlig er inngitt en opplysningssvikt, er spørsmålet om gjerningspersonen forsto eller burde forstå at opplysningssvikten medførte eller kunne medføre skattemessige fordeler, jf. straffeloven § 378. Bestemmelsen oppstiller således

uaktsomhet som skyldkrav vedrørende opplysningssviktens skattemessige følger. At gjerningspersonen forstår eller burde forstå at opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler tilsier rent språklig at vedkommende har eller burde ha hatt positiv kunnskap om eller kjennskap til begivenheten, og at opptreden er klanderverdig. Hva som nærmere ligger i krav om uaktsomhet, følger av straffeloven § 23:

”Den som handler i strid med kravet til forsvarlig opptreden på et område, og som ut fra sine personlige forutsetninger kan bebreides, er uaktsom.”

Det er følgelig to momenter som er avgjørende ved vurderingen av om handlingen på dette punkt er begått med tilstrekkelig grad av subjektiv skyld. Det sentrale vurderingstemaet er om det foreligger omstendigheter som tilsier at personen likevel ikke kan klandres, selv om han handlet i strid med hva som objektivt er ansett som forsvarlig opptreden.¹⁴³ Utgangspunktet ved vurderingen av om det foreligger tilstrekkelig grad av subjektiv skyld for dette elementet av den objektive gjerningsbeskrivelse, må derfor tas i hva som kan forventes av den vanlige, pliktoppfylgende skattyter. Dette må samtidig vurderes opp mot hvilke personlige kvalifikasjoner som eventuelt foreligger.

I forarbeidene til ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a er det fremholdt at det må stilles strenge krav til aktsomheten på dette punkt, og at det derfor bør være tilstrekkelig med simpel uaktsomhet.¹⁴⁴ Det er som regel svært nærliggende at motivasjon ved forsettlig inngitte opplysningssvikter er å oppnå skattemessige fordeler, og selv i de tilfellene formålet med opplysningssvikten er en annen, vil slike fordeler likevel være påregnelige følger.¹⁴⁵ Krav om simpel uaktsomhet er likevel begrunnet i at det kan være vanskelig å bevise hvilken forståelse skattyteren har av opplysningssviktens skattemessige følger. Et skjerpet skyldkrav på dette punkt vil begrense bestemmelsens praktiske betydning, og valg av skyldgrad er dermed begrunnet i rettshåndhevelsessensyn.

5.3.2 Faktisk eller rettslig uvitenhet?

I tilfeller skattyteren til sitt forsvar anfører at han eller hun ikke var klar over skattepliktens omfang, og at vedkommende derfor ikke burde forstått at opplysningssvikten kunne medføre skattemessige fordeler, må det vurderes hvorvidt skattyterens overbevisning er å anse som uaktsom.

¹⁴³ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 30.1 s. 427.

¹⁴⁴ Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) pkt. 5.2.2.3 s. 41.

¹⁴⁵ Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) pkt. 5.2.2.3 s. 42.

Faktisk uvitenhet henføres til straffeloven § 25, mens rettslig uvitenhet henføres til straffeloven § 26. Den hovedsakelig forskjell mellom bestemmelsene er at straffansvar er utelukket dersom uvitenheten henføres til straffeloven § 25 og det aktuelle straffebud har forsett som skyldkrav.¹⁴⁶ Straffeloven § 26 representerer på sin side et unntak fra dekningsprinsippet ved at gjerningspersonen kan straffes for forsettlig overtredelse, dersom uvitenheten er uaktsom og det for øvrig et utvist forsett.¹⁴⁷ Hvorvidt uvitenheten er å regne som faktisk eller rettslig uvitenhet, er dermed av stor praktisk betydning for hvilken aktsomhetsnorm som skal legges til grunn for vurderingen.

Etter straffeloven § 378 kreves som nevnt uaktsomhet med hensyn til opplysningssviktens skattemessige følger. Aktsomhetsnormen har således sammenheng med forståelsen, eksistensen og innholdet av rettsregler – den underliggende materielle skatterett. Dette skulle derfor tilsi at det i tilfeller for skattesvik er tale om rettsuvitenhet.

Etter straffeloven § 26 følger det at den som på ”handlingstidspunktet på grunn av uvitenhet om rettsregler er ukjent med at handlingen er ulovlig, straffes når uvitenheten er uaktsom”. Aktsomhetskravet etter bestemmelsen er således strengt. Tidligere var uvitenhet om rettsregler inndelt i det som kaltes rettsvillfarelse og situasjonsvillfarelse, men ved innføring av den nye straffeloven var det meningen at dette skillet skulle opphøre, og all rettsuvitenhet skal bedømmes etter straffeloven § 26 om rettsuvitenhet.¹⁴⁸ Dette innebærer blant annet at såkalt situasjonsvillfarelse ikke lenger skal bedømmes etter bestemmelsen om faktisk uvitenhet.¹⁴⁹

At dette skillet er opphevet har imidlertid ikke medført noen nykriminalisering, og det har ikke vært til hensikt med noen vesentlig realitetsendring av betydning. Selv om skillet som utgangspunkt ikke er opprettholdt i den nye straffeloven, vil det derfor likevel ha betydning som moment i aktsomhetsvurderingen.¹⁵⁰ I rettspraksis er det lagt til grunn at det ikke er tvilsomt at ”villfarelse med hensyn til hva som er riktig beskatning” er situasjonsvillfarelse.¹⁵¹ Dette medfører at aktsomhetsnormen vedrørende skattesvik ikke refererer seg til det strenge aktsomhetskravet om rettsuvitenhet, men faktisk uvitenhet. Vurderingen av om

¹⁴⁶ Magnus Matningsdal, *Straffeloven Almennelige bestemmelser Kommentartutgave*, Oslo 2015, s. 213.

¹⁴⁷ Magnus Matningsdal, *Straffeloven Almennelige bestemmelser Kommentartutgave*, Oslo 2015, s. 213.

¹⁴⁸ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 30.1 s. 429.

¹⁴⁹ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 30.1 s. 429.

¹⁵⁰ Ot.prp. nr. 90 (2003-2004) pkt. 30.1 s. 430.

¹⁵¹ Rt. 1999 s. 223 (s. 230).

gjerningspersonen i et slikt tilfelle kan holdes strafferettslig ansvarlig, beror på om uvitenheten er uaktsom, jf. straffeloven § 25 annet ledd.

Av rettspraksis følger det at i tilfeller skattyter har valgt å gi opplysninger uten reservasjoner til tross for at han var usikker med hensyn til skatteplikens omfang, vil han kunne straffes.¹⁵² Skattyteren kan heller ikke unnlate å gi en opplysning dersom vedkommende burde forstå at opplysningen er av betydning for skatteplikten.¹⁵³ I Rt. 1991 s. 741 uttaler Høyesterett følgende:

”Tiltalte må i det minste ha forstått at hans (påståtte) forståelse av skatteplikten var ytterst tvilsom, samtidig som det ikke kan ha fremstått som vanskelig for ham å få avklart skattespørsmålet.

Hvordan tiltaltes handlemåte videre skal forklares er ikke nødvendig å ta standpunkt til. Men enten må han ha valgt å stikke hodet i sanden: Han ville ikke vite. Eller så brydde [han] seg ikke om å vite, fordi han regnet med forholdet ikke ville eller kunne oppdages.”¹⁵⁴

Med hensyn til forståelsen av den underliggende materielle skatterett, kreves med andre ord at uvitenheten er aktsom. Det dreier seg om uvitenhet om prejudisielle forhold. Særlig hva gjelder svært komplisert og vanskelig underliggende materiell skatterett, kan det være svært vanskelig å konstatere uaktsomhet for forholdet. Om straffansvar kan knyttes til gjerningspersonen beror under dette på vurderingen av hvorvidt uvitenheten er unnskyldelig. Da skyldvurderingen skal ta utgangspunkt i gjerningspersonens subjektive oppfatning av omstendighetene som forelå på handlingstidspunktet, som for skattesvik er da opplysningssvikten var et faktum, vil det objektivt sett være vanskelig på gjerningstidspunktet å ta stilling til om opplysningssvikten kan medføre skattemessige fordeler. Dette illustreres skattesvikets sanne karakter, og den bedragerske atferd gjerningspersonen utviser.

¹⁵² Rt. 1999 s. 223 (s. 230).

¹⁵³ LB-2015-173013.

¹⁵⁴ Rt. 1991 s. 741 (s. 743).

6 Forsøk på og medvirkning til skattesvik

6.1 Forsøk på skattesvik

Forsøk straffes på nærmere vilkår etter straffeloven § 16. Etter bestemmelsen følger det at den som har ”forsett om å fullbyrde et lovbrudd som kan medføre fengsel i 1 år eller mer, og som foretar noe som leder direkte mot utføringen, straffes for forsøk, når ikke annet er bestemt”. Straffeloven § 378 har en strafferamme på fengsel inntil to år, hvilket innebærer at forsøk på overtredelse av straffeloven § 378 er straffbart, jf. straffeloven § 16, jf. § 1.

Grensen mellom straffrie forberedelser, forsøk og fullbyrdelse er flytende. Særlig for skattesvik er grensen mellom det som vil være ansett som forsøk på overtredelse og fullbyrdet overtredelse svært vanskelig å trekke. Krav om opplysningssvikt i relasjon til straffeloven § 378 er fullbyrdet idet gjerningspersonen forsettlig inngir uriktige eller ufullstendige opplysninger til offentlig myndighet, eller unnlater å gi pliktig opplysning. Å konstatere forsettlig forsøk på en slik handling, vil være vanskelig å bevise hvilket innebærer at forsøk på skattesvik i utgangspunktet er lite praktisk.

Helt upraktisk er det imidlertid ikke. Dersom den fullbyrdede opplysningssvikten ikke under noen omstendighet har vært egnet til å medføre skade eller fare for skade på skatteprovenyet, vil fullbyrdet overtredelse av straffeloven § 378 ikke anses å foreligge. I slike tilfeller kan det reises spørsmål om gjerningspersonen likevel kan holdes strafferettslig ansvarlig gjennom reglene om forsøk.

Dette leder inn på vurderingen av det som betegnes som utjenlig forsøk. Utjenlig forsøk er betegnelsen på handlinger som aldri vil være ansett som fullbyrdede overtredelser, slik som for skattesvik der opplysningssvikten ikke har kunnet medføre skattemessige fordeler. Hovedregelen er at også utjenlig forsøk er straffbare.¹⁵⁵ At utjenlig forsøk også straffes er begrunnet i det subjektive forsøksprinsipp som ligger til grunn for straffelovgivningen.¹⁵⁶ Dette innebærer at dersom opplysningssvikt er forårsaket av gjerningspersonen med tilstrekkelig grad av subjektiv skyld, vil gjerningspersonen kunne holdes strafferettslig ansvarlig selv om opplysningssvikten ikke har vært egnet til å medføre skade eller fare for skade på skatteprovenyet. Å straffe for utjenlig forsøk vil således fange opp all urimelighet.

¹⁵⁵ Se blant annet Rt. 1993 s. 916 ”Koffein-dommen”, Rt. 2004 s. 598 og Rt. 2011 s. 1455.

¹⁵⁶ Ståle Eskeland, *Strafferett*, 5. Utgave, Oslo 2017 s. 206.

6.2 Medvirkning til skattesvik

Etter straffeloven § 15, rammer et straffebed også den som medvirker til overtredelsen av straffebedet, når annet ikke er bestemt. Etter straffeloven § 378 følger ingen begrensninger for medvirkningsansvar, hvilket innebærer at medvirkning til skattesvik også er straffbart, jf. straffeloven § 15, jf. § 1.

Medvirkning kan straffes uavhengig av hovedmannens handlinger, og kan bestå i aktive så vel som passive handlinger.¹⁵⁷ Likevel må medvirkningsansvaret ses i sammenheng med hovedmannens handlinger i to henseender. For det første kan medvirkeren kun ilegges straff dersom vedkommende var klar over, eller burde vært klar over at hovedmannen var i ferd med å overtre et straffebed.¹⁵⁸ Dette har en side til at straff for medvirkere er betinget av at medvirkerens handlinger er begått med tilstrekkelig grad av subjektiv skyld. For det annet kan det etter omstendighetene kreves at medvirkeren aktivt går inn for å stanse hovedmannen, dersom straffri tilbaketreden fra forsøk kan anses å foreligge.¹⁵⁹

Det strafferettslige medvirkningsbegrepet er et relativt vidt begrep, men enhver befatning med vedkommende forhold kan ikke anses å omfattes av begrepet. For medvirkning til skattesvik straffes den som har medvirket til hovedmannens eller vedkommende skattyters overtredelse eller forsøk på overtredelse av straffeloven §§ 378 til 380. Persongrupper som omfattes av medvirkningsbegrepet kan være både profesjonelle og private personer, men dog er medvirkning til skattesvik mest aktuelt for rådgivere. Hovedmannen kan i denne sammenheng være private skattesubjekter så vel som næringsdrivende. For sistnevnte er ansatte og ledelse, samt advokater og revisorer som utfører rådgivningstjenester, aktuelle persongrupper som omfattes av medvirkningsbegrepet. Eksempelvis kan medvirkningshandlingen bestå i utfylling av næringsoppgaver for andre skattytere. Det er således tale om medvirkning som vedrører andres skattemessige forhold.

Høyesteretts enstemmige avgjørelse inntatt i Rt. 2010 s. 422 gjaldt tilfellet der en privatperson hadde inngått avtale om svart arbeid med en håndverker. Håndverkeren skulle ikke innrapportere arbeidet til skattemyndighetene. Privatpersonen ble ansett for å ha medvirket til skattesviket ved å ha inngått denne avtalen om svart arbeid.¹⁶⁰ Høyesterett uttalte at skatte- og

¹⁵⁷ Ståle Eskeland, *Strafferett*, 5. Utgave, Oslo 2017 s. 217-219.

¹⁵⁸ Ståle Eskeland, *Strafferett*, 5. Utgave, Oslo 2017 s. 217.

¹⁵⁹ Ståle Eskeland, *Strafferett*, 5. Utgave, Oslo 2017 s. 217.

¹⁶⁰ Rt. 2010 s. 422 (avsnitt 13).

avgiftsunndragelse er et ”betydelig samfunnsproblem som det er viktig å reagere mot”, og at medvirkere til dette burde risikere en ubetinget reaksjon.¹⁶¹ Avgjørelsen er av flere oppfattet som særlig streng, og er omtalt som ”straffebataljon”.¹⁶² Likevel illustrerer avgjørelsen hvor langt medvirkningsansvaret kan trekkes.

Avgjørelsen inntatt i Rt. 2009 s. 1109, den såkalte ”Kebab-dommen”, gjaldt salg av kjøtt og kebabfarse i hele omsetningskjeden. Høyesterett uttalte seg i den forbindelse om medvirkningsansvarets omfang i relasjon til den nå opphevede straffebestemmelse om skattesvik etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a. En av de tiltalte anførte at medvirkningsansvaret var begrenset til de personer som har tilstrekkelig nærhet til inngivelse av skattemeldingen og andre relevante dokumenter. Høyesterett tilsluttet ikke denne oppfatningen, og uttalte at ”medvirkningsansvaret (...) ikke kan begrenses til handlinger knyttet til utfylling og innlevering” av skattemeldinger.¹⁶³ Det sentrale for medvirkningsansvaret var i denne sammenheng i følge Høyesterett at den tiltalte, ”i samarbeid med andre aktører, la til rette for et samordnet opplegg, hvoretter en rekke virksomheter innen omsetningskjeden for kebabsalg kunne unndra seg beskatning”.¹⁶⁴

Avgjørelsen kan tas til inntekt for at det i utgangspunktet ikke foreligger noen begrensninger i hva medvirkningshandlinger i relasjon til skattesvik kan bestå i, all den tid medvirkeren på en eller annen måte legger til rette for hovedmannens overtredelser. Samlet illustrerer de nevnte avgjørelser at medvirkningsansvaret i tilknytning skattesvik er strengt. Dersom det foreligger en bevisst sammenheng mellom medvirkerens handlinger og den skattemessige konsekvens, vil medvirkningsansvar kunne gjøres gjeldende.

7 Vurdering – gjeldende rett i lys av de lege ferenda

Analysen i denne avhandlingen viser at skatteprovenyet er beskyttet gjennom flere ulike rettslige virkemidler. For at fristendingsreglene, tilleggsskattereglene og straffebudene skal komme til anvendelse, er det for samtlige rettsgrunnlag en nødvendig forutsetning at det foreligger en opplysningssvikt i form av at det er inngitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Ved vurderingen av om det foreligger opplysningssvikt i relasjon til straff kan det være fristende å se hen til hvilket meningsinnhold uttrykket er tillagt i de øvrige

¹⁶¹ Rt. 2010 s. 422 (avsnitt 13).

¹⁶² Se blant annet Ole Gjems-Onstad mfl., *Norsk bedriftsskatterett*, 9. utgave, Oslo 2015 s. 1211.

¹⁶³ Rt. 2009 s. 1109 (avsnitt 43).

¹⁶⁴ Rt. 2009 s. 1109 (avsnitt 43).

bestemmelser det er benyttet, særlig fordi det på strafferettens område foreligger begrenset med ”tunge rettskilder” som angår strafferettslig opplysningssvikt direkte.

Oppfatningen som fremgår av forarbeidene er på dette punkt at det foreligger få til ingen begrensninger i adgangen til å benytte rettskilder på skatteforvaltningens område til å utlede hvilket meningsinnhold uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” har i straffesammenheng. Slik som avhandlingen viser har departementet imidlertid ikke vært tilstrekkelig oppmerksom på forskjellene som foreligger mellom de respektive bestemmelser, som særlig er fremtredende hva gjelder sammenligningen mellom fristendringsreglene og straffebestemmelsen.

Forskjellene som gjør seg gjeldende er betydelige med den konsekvens at det ikke uten videre kan settes likhetstegn mellom hvordan uttrykket er forstått og hvilket meningsinnhold det er tillagt i samtlige bestemmelser det er benyttet. Dette forhold må rettsanvenderen være seg bevisst ved vurderingen av om det foreligger opplysningssvikt etter straffeloven § 378, da noe annet kan medføre uheldige utslag i form av at straffebudet gis et langt videre anvendelsesområde enn det som er forenelig med rettsstatlige begrensninger for bruk av straff.

Det er ikke tvil om at det er viktig å beskytte skatteprovenyet, og at det herunder er behov for og nødvendig med flere virkemidler som rammer ulike grader av alvorlighet av den handling som angriper statens viktigste inntektsgrunnlag. Det strenge legalitetsprinsippet, bevis- og skyldkrav medfører at det ofte vil være vanskelig å få straffedom for skattesvik, og det kan således stilles spørsmål ved om straffebudet har den ønskede og tilsiktede effekt som vern mot skatteunndragelser.

Straff er imidlertid ikke det primære virkemiddel for å forhindre og bekjempe skatteunndragelser. Strafferetten er som fremholdt et substitutt til de øvrige virkemidler som benyttes for å beskytte skatteprovenyet, og straff er det mest inngripende virkemiddel staten har for adferdsregulering og gir uttrykk for moralsk fordømmelse – et onde. Med bakgrunn i rettsstatlige prinsipper kan straff dermed kun benyttes som ”en siste utvei” der øvrige virkemidler ikke er funnet tilstrekkelig som vern mot handlinger som angriper skatteprovenyet. Det er således ikke grunnlag for å kritisere kriminaliseringen slik det er blitt gjort i teorien.

Hva gjelder ordlyden ”kan føre til” er gjeldende rett klar. Opplysningssvikt er ikke straffbar med mindre den har eller kunne ha medført skattemessige fordeler. Ordlyden kan imidlertid

komme på spissen med tanke på legalitetsprinsippets klarhetskrav. For at borgerne skal kunne forutberegne sin rettsstilling bør straffebudene være utformet på den mest mulig hensiktsmessige måte. Etter tilleggsskattereglene er vilkåret om opplysningssvikten skattemessige konsekvens at opplysningssvikten ”har eller kunne ha medført skattemessige fordeler”. Ved en slik utforming er det lettere ut fra en ren ordlydsfortolking å lese ut at det gjelder et innvirkningskrav for ileggelse av tilleggsskatt, enn ved straffebudets ordlyd ”kan føre til skattemessige fordeler”.

Som avhandlingen viser er utformingen av straffebudets ordlyd på dette punkt imidlertid et bevisst valg. På gjerningstidspunktet vites ikke om opplysningssvikten har medført skattemessige fordeler dersom det materielle skatterettslige spørsmål ikke er avklart. Heller ikke en fjerning av innvirkningskravet har gode grunner for seg, da dette ville kommet i konflikt med rettsstatlige prinsipper som begrenser beskyttelse av rettsgodet. Et straffebud om skattesvik uten et innvirkningskrav ville ikke vært legitimt begrunnet.

Kildeliste

Lovregister

Lov 17. mai 1814 Kongerikets Norges Grunnlov (Grunnloven).

Lov 22. mai 1902 nr. 10 Almindelig borgerlig straffelov (straffeloven 1902) (*opphevet*).

Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (*opphevet*).

Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) (*opphevet*).

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

Lov 22. mai 2005 nr. 28 om straff (straffeloven).

Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven).

Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

Den europeiske menneskerettskonvensjonen 4. november 1950 (EMK).

Den internasjonale konvensjonen om sivile og politiske rettigheter 16. desember 1966 (SP).

Forarbeider og øvrige offentlige dokumenter

Innstilling II Skattelovutvalget 1947.

NOU 1983: 57 Straffelovgivningen under omforming Straffelovkomisjonens delutredning I.

NOU 2002: 4 Ny straffelov Straffelovkomisjonens delutredning VII.

NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m..

NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser.

Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) Om ligningslov og endringer i andre lover.

Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) Endringer i skatteloven m.fl..

Matningsdal	Matningsdal, Magnus, <i>Straffeloven alminnelige bestemmelser kommentarutgave</i> (Oslo 2015).
Mæland	Mæland, Henry John, <i>Norsk alminnelig strafferett</i> (Bergen 2012).
Skoghøy	Skoghøy, Jens Edvin A., <i>Rett og rettsanvendelse</i> (Oslo 2018).
Wilskow	Wilskow, Petter Chr., <i>Bedriftsbeskatning i praksis</i> (Oslo 1997).

Artikler

Eriksen	Eriksen, Morten, ”Straffbar opplysningssvikt ved ligningen”, <i>Tidsskrift for Skatterett hefte 1</i> , 2016 s. 10-49.
Harboe	Harboe, Einar, ”Straffbar opplysningssvikt ved ligningen – en kommentar til statsadvokat Morten Eriksen”, <i>Tidsskrift for Skatterett hefte 4</i> , 2016 s. 356-358.
Johnsen	Johnsen, Ann, ”Forholdet mellom skatteplikt og straffbar opplysningssvikt”, <i>Tidsskrift for Skatterett hefte 1-2</i> , 2018 s. 120-130.

Andre kilder

Riksadvokatens evalueringsrapport ”Transocean-saken”, 1. juni 2017:

<https://www.riksadvokaten.no/document/transocean-saken-overlevering-av-utvalgets-rapport/> (11. desember 2018).

Årsrapport for 2017 for Skatteetaten: <https://www.skatteetaten.no/globalassets/om-skatteetaten/analyse-og-rapporter/arsrapporter/arsrapport2017.pdf> (11. desember 2018).

Økokrims trusselvurdering 2018:

https://www.okokrim.no/getfile.php/4193229.2528.ssbtiqquznkwqb/Trusselvurdering_okokrim_2018.pdf (11. desember 2018).

Domsregister

Norsk Retstidende

Rt. 1952 s. 989	”Telefonsjikane”
Rt. 1961 s. 212	”Syke i kur”
Rt. 1973 s. 433	”Passbåt”
Rt. 1977 s. 1207	
Rt. 1991 s. 741	
Rt. 1992 s. 1588	”Loffland”
Rt. 1993 s. 916	”Koffein”
Rt. 1995 s. 1969	
Rt. 1997 s. 860	”Heerema”
Rt. 1997 s. 1430	
Rt. 1999 s. 223	
Rt. 1999 s. 1087	”Baker Hughes”
Rt. 2002 s. 497	”Dobbelstraff II”
Rt. 2004 s. 598	
Rt. 2006 s. 1598	
Rt. 2007 s. 360	”Lyse energi”
Rt. 2008 s. 1409	
Rt. 2009 s. 813	
Rt. 2009 s. 1109	
Rt. 2011 s. 1455	

Rt. 2012 s. 686

Rt. 2012 s. 868

Rt. 2012 s. 1648

”Statoil”

Rt. 2014 s. 238

”Hønehauk”

Høyesterettsavgjørelser

HR-2016-1458-A

HR-2016-1836-A

HR-2018-1781-A

Lagmannsretten

LB-2014-164969

LE-2014-097438

LB-2015-173013

Tingretten

TOSLO-2011-191007

”Transocean”

TDRAM-2016-9129

TOSLO-2017-59532