

Masteroppgave

JUS399

**Straffansvar for skattesvik etter lov 13. juni 1980 nr. 24 om
ligningsforvaltning (ligningsloven) kapittel 12.**

Kandidatnummer: 182097

Veileder: Kit Merete Midttun Søreide

Antall Ord: 14 313

Fotnoter er medregnet.

Forside, innholdsfortegnelse og litteraturliste er ikke medregnet.

Dato: 30.5.2012

Innholdsfortegnelse

1. Innledning

- 1.1. Bakgrunn for gjeldende rett
- 1.2. Forholdet til straffeloven
 - 1.2.1. Straffeloven § 406
 - 1.2.2. Straffeloven § 270
 - 1.2.3. Straffeloven § 317
- 1.3. Den nye straffeloven av 2005
- 1.4. Forholdet til EMK
- 1.5. Tilleggsskatt eller straff?

2. Ligningsloven § 12-1. Skattesvik

2.1. Den objektive gjerningsbeskrivelsen

2.1.1. Bokstav a

- 2.1.1.1. Å avgi "uriktige eller ufullstendige opplysninger"
 - 2.1.1.1.1. Vilkårets kjerne
 - 2.1.1.1.2. Vilkåret må tolkes i lys av skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4
 - 2.1.1.1.3. "uriktige eller ufullstendige opplysninger", samme innhold ved endring av ligningen, tilleggsskatt og straff?
 - 2.1.1.1.4. Opplysningspliktens grense danner også grensen for hva som er fullstendige opplysninger
 - 2.1.1.1.5. Opplysningsplikten gjelder bare egne forhold
 - 2.1.1.1.6. Aktsomt og lojalt, konkret objektiv vurdering
 - 2.1.1.1.7. Momenter av betydning for den konkrete vurderingen
 - 2.1.1.1.7.1. Tvilsomt skatterettslig standpunkt / de underliggende disposisjoner er tvilsomme
 - 2.1.1.1.7.2. Ligningsmyndighetens skjema
 - 2.1.1.1.7.3. Opplysningene er gitt et tidligere år eller av andre skattesubjekter
- 2.1.1.2. Opplysningssvikten må være foretatt overfor "ligningsmyndighetene"
- 2.1.1.3. "kan føre til" skatte- eller avgiftsmessige fordeler
- 2.1.1.4. "skatte- eller avgiftsmessige fordeler"
- 2.1.1.5. Hvem omfattes av bestemmelsen?

2.1.2. Bokstav b

- 2.1.2.1. Å "utferdige uriktig dokument" som "er egnet som legitimasjon"
- 2.1.2.2. "skatte- eller avgiftsmessige fordeler"

2.1.3. Bokstav d

- 2.1.3.1. Overtredelsen må være "vesentlig"

2.2. Medvirkning

2.3. Skyldkravet

- 2.3.1. Nærmere om forsett
- 2.3.2. Nærmere om grov uaktsomhet

2.3.3. Nærmere om alminnelig uaktsomhet i forhold til opplysningssviktens skattemessige virkning

2.4. Straffen

2.4.1. Generelt

2.4.2. Straffenivå for alminnelig skattesvik

3. Ligningsloven § 12-2. Grovt Skattesvik

3.1. Generelt

3.2. De enkelte momentene

3.2.1. Meget betydelig beløp

3.2.2. Er oppdagelse i særlig grad vanskeliggjort

3.2.3. Har man misbrukt stilling eller tillitsforhold

3.2.4. Medvirkning under utøvelse av næring

3.2.5. Nye momenter i den nye straffeloven

3.3. Skyldkravet

3.4. Straffen

3.4.1. Straffenivå for grovt skattesvik

4. Ligningsloven § 12-3. Foreldelse

5. Avsluttende bemerkninger

6. Litteraturliste

1 Innledning

Skatte- og avgiftsunndragelse er i dag kriminalisert gjennom straffeloven og en lang rekke særlover. De mest sentrale er lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven), og lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven). Denne oppgaven har til hensikt å greie ut om straffansvar for skatteunndragelse etter ligningsloven kapittel 12 – i loven betegnet som skattesvik.

1.1 Bakgrunn for gjeldende rett

Reglene for ligningsforvaltning og reaksjon var tidligere inntatt i den gamle skatteloven av 1911. Arbeidet med ligningsloven startet i 1961 med opprettelsen av Ligningsforvaltningsutvalget gjennom Kgl. res. av 1. september 1961.

Ligningsforvaltningsutvalgets arbeid resulterte ikke i forslag til ny lov før det ble fremmet i Ot.prp. nr. 29 (1978-79).¹

Frem til 1992 ble det gjennomført flere endringer i kapittel 12 uten å ta hensyn til lovens systematikk. Som en følge av dette ble lovens oppbygging og de enkelte bestemmelsene uoversiktlige. I 1992 gjennomførte man derfor en større revisjon av reglene. Forarbeidene til denne revisjonen er Ot.prp. nr. 21 (1991 – 92).

1.2 Forholdet til straffeloven

Ligningsloven kapittel 12 kriminaliserer det loven omtaler som skattesvik. Bestemmelsene i dette kapittelet faller således inn under den spesielle delen av strafferetten. Straffelovens alminnelige del, "første Del" kommer direkte til anvendelse, jf. strl. § 1.

Bestemmelsene i ligningsloven kapittel 12 må ses i sammenheng med enkelte av bestemmelsene i straffelovens spesielle del, ettersom den objektive gjerningsbeskrivelse i de to straffebud i mange tilfeller omfatter samme forhold.

1.2.1 Straffeloven § 406

Bestemmelsen omfatter den som rettsstridig "... søger at unndrage sig eller andre offentlige Skatter eller Afgifter ...". Straffen er bot og i gjentakelsestilfeller bot eller fengsel opptil 4 måneder. Bestemmelsen reserverer sitt anvendelsesområde til de tilfeller der "strengere Straf" ikke er bestemt i andre straffebestemmelser. Ligningsloven § 12-1 stiller opp en øvre strafferamme på 2 år for alminnelig skattesvik og ligningsloven § 12-2 jf. 12-1 stiller opp en øvre strafferamme på 6 år for grovt skattesvik. De tilfeller som faller inn under ligningslovens kapittel 12 omfattes dermed ikke av strl. § 406. Bestemmelsen har liten praktisk betydning og er ikke videreført i straffeloven av 2005.

¹ For en mer fullstendig historikk, se Tvedt, Uriktige eller ufullstendige opplysninger avgitt til ligningsmyndighetene s. 89 flg.

1.2.2 Straffeloven § 270

I forarbeidene til straffeloven av 2005, NOU 2002: 4, punkt 9.18.1, pekes det på at skattesvik har store likhetstrekk med bedrageri. For å understreke denne likheten er de nye bestemmelsene om skatte- og avgiftssvik plassert i lovens kapittel 30, som har fått overskriften: "Bedrageri, skattesvik og lignende økonomisk kriminalitet".

Skattesvik består typisk i at skattyter gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger slik at resultatet av inntektsberegningen blir lavere enn den faktiske skattepliktige inntekt. På denne måten "fremkalle[r]" skattyter en "villfarelse" hos ligningsmyndighetene vedrørende hans skattepliktige inntekt. Ligningsmyndighetene blir på denne måten "rettsstridig forled[et]" til å beregne en lavere skatt som igjen medfører "tap eller fare for tap" for skattekreditor. Den objektive gjerningsbeskrivelsen i strl. § 270 er i disse tilfellene oppfylt. I praksis har man imidlertid ikke ansett strl. § 270 anvendelig i saker vedrørende skattesvik.² Bestemmelsen er derimot anvendelig på noen tilfeller av avgiftssvik, eksempelvis merverdiavgift, jf. mval. § 21-4 (1) jf. strl. § 270.

1.2.3 Straffeloven § 317

I Rt. 1997 s. 1637 konkluderte Høyesterett med at spart skatt ved skatteunndragelse er "utbytte" av en straffbar handling. Strl. § 317 omfatter dermed i utgangspunktet skatteunndragelse. Imidlertid kriminaliserer ligningsloven kapittel 12 også medvirkning. Det følger av konkurrenslæren at dersom begge straffebud retter seg mot samme side av det straffbare forhold, kan man bare benytte seg av det straffebud som i størst grad dekker forholdet.³ Strl. § 317 vil derfor ikke være anvendelig. Dette er også understreket i forarbeidene til strl. § 317, Ot.prp. nr. 53 (1992-1993) s. 21-22, samt juridisk teori.⁴ Strl. § 317 vil derimot være anvendelig ved bistand til utenlandsk skatteunndragelse, jf. Rt. 1997 s. 1637.⁵

1.3 Straffeloven av 2005

I sitt arbeid med den nye straffeloven av 2005 gjennomgikk straffelovskommisjonen en stor del av de bestemmelsene som regulerer straffansvar for skatte- og avgiftssvik. Kommisjonen fant at den fragmentariske reguleringen hadde en rekke uheldige følger. Kommisjonen uttalte i NOU 2002: 4, punkt 11.22.2 at:

"En følge av at det er ulike straffebestemmelser som kommer til anvendelse, er at grensen mellom straffri og straffbar handling trekkes forskjellig. Det kan skyldes angivelsen av den straffbare handlingen i de aktuelle straffebudene, eller ulikt

² Johs. Andenæs, Spesiell strafferett og formuesforbrytelsene, Samlet utgave ved Kjell V. Andorsen, s. 396.

³ Johs. Andenæs, Alminnelig Strafferett, 5. utg. s. 370-371.

⁴ Ole Gjems-Onstad, Norsk bedriftsbeskatningsrett, 7. utg. s. 1234.

⁵ Ole Gjems-Onstad, Norsk bedriftsbeskatningsrett, 7. utg. s. 1234.

skyldkrav i bestemmelsene. Også strafferammene varierer fra regelsett til regelsett. Det er et klart behov for harmonisering av straffebudene.”

Løsningen ble å utforme ett felles regelsett for de viktigste formene for skatte- og avgiftssvik og innta dem i straffeloven av 2005. Bestemmelsene er basert på ligningsloven kapittel 12. Reglens saklige virkeområde er begrenset til de skatter som omfattes av dagens ligningslov, samt de avgifter som fastsettes årlig av Stortinget med hjemmel i Grl. § 75 a, jf. Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) s. 334.

Forarbeidene til den nye straffeloven vil være relevant for denne oppgaven på to forskjellige måter. Der forarbeidene søker å beskrive gjeldende rett, kan man benytte uttalelsene som tolkningsmoment ved tolkningen av dagens regler. I lovens forarbeider finner man også en diskusjon om de nye reglens utforming der man har trukket frem både sterke og svake sider ved dagens regler. Dette materialet kan benyttes i en de lege ferenda-vurdering. Der man etter en slik vurdering har kommet til at de nye bestemmelsene skal få et annet innhold, er det naturlig å omtale disse endringene.

1.4 Forholdet til EMK

Frem til år 2000 praktiserte man et tosporet reaksjonssystem for skattesvik. Ligningsmyndighetene ila gjennom administrativ avgjørelse tilleggsskatt etter ligningsloven kapittel 10, og domstolen idømte ordinær straff etter ligningsloven kapittel 12. Den beskyttelse man normalt har mot dobbelt straffeforfølgning etter reglene om rettskraft i straffeprosessloven kom ikke til anvendelse ettersom tilleggsskatt ikke er straff etter straffeprosessloven, ei heller Grunnloven § 96, jf. Rt. 1950 s. 674 og Rt. 1961 s. 1217.⁶

Norge gjorde EMK med dens tilleggsprotokoller til norsk rett gjennom lov 21. mai 1999 nr. 30 (menneskerettsloven). EMKs 7. tilleggsprotokoll artikkel 4 stiller opp et forbud mot dobbeltstraff. Det tok ikke lang tid før spørsmålet om gyldigheten av det tosporede reaksjonssystemet kom opp for Høyesterett. Et av utgangspunktene for tolkningen av EMK er at begrepene er autonome, det vil si at nasjonale definisjoner ikke er avgjørende for begrepens rettslige rammer. På denne bakgrunn konkluderte Høyesterett allerede i Rt. 2000 s. 996 med at forhøyet tilleggsskatt er straff i EMKs forstand.

I forhold til ordinær tilleggsskatt etter § 10-2 har veien vært litt lengre. Allerede i Rt. 2002 s. 509⁷ konkluderte Høyesterett med at alminnelig tilleggsskatt er straff etter EMKs 7. TP artikkel 4. Imidlertid kom man til motsatt resultat i plenumsdommen i Rt. 2006 s. 1409. Dette resultatet kunne ikke opprettholdes etter EMDs avgjørelse i Zolotukhin mot Russland (avgjørelse av 10.2.2009), og Høyesterett kom igjen til at ordinær tilleggsskatt er straff i Rt. 2010 s. 1121.

⁶ Se også Rt. 2000 s. 996 der førstvoterende gjennomgår spørsmålet meget grundig.

⁷ HR-2001-890.

Gjeldende rett er etter dette at en rettskraftig dom som ilegger skattyter straff etter ligningsloven kapittel 12 stenger for at ligningsmyndighetene senere kan ta opp sak om tilleggsskatt. Det samme gjelder også motsatt; vedtak om ileggelse av tilleggsskatt stenger for en etterfølgende ordinær straffeforfølgning for samme forhold.

1.5 Tilleggsskatt eller straff?

Tilleggsskatt er en administrativ reaksjon, kompetansen tilligger ligningsmyndighetene selv. Hvilke reaksjonsform det er mest hensiktsmessig å benytte i det enkelte tilfelle, må vurderes av ligningsmyndighetene, som kan velge å ilegge tilleggsskatt eller å anmelde forholdet, og påtalemyndigheten, som kan velge å ta ut tiltale, eventuelt henlegge saken. I lovens forarbeider, Ot.prp. nr. 29 (1978 -79) s. 49, uttaler departementet om denne vurderingen:

”Straffeforfølgning bør først og fremst være reservert for de områder hvor det er vanskelig å føre en effektiv kontroll, og hvor den større mulighet for å unndra seg kontroll og riktig ligning er søkt utnyttet. Både i de lett kontrollerbare og de vanskelig kontrollerbare tilfelle bør anmeldelse i første rekke forbeholdes større og viktigere skatteunndragelsessaker, dvs. hvor det dreier seg om unndragelse av store skattebeløp eller hvor det gjelder unndragelser som på grunn av at de kan forekomme i mange tilfelle, samlet kan representere betydelige skatteunndragelser.”

2 Ligningsloven § 12-1. Skattesvik

2.1 Den objektive gjerningsbeskrivelsen

Ligningsloven § 12-1 nr. 1 angir i bokstavene a, b og d tre alternative gjerningsbeskrivelser.

2.1.1 Bokstav a

Bestemmelsen omfatter den som "... gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler ...".

2.1.1.1 Å avgi "uriktige eller ufullstendige opplysninger"

2.1.1.1.1 Vilkårets kjerne

Vilkåret er ikke definert i loven, imidlertid finnes en definisjon i Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) s. 37 – 38:

"Skattyter har gitt *uriktige* opplysninger når han har gitt opplysninger som ikke stemmer med de faktiske forhold. (...) Begrepet *ufullstendige* opplysninger favner videre [side 38] og er noe vagere enn begrepet uriktige opplysninger. Opplysningene vil være ufullstendige når skattyter gir et fortegnet eller ufullstendig bilde av de underliggende realiteter, selv om de opplysningene som gis, isolert sett er korrekte så langt de rekker. Skattyter skulle med andre ord ha gitt flere opplysninger" (min kursivering).

Det sentrale er i begge tilfeller, at skattyter "gir" ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger. En naturlig konsekvens av bestemmelsens ordlyd er at det ikke vil være opplysningssvikt å fullstendig unnlate å levere oppgave til ligningsmyndighetene. Dette fremgår også av lovens forarbeider, Ot.prp. nr. 21 (1991-92) s. 40. På samme sted i forarbeidene presiseres det videre at "[d]en som helt unnlater å gi oppgave eller opplysning, for eksempel ved ikke å levere selvangivelse vil kunne straffes etter (...) § 12-1 nr. 1 d dersom unnlatelsen er et vesentlig brudd på ligningsloven." I samme avsnitt heter det videre at "... manglende utfylling av rubrikker i selvangivelse eller annet innlevert ligningsskjema ikke er å anse som ren unnlatelse, men som avgivelse av ufullstendige opplysninger. Blank rubrikk i et innlevert skjema er en opplysning om at avgiveren ikke har noe som skulle vært ført i rubrikken."

I forarbeidene til straffeloven av 2005, Ot.prp. nr. 22 (2008-2009), peker man på at det kan være en glidende overgang mellom ufullstendige opplysninger og fullstendig unnlatelse av å gi opplysninger:

"Det kan være tilfeldig om en opplysningssvikt blir å karakterisere som en unnlatelse av å gi opplysninger eller som et tilfelle hvor det er gitt ufullstendige opplysninger, og

det kan være en glidende overgang mellom det å ikke gi opplysninger og å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Ufullstendige opplysninger kan også være en unnlattelse av å gi opplysninger, men det vil da være gitt opplysninger om andre forhold som likevel kan være helt uten betydning for det tilfelle som opplysningssvikten gjelder. Om vi har med unnlattelse av å gi opplysninger eller uriktige/ufullstendige opplysninger å gjøre, kan også avhenge av hvordan opplysningene skal gis, for eksempel vil det regnes som unnlattelse av å gi opplysninger dersom et (pliktig) vedlegg til selvangivelsen ikke er sammen med selvangivelsen. Dersom opplysningen skulle vært tatt inn i selvangivelsen (og den er levert), vil det derimot være gitt ufullstendige opplysninger” (s. 334 – 335).

Denne glidende overgangen mellom ufullstendige opplysninger og fullstendig unnlattelse av å gi opplysninger, er en sentral del av begrunnelsen for å likestille de to alternativene i straffeloven av 2005 § 378. Den nye bestemmelsen omfatter etter dette ”... 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.”

Ordlyden i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a er nøytral i forhold til hvilken form opplysningene er gitt. Det spiller ingen rolle hvorvidt opplysningene er gitt muntlig eller skriftlig. Dette er også presisert i lovens forarbeider, Ot.prp. nr. 21 (1991-92) s. 40.

2.1.1.1.2 Vilkåret må tolkes i lys av skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4

Høyesterett har ved vurderingen av hva som er uriktige eller ufullstendige opplysninger tatt utgangspunkt i ligningsloven kapittel 4 og reglene om skattyters opplysningsplikt, jf. blant annet Rt. 2006 s. 1598 (ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a).⁸ Utgangspunktet i ligningsforvaltningen er at skattyter selv har ansvar for å opplyse sin sak, til forskjell for hva som ellers er hovedregelen i forvaltningsretten.

Begrunnelsen for dette er todelt. For det første er saksmengden til skattemyndighetene meget betydelig i forhold til andre forvaltningsorgan. Av praktiske og økonomiske grunner er det derfor nødvendig å pålegge skattyter en opplysningsplikt. For det annet er det skattyter selv som kjenner sin konkrete sak best og har de beste forutsetninger for å fremskaffe de relevante opplysninger for korrekt ligning. For å sikre at skattyter oppfyller sin opplysningsplikt, kan det å gi ligningsmyndighetene ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” medføre en utvidet frist for endring av ligningen etter ligningsloven § 9-6 nr. 2 bokstav a, tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 og straff etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a. Rettspraksis om vilkårets rekkevidde er først og fremst knyttet til §§ 9-6 og 10-2. Det er da naturlig å spørre seg om vilkåret har det samme innhold i alle de tre bestemmelsene.

⁸ Se også Rt. 1992 s. 1588 (Loffland, ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a), og Rt. 2007 s. 360 (Utv. 2007 s. 542 Lyse Energi, ligningsloven § 10-2)

2.1.1.1.3 ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”, samme innhold ved endring av ligningen, tilleggsskatt og straff?

I Rt. 1999 s. 1980 (Møller) konkluderte Høyesterett med at det å ikke ”... gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret” som man er pålagt etter ligningsloven § 4-1 andre setning, er en ufullstendig opplysning i forhold til ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a.

Slik unnlatelse er imidlertid ikke ansett for å være en ufullstendig opplysning i forhold til ligningsloven §§ 10-2 nr. 1 og 12-1 nr. 1 bokstav a. Dette er begrunnet med at bestemmelsene bare omfatter aktiv forledelse, ikke passiv mottakelse av en uriktig ligning, jf. Rt. 1999 s. 1980 (Møller) og NOU 2009: 4, punkt 7.3.1.3. Forholdet vil imidlertid kunne straffes etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d, (se punkt 2.1.3 om denne bestemmelsen).

Ved lovendring 11. desember 2009 endret man ordlyden i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Det å unnlate å informere ligningsmyndighetene om feil i ligningen, ble inntatt som et eget alternativ. Det er derfor ikke lenger nødvendig å tolke disse tilfellene inn under vilkåret ”ufullstendige opplysninger”, men Rt. 1999 s. 1980 (Møller) viser at det kan være forskjeller i vilkårets innhold i de forskjellige bestemmelsene.

Med forbehold om de tilfeller som gjelder passiv mottakelse av uriktig ligning, har man antatt at vilkåret ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” i utgangspunktet har det samme innhold i alle de tre bestemmelsene. Dette er kommet til uttrykk i blant annet NOU 2003: 7, punkt. 4.7.6.2 og Ot.prp. nr. 82 (2008-2009), punkt. 8.2.1.

Enkelte avgjørelser fra Høyesterett, kan derimot tale for at det er flere forskjeller i vilkårets innhold.

Det kan for det første vises til Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes). Skattyter hadde her krevd fradrag for leieutgifter knyttet til sin virksomhet. Utleier var også skattyters morselskap. Ettersom det var en konsernintern transaksjon, kontrollerte ligningsmyndighetene at leien ikke var et resultat av rettstridig internprising. Sammenligningsprisen ble kalkulert gjennom den såkalte kost pluss-metoden. Metoden er i stor grad basert på ligningsmyndighetenes skjønn. Ligningsmyndighetenes beregninger tilsa at leieutgiftene avvek med 40 % fra armlengdeprinsippet. Høyesteretts flertall (4-1) konkluderte med at dette var en uriktig opplysning i forhold til ligningsloven § 9-6 nr. 1 bokstav a. Førstvoterende understreket at avgjørelsen gjaldt § 9-6 nr. 1 bokstav a og at bestemmelsen ikke krever at skattyter er å bebreide for at opplysningen er gitt. Videre uttalte førstvoterende:

”Med dette tar jeg ikke standpunkt til om uttrykkene ”uriktig” og ”ufullstendige opplysninger” i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, må forstås på samme måte som de samme uttrykkene i ligningsloven § 10-2 nr. 1 om tilleggsskatt” (s. 1102).

Avgjørelsen er i teorien kritisert som svært streng. Gjems-Onstad uttaler i Bedriftsbeskatningsrett, s. 1204 at "[a]vgjørelsen fremstår som så streng at den kan gi vilkårlige resultater."

Mest interessant er kanskje Rt. 2009 s. 813. Ved vurderingen av hvorvidt vilkåret "uriktige eller ufullstendige opplysninger" i ligningloven. § 9-6 nr. 3 bokstav a var oppfylt uttalte førstvoterende:

"... [O]pplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres "strengt", jf. Rt. 2006 side 333 avsnitt 43. De avgjørelsene som det der vises til, Rt. 1996 side 932 og Rt. 1997 side 1117, gjaldt ileggelse av tilleggsskatt. Da det ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke er tale om noen sanksjon, men om å gjennomføre en riktig ligning, må opplysningsplikten praktiseres minst like strengt - kanskje endatil strengere - i denne sammenheng" (avsnitt 84).

Det er grunn til å merke seg at førstvoterende benytter seg av uttrykket "kanskje". Også i juridisk teori har man pekt på at listen muligens må legges forskjellig. I denne sammenheng kan det vises til Wilschow, Bedriftsbeskatning i praksis, som uttaler på side 393:

"Mye taler for at grensene må snevres noe for at en skal kunne si at uriktige eller ufullstendige opplysninger foreligger i relasjon til § 10-2, dvs. at ikke alle opplysninger som kan betraktes som "uriktige eller ufullstendige" i relasjon til § 9-6 nr. 3 a, vil være det i relasjon til § 10-2. Likeledes må nok grensen snevres ytterligere før uriktige eller ufullstendige opplysninger kan sies å foreligge etter straffebestemmelsen i § 12-1."

Det å la samme ord eller uttrykk få et ulikt innhold ut fra hvilken rettsvirkning bestemmelsen fører med seg, er i rettskildelæren omtalt som konsekvensorientert tolkning.⁹ Uttalelsene i Rt. 2009 s. 813 gjør at man kanskje kan legge til grunn en slutning om fra det mer til det mindre. Det vil si at forhold som faller inn under § 12-1 nr. 1 bokstav a alltid vil omfattes av §§ 10-2 og 9-6. Imidlertid vil man ikke automatisk kunne gå motsatt vei, fra det mindre til det mer. Høyesteretts uttalelser gir på den annen side ikke grunnlag for noen sikker konklusjon. Det mest hensiktsmessige er kanskje å slå seg til ro med den konklusjon som følger av blant annet NOU 2003: 7, punkt. 4.7.6.2 og Ot.prp. nr. 82 (2008-2009), punkt. 8.2.1. Vilkåret "uriktige eller ufullstendige opplysninger" har i utgangspunktet det samme innhold i alle de tre bestemmelsene. Eventuelle forskjeller kan forklares ut fra andre omstendigheter.

Gjems-Onstad uttaler i denne sammenheng i Bedriftsbeskatningsrett s. 1202: "Kanskje er det i denne relasjon riktigere å legge større vekt på forskjeller i bevisbyrdekravet, enn på avgrensningen av uttrykket uriktige og ufullstendige opplysninger." Ved endring av ligning etter § 9-6 nr. 3 bokstav a, kreves alminnelig sannsynlighetsovervekt. Ved ileggelse av alminnelig tilleggsskatt kreves klar sannsynlighetsovervekt, jf. blant annet Rt. 2008 s. 1409,

⁹ Nils Nygård, Rettsgrunnlag og standpunkt, 2. utg. s. 95

mens det for skjerpet tilleggsskatt og straff kreves bevis ut over enhver rimelig tvil, jf. det alminnelige straffeprosessuelle kravet til bevis.¹⁰

Her er det også naturlig å minne om at straff skal være forbeholdt de vanskelig kontrollerbare tilfellene, eller hvor det dreier seg om unndragelse av store skattebeløp, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978 – 79) s. 49.

Også skyldkravet vil spille en sentral rolle. For endring utover toårsfristen kreves ingen skyld. Alminnelig tilleggsskatt kan ilegges såfremt det ikke foreligger unnskyldelige grunner, jf. ligningsloven § 10-3. For å ilegge skjerpet tilleggsskatt eller idømme straff må det foreligge forsett eller grov uaktsomhet. En ting er å komme til at skattyter objektivt sett burde ha gitt flere opplysninger. Noe helt annet er å konkludere med at skattyter har utvist tilstrekkelig skyld ved avgivelsen av de uriktige eller ufullstendige opplysningene. Dette gapet kommer særlig godt til syne her ettersom man har utfyllende rettspraksis om vilkårets rekkevidde knyttet til §§ 9-6 og 10-2.

Skyldkravets betydning for hva som faktisk er straffbart stiller den som skal beskrive innholdet i vilkåret ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” overfor noen vanskelige valg.

Man kan velge å se helt bort fra skyldkravet og beskrive hva som rent objektivt faller inn under vilkåret. Man kan da ukritisk vise til de avgjørelser som er knyttet til §§ 9-6 og 10-2. Det er klart at en slik fremstilling vil bli svært teoretisk, og aktørene som praktiserer reglene vil ikke kjenne seg igjen i det som beskrives. Man får med andre ord ikke belyst de vurderinger som løpende blir foretatt i rettsanvendelsesprosessen. Dette er til dels gjort i teorien tidligere der man ved utgreiningen av vilkåret i § 12-1 nr. 1 bokstav a har nøydt seg med å henvise til fremstillinger knyttet til §§ 9-6 og 10-2.

På den annen side kan man la fremstillingen være påvirket av skyldkravet og bare beskrive de mest praktiske tilfellene. Faren er også her at man ikke får frem de vurderinger som faktisk foretas.

Denne fremstillingen bygger på en mellomløsning. Utgreiningen tar utgangspunkt i hva som rent objektivt omfattes av vilkåret. Deretter vil det løpende bli sagt noe om hvordan saken stiller seg om man ser den i lys av skyldkravet. Håpet er at fremstillingen vil nærme seg det overordnede målet for juridisk teori; å kaste lys over de vurderinger som foretas i rettsanvendelsesprosessen og beskrive dem på en åpen og helhetlig måte.

¹⁰ Johs. Andenæs, Norsk Straffeprosess, 4. utg. s. 160 flg.

2.1.1.1.4 Opplysningspliktens grense danner også grensen for hva som er fullstendige opplysninger

Skattyters opplysningsplikt er ikke av betydning for straffbarheten av å gi *uriktige* opplysninger. Dersom skattyter har gitt en uriktig opplysning på eget initiativ, vil han fortsatt kunne straffes etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a, selv om opplysningen ikke omfattes av opplysningsplikten, jf. Ot.prp. nr. 21 (1991-92) s. 40.

Rekkevidden av skattyters opplysningsplikt er derfor først og fremst av betydning for hvorvidt det er gitt *ufullstendige* opplysninger. Det sier seg selv at dersom skattyter unnlater å ta med en opplysning som ikke er omfattet av opplysningsplikten, kan han ikke dømmes for å ha avgitt ufullstendige opplysninger.

Ved vurderingen av hvorvidt skattyter har avgitt ufullstendige opplysninger, er ligningsloven § 4-1 av særskilt betydning. Bestemmelsen hjemler en aktsomhets- og lojalitetsplikt for skattyter.

2.1.1.1.5 Opplysningsplikten gjelder bare egne forhold

Sentralt er at § 4-1 benytter begrepet "hans skatteplikt" til å beskrive opplysningspliktens rekkevidde. Ordlyden tilsier at opplysningsplikten er begrenset til å gjelde forhold knyttet til egen ligning. Denne tolkningen er lagt til grunn av Høyesterett i Rt. 2006 s. 1598. Dommen omhandlet et ektepar som sammen drev en blomsterbutikk. Det var på det rene at ektemannen alene var skattepliktig for virksomhetsinntekten. Hustruen hadde dermed ikke opplysningsplikt etter § 4-1 og ble frikjent for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a.

Dersom man har gitt positiv tilskyndelse kan derimot straffansvar for medvirkning bli aktuelt.

2.1.1.1.6 Aktsomt og lojalt, konkret objektiv vurdering

§ 4-1 bruker vilkåret "aktsomt og lojalt" for å beskrive kravet til skattyters opptreden for å oppfylle opplysningsplikten. Vilkåret ble tatt inn i bestemmelsen ved lovendring 11. desember 2009 nr. 119. Vilkåret er ment å synliggjøre det aktsomhets- og lojalitetskrav som Høyesterett har veid skattyters opptreden opp mot for å ta stilling til om skattyter har overholdt sin opplysningsplikt, jf. Prop. 2 L (2009-2010), punkt 5.9.5.

Motsatsen til det aktsomme er rent språklig sett det uaktsomme. Det er da naturlig å anta at man her skal ta stilling til hvorvidt skattyter er å bebreide for de ufullstendige opplysningene. Derimot følger det av Rt. 1992 s. 1588 (Loffland) at vurderingen i utgangspunktet er objektiv. Skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt når han "... har gitt alle de opplysninger som man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere

opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningsplikten i utgangspunktet anses tilstrekkelig..." (s. 1593).

Av det siterte fremgår det at to motstående hensyn må veies opp mot hverandre. På den ene side skattyters opplysningsplikt, på den annen side ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Utgangspunkt og hovedregel er skattyters opplysningsplikt. Men Høyesterett presiserer i andre setning av det siterte at skattyter ikke trenger å gi alle opplysninger han sitter på. Det å drukne ligningsmyndighetene med opplysninger kan også være illojal opptreden. Skattyter skal gi tilstrekkelig med opplysninger slik at ligningsmyndighetene blir oppmerksom på alle de skatterettslige problemstillingene. Deretter kan ligningsmyndighetene benytte sin adgang til å innhente ytterligere opplysninger om dette skulle være nødvendig. Hvilke opplysninger skattyter burde ha gitt, må vurderes konkret i det enkelte tilfelle, jf. Prop. 2 L (2009-2010) pkt. 5.9.2.

Vurderingen av hvilke opplysninger skattyter objektivt sett burde ha gitt, er ytterligere belyst gjennom Rt. 2009 s. 813. Førstvoterende viste til den aktsomhets- og lojalitetsplikt som er hjemlet i ligningsloven § 4-1 og uttalte: "Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet" (avsnitt 84).

Av Høyesteretts praksis kan det utledes flere momenter som vil kunne være av betydning for hvor langt opplysningsplikten strekker seg i det enkelte tilfelle.

2.1.1.1.7 Momenter av betydning for den konkrete vurderingen

2.1.1.1.7.1 Tvilsomt skatterettslig standpunkt / de underliggende disposisjoner er tvilsomme

I de tilfeller skattyter inntar et skatterettslig standpunkt og det foreligger en mulighet for at ligningsmyndighetene vil bedømme det annerledes, vil skattyter ha en oppfordring til å opplyse om de faktiske omstendigheter slik at ligningsmyndighetene selv kan vurdere forholdet. Dette fremgår av Rt. 2009 s. 813 (Gaard):

"Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar" (avsnitt 84).

Jo mer tvilsomt spørsmålet er ut fra rettskildesituasjonen, jo sterkere blir oppfordringen til å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på spørsmålet. Situasjonen vil være motsatt "... dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning" (Rt. 2009 s. 813, avsnitt 84).

Det at den underliggende disposisjonen fremstår som tvilsom, vil også gi skattyter oppfordring til å belyse forholdet særlig godt.

I Rt. 1997 s. 1430 (Elf) hadde skattyter foretatt en regnskapsmessig oppskrivning av anleggsmidler. Videre hadde man foretatt avskrivninger basert på driftsmidlenes kostpris, i stedet for de oppskrevne verdiene. På denne måten unnlot man å få en tilsvarende reduksjon i selskapets regnskapsmessige overskudd, noe som igjen ville medføre en begrensning i adgangen til å utbetale fradragsberettiget utbytte (slik reglen var den gang). Skattyters fremgangsmåte fulgte av regnskapet. Spørsmålet som da oppsto var om skattyter måtte informere ligningsmyndighetene på en klarere måte om den valgte løsningen for å oppfylle opplysningsplikten etter ligningsloven § 9-3. Høyesterett uttalte:

”Ved vurderingen av spørsmålet om det er gitt ufullstendige opplysninger, legger jeg ikke avgjørende vekt på disse forsømmelser i forhold til aksjelovens krav. Men de nevnte bestemmelser illustrerer at de nakne regnskapstall - hva enten regnskapene er satt opp i henhold til ligningsmyndighetenes oppgjørsskjema eller de følger den oppstillingsmåte som er bestemt i aksjeloven - ofte må ledsages av supplerende opplysninger for å oppfylle opplysningsplikten.

Jeg legger vekt på at det var tale om opplysninger av vesentlig betydning for fastsettelse av selskapets regnskapsmessige overskudd. Som følge av de forhold som jeg tidligere har redegjort for, var overskuddet avgjørende for selskapets adgang til å dele ut utbytte med korresponderende fradragsrett for selskapet ved statsskatteligningen. Dermed var det tale om opplysninger om *vesentlige forhold* som fikk *direkte betydning* for den inntektsskatt som Elf skulle betale. I tillegg kommer at den fremgangsmåte som Elf etter grundige overveielser hadde fulgt, i det minste *måtte fremstå som tvilsom*. På denne bakgrunn er det min oppfatning at Elf burde gitt ligningsmyndighetene direkte opplysninger om disse forhold. Den omstendighet at ligningsmyndighetene kunne ha sluttet seg til den manglende avskrivning ved et nærmere studium av det fremlagte regnskapsmateriale, kan ikke endre dette” (s. 1137-1138, min kursivering).

Høyesterett konkluderte etter dette med at det var gitt ufullstendige opplysninger.

Høyesterett konklusjon, at opplysningsplikten i enkelte tilfeller krever at regnskapstallene må suppleres med ytterligere opplysninger, er blitt sterkt kritisert i teorien. Gjems-Onstad uttaler i Bedriftsbeskatningsrett s. 1212:

”Den som skal utlede gjeldende rett om ufullstendige opplysninger, kan neppe ta uttalelsene om regnskapsinformasjon i Elf-saken på ordet. Regnskapsdata må ikke på alle sentrale punkter suppleres med verbale utlegginger. Ligningsmyndighetenes brukere av skattyters innsendte selvangivelses- og regnskapsdata må forutsettes å ha en viss regnskapskyndighet. Informasjon gitt i regnskap og tall er også opplysninger etter ligningsloven. Det er ikke som en alminnelig regel nødvendig å

gjenta i ord (som norsk stil) det man allerede har sagt i tall. Man kan ikke fortolke uttrykket ufullstendige opplysninger ut fra en forutsetning om en tilnærmet regnskaps- eller tallmessig analfabetisme hos ligningsfunksjonærer.”

Imidlertid er det grunn til å merke seg at Høyesterett ved vurderingen av opplysningspliktens rekkevidde legger stor vekt på at den underliggende disposisjonen etter grundig overveielser ”... i det minste måtte fremstå som tvilsom.”

Ved vurderingen av skyld kan de nevnte omstendighetene tale for at straffansvar ikke foreligger. Skattyter kan anføre at han var i den tro at hans oppfatning av det skatterettslige spørsmålet var korrekt og at han ikke har handlet med vitende og vilje. Det kan i slike tilfeller bli vanskelig å bevise ut over enhver rimelig tvil at skattyter bevisst ga de ufullstendige opplysningene til skattemyndighetene. Det samme gjelder ved vurderingen av grov uaktsomhet. Dersom spørsmålet er tvilsomt, kan det være tungt å argumentere for at skattyter er sterkt å bebreide for sin uriktige oppfatning. Desto mer tvilsomt spørsmålet er, desto sterkere vil skattyters anførsel stå.

2.1.1.1.7.2 Ligningsmyndighetenes skjema

I dom inntatt i Rt. 1995 s. 1883 (Slørdahl) konkluderte Høyesterett med at skattyter hadde gitt ufullstendige opplysninger om ervervstidspunktet for aksjer som han senere solgte med gevinst (dissens 3-2). Toårsfristen for endring av ligning kom derfor ikke til anvendelse, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Slik skattyter hadde fremstilt faktum kunne man få inntrykk av at alle aksjene var ervervet i 1983. Imidlertid hadde skattyter ervervet en større del av aksjene ved en rettet emisjon i 1984. Skattyter hadde valgt å informere om salget av aksjene gjennom et bilag til selvangivelsen. Imidlertid hadde ligningsmyndighetene utformet et eget skjema for salg av aksjer utenfor næring, og det var vist til dette i rettleidingen som fulgte med selvangivelsen. Skjemaet var riktignok frivillig å bruke, men dersom det hadde blitt utfyllt på korrekt måte ville ervervstidspunktet kommet klart frem. Førstvoterende understreket at ”... det ville vært naturlig å bruke det dersom han var i tvil om hvilke opplysninger som var relevante” (s. 1888).

Ut av dommen kan man trekke at skattyter vil få en oppfordring til å gi de opplysninger som er etterspurt i skjema utformet av ligningsmyndighetene, selv om det er frivillig å benytte seg av et slikt skjema.

Ved vurderingen av skyld kan denne omstendighet trekke tale for at straffansvar ikke foreligger. Skattyter kan anføre at han var i den tro at opplysningene var fullstendige, nettopp fordi alle opplysninger etterspurt i pliktig skjema var gitt. Det å bevise ut over enhver rimelig tvil at skattyter ga de ufullstendige opplysningene med vitende og vilje, kan således bli vanskelig. Det samme gjelder ved vurderingen av grov uaktsomhet.

2.1.1.1.7.3 Opplysningene er gitt et tidligere år eller av andre skattesubjekter

I Rt. 1995 s. 1883 (Slørdahl) uttalte førstvoterende: "Selv om ligningskontoret kunne funnet frem til det riktige grunnlaget for beskatningen ved å gå til Slørdahls og Skycoms selvangivelser for 1983 og 1984, kan dette ikke medføre noen annen vurdering av Slørdahls opplysningsplikt. Innhentelse av opplysninger fra andre selvangivelser ville først og fremst ha kontrollformål" (s. 1888).

Ut av dette kan man trekke at selv om opplysningene er gitt tidligere år, eller av andre skattesubjekter, vil dette ikke svekke den oppfordring man har til å gi ligningsmyndighetene de opplysninger som er relevante det aktuelle året. Gir ikke skattyter ligningsmyndighetene opplysningene direkte, må man i det minste henvise til stedet de er oppgitt tidligere. Ligningsmyndighetene skal ikke måtte lete etter opplysninger man ikke har fått oppfordring til å lete etter.

Ved vurderingen av skyld kan denne omstendighet tale for at straffansvar ikke foreligger. Skattyter kan anføre at han var i den tro at ligningsmyndighetene hadde kjennskap til de opplysningene som var gitt tidligere, eller gitt av et annet subjekt. Det kan på denne bakgrunn bli vanskelig å bevise ut over enhver rimelig tvil at skattyter forsettelig holdt tilbake opplysningene. Det samme gjelder ved vurderingen av grov uaktsomhet.

2.1.1.2 Opplysningssvikten må være foretatt overfor "ligningsmyndighetene"

Ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a stiller som vilkår at de uriktige eller ufullstendige opplysningene må være gitt til "ligningsmyndighetene". Hvem som anses som ligningsmyndighet er presisert i lovens kapittel 2.

2.1.1.3 "kan føre til" skatte- eller avgiftsmessig fordeler

Bestemmelsen stiller som vilkår at opplysningssvikten "kan føre til" skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Opplysningssvikten må ha muliggjort en skatte- eller avgiftsbeparelse, jf. Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) s. 41. Dersom dette ikke er tilfellet, vil det ikke være skattesvik selv om skattyter forsettelig eller grovt uaktsomt har holdt tilbake opplysninger eller feilinformert ligningsmyndighetene.

Et praktisk eksempel er at skattyter unnlater å opplyse om gevinst ved salg av egen bolig som oppfylder vilkårene for skattefrihet etter sktl. § 9-2 andre ledd, eller gevinst ved salg av fritidsbolig som oppfylder vilkårene for skattefrihet etter sktl. § 9-3 fjerde ledd.

Vilkåret medfører videre at gjerningsinnholdet er oppfylt allerede ved opplysningssvikten. Det er ikke noe vilkår at opplysningssvikten faktisk fører til en skatte- eller avgiftsmessig fordel. Selv om opplysningssvikten oppdages av ligningsmyndighetene før skatt beregnes, er det like fullt skattesvik så lenge de andre straffbarhetsvilkårene er oppfylt, jf. Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) s. 41.

Ser man for seg en tidslinje med hendelsene planlegging, forsøk og fullbyrdet overtredelse, medfører vilkåret at rommet for forsøk på skattesvik etter § 12-1 nr. 1 bokstav a, jf. strl. § 49 er svært lite og derfor ikke særlig praktisk. Straffri planlegging og fullbyrdet overtredelse vil derfor ligge svært nær hverandre. Enkelte handlinger på planleggingsstadiet vil kunne rammes av egne straffebud, blant annet ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav b og straffebestemmelsene i straffeloven kapittel 18 om dokumentfalsk, (se punkt 2.1.2 om disse bestemmelsene).

2.1.1.4 "skatte- eller avgiftsmessige fordeler"

Begrepet begrenser lovens saklige virkeområde. Skatt omfatter i denne sammenheng "... skatt på formue og inntekt (...) etter skatteloven ...", jf. ligningsloven § 1-1 bokstav a. I lovens forarbeider, Ot.prp. nr. 21 (1991-92), fremgår det at også tillegsskatt etter lovens kapittel 10 omfattes av begrepet. Således vil man kunne pådra seg straffansvar om man søker å unngå tillegsskatt gjennom opplysningssvikt.

Begrepet avgift omfatter for det første "... trygdeavgift etter folketrygdeloven.", jf. ligningsloven § 1-1 bokstav b. Også arbeidsgiveravgift omfattes, jf. folketrygdeloven § 24-4.

Det at opplysningssvikten må kunne føre til "... skatte- eller avgiftsmessige fordeler ..." er også et vilkår for å kunne pålegge noen tillegsskatt etter ligningsloven § 10-2. I Lignings-ABC for 2010/11, Emne tillegsskatt, punkt 3.9 har man listet opp eksempler på tilfeller hvor det er aktuelt å vurdere om vilkåret er oppfylt. Listen er ikke uttømmende og bare ment å illustrere når problemstillingen kan komme opp. Opplysningssvikten kan medføre skatte- eller avgiftsmessig fordel dersom:

- Brutto formue er eller kunne blitt fastsatt for lavt.
- Gjeldsfradraget er eller kunne blitt satt for høyt.
- Brutto inntekt/personinntekt er eller kunne blitt fastsatt for lavt.
- Et inntektsfradrag er eller kunne blitt fastsatt for høyt.
- Et skattefradrag er eller kunne blitt fastsatt for høyt.
- Det er eller kunne blitt anvendt lavere skatte- eller avgiftssatser enn det som er riktig.
- Det er eller kunne ha oppstått en rentefordel som følge av feilaktig tidfesting av en inntekts- eller fradragspost.

De 6 første eksemplene har til felles at opplysningssvikten kunne ha ført til for lav skatt eller avgift. Imidlertid rekker bestemmelsen etter sin ordlyd videre. Den omfatter enhver skatte- eller avgiftsmessig fordel. Dette illustreres ved det siste eksempelet som viser at uriktige eller ufullstendige opplysninger knyttet til tidfestingen av inntekts- eller fradragsposter i noen tilfeller kan medføre skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Reglene om tidfesting angir tidspunktet for når en inntekt skal tas til beskatning eller kostnad skal føres. Dersom tidfesting av skattepliktig inntekt utsettes, eller tidfesting av fradragberettiget kostnad kreves for tidlig, vil skattyter få en uberettiget fordel ved å ha midlene til disposisjon lengre enn skattereglene gir grunnlag for. Fordelen vil komme i form av renter.

Men straff skal være forbeholdt de tilfeller det dreier seg om større beløp, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 49. Det skal svært mye til før renter vil utgjøre et slikt beløp. Det vil også være utfordringer knyttet til å bevise tilstrekkelig skyld. Straff for tidfestingsfeil er derfor ikke praktisk.

Det er uten betydning for oppfyllelse av den straffbare handling hvorvidt skattyter i utgangspunktet har krav på fordelene.

I Ot.prp. nr. 21 (1991-92) s. 41 benyttes følgende eksempel for å belyse poenget: Hovedregel og utgangspunkt i skatteretten er at man får fradrag for kostnader man har hatt til inntektservervelse, jf. sktl. § 6-1. Dersom man ikke kan dokumentere denne kostnaden og derfor velger å produsere et falskt billag som man leverer inn til ligningsmyndighetene, vil man kunne straffes etter ligningsloven. § 12-1 nr. 1 bokstav a. Dette begrunnes i forarbeidene med at "[d]et er svært viktig at ligningsmyndighetene kan ta utgangspunkt i at de dokumenter, opplysninger m.v. som legges til grunn for ligningen er korrekte. Det er derfor nødvendig å vurdere egenheten til å oppnå skatte- eller avgiftsmessig fordel isolert i forhold til den aktuelle handling. At skattyter totalt sett ikke har fått større fordel enn han kunne oppnådd på legitim måte, kan derimot være et straffutmålingsmoment."

I straffeloven av 2005 § 378 har man gjort en endring i betydningen av begrepet skatt i forhold til hva det har i ligningsloven og i dagligtalen. Straffelovens vilkår omfatter både direkte og indirekte skatter (avgifter). Det medfører derfor ingen realitetsforskjell når bestemmelsen stiller som vilkår at opplysningssvikten må kunne føre til "skattemessige fordeler", ikke "skatte- eller avgiftsmessige fordeler" som er vilkåret i ligningsloven. Også bestemmelsens overskrift omtaler den straffbare handlingen som skattesvik, ikke skatte- og avgiftssvik som ville vært naturlig når hensikten er å utforme en samlebestemmelse for de alvorligste formene for skatte- og avgiftssvik.

I lovens forarbeider, Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) s. 334, blir begrepsbruken begrunnet:

"Finansdepartementet på sikt vil arbeide for at avgiftsbegrepet fullt ut erstattes av det mer generelle skattebegrepet, og det vil derfor være uheldig om man i ny straffelov ikke tar hensyn til denne utviklingen."

Som nevnt tidligere, er straffeloven av 2005 § 378 saklige virkeområde begrenset til de skatter som omfattes av dagens ligningslov, samt de avgifter som årlig fastsettes av Stortinget med hjemmel i Grl. § 75 a, jf. Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) s. 334.

2.1.1.5 Hvem omfattes av bestemmelsen?

Straffebestemmelsen retter seg mot "... den som ... gir uriktige eller ufullstendige opplysninger". Opplysningsplikten etter kapittel 4 gjelder "egne forhold" (jf. kapitteloverskriften), og det er derfor skattyter selv som pådrar seg straffansvar etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a.

Også personer som opptrer på vegne av upersonlige skattytere, eksempelvis aksjeselskap, vil kunne pådra seg straffansvar etter § 12-1 nr. 1 bokstav a. Etter ligningsloven § 4-5 nr. 3 skal "... selvangivelse m.v. leveres av styret eller dets formann...". Videre slår ligningsloven § 4-5 nr. 4 fast at "[d]en som leverer selvangivelse skal forsikre at den inneholder så fullstendige opplysninger som han kan gi, at det er gitt etter beste skjønn og overbevisning og at han ikke kjenner til at de på noe punkt er uriktige. Han skal også erklære at han er kjent med at det kan medføre straffansvar å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger."

Tredjeperson kan pådra seg straffansvar for medvirkning. Dersom tredjeperson er pålagt opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 6, vil en overtredelse kunne straffes etter § 12-1 nr. 1 bokstav d, såfremt den er "vesentlig", (se punkt 2.1.3 om denne bestemmelsen).

I forarbeidene til straffeloven av 2005 § 378, Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) s. 335 - 336, fremgår det at Finansdepartementet under høringsrunden reiste spørsmål om tredjepersons opplysningssvikt om andres formues- og inntektsforhold mv. (for eksempel etter ligningsloven kapittel 6) strafferettslig burde likestilles med opplysningssvikt som kan påvirke egne skatteforhold.

Justisdepartementet uttalte at det etter deres syn ikke er hensiktsmessig med en slik utvidelse av straffansvaret etter strl. § 378. Dette blir begrunnet med at:

"Overtredelse av en lovpålagt opplysningsplikt om andre forhold har en annen karakter enn opplysningssvikt om egne forhold; skattyter kan for egen del ha en særlig interesse av å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, mens tilsvarende interesse vanligvis ikke foreligger ved opplysningsplikt om andres skattemessige forhold. De sistnevnte tilfellene er det derfor ikke naturlig å betegne som skattesvik. I de tilfellene en tredjeperson har en egeninteresse i opplysningssvikten, vil det imidlertid kunne være medvirkning til skattesvik, og i alle fall brudd på ligningsloven § 12-1 første ledd bokstav d. Behovet for straffebestemmelser rettet mot tredjemenns opplysningssvikt er i første rekke begrunnet med at handlingen vil gjøre kontrollen med ligningen vanskeligere, og ikke de mulige virkningene dette måtte ha for den enkelte skattyter."

2.1.2 Bokstav b

Bestemmelsen omfatter den som "... utferdiger uriktig dokument når han forstår eller bør forstå at dokumentet er egnet som legitimasjon for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler ...".

2.1.2.1 Å "utferdige uriktig dokument" som "er egnet som legitimasjon"

Som det fremgår ovenfor, er bokstav a nøytral i forhold til hvorvidt de uriktige eller ufullstendige opplysningene er gitt skriftlig eller muntlig. Det å gi uriktige dokument til ligningsmyndighetene er omfattet av bokstav a. Bokstav b omfatter selve utferdigelsen av nærmere bestemte dokumenter.

Hvilke dokumenter alternativ b tar sikte på å ramme er nærmere presisert i lovens forarbeider, Ot.prp. nr. 21 (1991-92) s. 40. Bestemmelsen omfatter:

"... utferdigelse av uriktig dokument som ikke primært skal gi ligningsmyndighetene informasjon, men som ligningsmyndighetene kan hente opplysninger fra. Opplysningene er da egnet til å gi legitimasjon for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Bestemmelsen vil eksempelvis kunne komme til anvendelse hvor uriktige notater eller kjøpekontrakter gjør det mulig for en kjøper eller selger å oppnå skattemessige fordeler som vedkommende ikke har krav på. Det vil i utgangspunktet være tilstrekkelig for å anvende bestemmelsen at et dokument skal tjene som regnskapsbilag."

Som det fremgår av forarbeidene er det tale om dokumenter som er med på å underbygge eller dokumentere riktigheten av den informasjon skattyter gir til ligningsmyndighetene. Dersom innholdet i dokumentet er uriktig, vil det kunne legitimere en uberettiget skatte- eller avgiftsfordel og gi skattyter mulighet for skattesvik. Forarbeidene nevner notater, kjøpekontrakter eller andre regnskapsbilag (for eksempel faktura) som de mest aktuelle dokumentene. Som i bokstav a vil opplysningene være uriktige dersom de ikke stemmer overens med de faktiske forhold. Man kan dikte varesalg/kjøp, endre priser, kvanta, leveranssted osv. I Utv. 1983 s. 636 følgende (s. 685) skiller Gjølstad mellom uriktig og falskt dokument. Dokumentet er uriktig, men ikke falsk, dersom det skriver seg fra riktig utsteder. "Tilfeller av samtidig falskt og uriktig dokument kan tenkes, for eksempel når skattyter fabrikkerer fakturaer i et annet firmas navn med oppdiktete vareleveranser til eget firma. Da kan straffansvar både etter straffelovens kap. 18 og ligningsloven § 12-3 nr. 1 b [§ 12-1 nr. 1 bokstav b] inntre, men ansvaret for falskneri vil trolig bli prioritert."

Som illustrasjon fra rettspraksis kan det for det første vises til Rt. 1990 s. 398. Domfelte var ansatt i et bilfirma. Han hadde over en rekke år "utstedt eller latt utstede helt eller delvis uriktige fakturaer til forskjellige næringsdrivende. Formålet var dels å skaffe de næringsdrivende legitimasjon som muliggjorde uberettiget fradrag for inngående merverdiavgift ved avgiftsberegningen av deres omsetning, og dels å legitimere som

berettiget fradrag som de næringsdrivende med urette foretok i sine inntekstoppgaver til ligningsvesenet” (s. 398).

Et annet eksempel er Rt. 1996 s. 940. De domfelte hadde tilbakedatert kjøpekontrakter av hver sin KS-andel. ”Ved at datoen var feil, kunne avtalene brukes som legitimasjon for at hver av dem eide en KS-andel pr. 31. desember 1990, og dermed gi inntrykk av at de hadde krav på inntektsfradrag på grunn av KS-deltakelse for dette året” (LB-1995-1095).

Se også Rt. 2008 s. 468 som er omtalt under punkt 2.1.4, medvirkning.

2.1.2.2 ”skatte- eller avgiftsmessige fordeler”

Se punkt 2.1.1.4 om innholdet i dette vilkåret.

Ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav b er videreført i straffeloven av 2005 § 365, første ledd bokstav c. Bestemmelsen er plassert i kapittel 29 som har fått overskriften: ”Vern av tilliten til penger og visse dokumenter”. Bestemmelsen er plassert i dette kapitlet ettersom det tematisk hører sammen med de bestemmelser som kriminaliserer dokumentfalsk og pengefalsk.

Bestemmelsen omfatter den som ”... forsettelig eller grovt uaktsomt utferdiger uriktig dokument som er egnet som bevis for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler.”

Som i straffeloven av 2005 § 378 er vilkåret skatt utvidet til å omfatte ”... alle skatte- og avgiftsmessige fordeler, begrenset til de avgifter som årlig fastsettes av Stortinget etter Grunnloven § 75 bokstav a ...”, jf. Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) s. 318.

2.1.3 Bokstav d

Bestemmelsen omfatter den som "... på annen måte vesentlig overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov."

Av lovens forarbeider, Ot.prp. nr. 21 (1991 – 92) s. 40, fremgår det at "[b]estemmelsen er en generell hjemmel for å ilegge straff når skattyter ikke overholder plikter som er pålagt i eller i medhold av ligningsloven."

Ligningsloven pålegger skattyter og andre tredjepersoner en rekke plikter. Blant annet ligningsloven § 4-2 som hjemler selvangivelsesplikten. Ligningsloven § 4-9 pålegger nærmere angitte selskaper å levere selskapsoppgave. § 4-10 gir ligningsmyndighetene hjemmel til å pålegge skattyter å medvirke til undersøkelse av ligningen, og ligningsloven § 6-15 hjemler plikt for tredjemann til å medvirke under en kontrollundersøkelse.

Ligningsloven § 4-1 tredje setning pålegger skattyter å "... gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret."

Derimot risikeres ikke straff dersom man unnlater å etterkomme ligningsmyndighetenes oppfordring til å gi visse tilleggsopplysninger etter ligningsloven § 4-8. Bestemmelsen hjemler ingen rettslig plikt for skattyter, bare en mulighet til å oppfordre skattyter til å samarbeide.

Straffansvar etter bokstav d vil for de første kunne inntre ved fullstendig unnlattelse av å oppfylle de plikter man er pålagt i eller i medhold av ligningsloven. Lovens forarbeider, Ot.prp. nr. 21 (1991-92) s. 41, presiserer videre at bestemmelsen også kan brukes dersom "... skattyter utfører plikter eller etterkommer pålegg så forsinket at det må anses å foreligge et vesentlig brudd på ligningsloven eller bestemmelser gitt i medhold av loven."

Ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d skiller seg fra alternativ a og b ved at det ikke stilles opp et vilkår om at forholdet må ha evne til å medføre skatte- eller avgiftsmessige fordeler. I rettspraksis har man tatt opp spørsmålet hvorvidt det er grunnlag for å innfortolke et slikt vilkår. Høyesteretts kjæremålsutvalg konkluderte i Rt. 1994 s. 1208 med at det ikke var grunnlag for en slik tolkning.

Bestemmelsen er ikke inntatt i straffeloven av 2005. Imidlertid blir den opprettholdt i ligningsloven. Som nevnt under punkt 2.1.1.1.1 blir de tilfeller der skattyter helt unnlater å gi opplysninger til ligningsmyndighetene overført til strl. § 378 som et eget alternativ.

I Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) s. 335 fremgår det at skattedirektoratet i høringsrunden etterlyste en klargjøring av hvorvidt unnlattelse av å medvirke til bokettersyn, befaringer etc., jf. ligningsloven §§ 4-10 og 6-15, vil omfattes av straffansvaret etter lovutkastet til straffeloven av 2005 § 378.

I dag vil slike overtredelser kunne bli rammet av ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d.

Slik bestemmelsens ordlyd er utformet er det naturlig at spørsmålet kommer opp. Man kan si at det å unnlate å medvirke til undersøkelse i seg selv vil være å unnlate å gi pliktige opplysninger til ligningsmyndighetene og således vil det objektive gjerningsinnholdet i strl. § 378 være oppfylt.

Justisdepartementet uttalte at etter deres "... forslag vil slike overtredelser i utgangspunktet ikke rammes av bestemmelsen om skattesvik. Departementet ser at brudd på slike samarbeidsplikter kan vanskeliggjøre skatte- og avgiftskontrollen, men mener at slike handlinger eventuelt må straffes etter andre bestemmelser ...".

Denne type overtredelser må i utgangspunktet fortsatt vurderes opp mot ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d som blir opprettholdt. Imidlertid presiserer departementet at dersom "... man ved overtredelse av disse bestemmelsene også [har] gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som oppfyller gjerningsbeskrivelsen i lovforslaget, vil straffelovens bestemmelser likevel kunne anvendes."

2.1.3.1 Overtredelsen må være "vesentlig"

Ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d stiller som vilkår at overtredelsen må være "vesentlig".

Hva som nærmere ligger i vilkåret er vurdert av Høyesterett i blant annet Rt. 2009 s. 385. Tiltalte hadde i inntektsårene 2005 og 2006 ikke innlevert selvangivelsen innen den fastsatte fristen, og næringsoppgave var ikke utfylt. Førstvoterende uttalte:

"Ved vurderingen av om vesentlighetskravet ved forsinket innlevering er oppfylt, vil det være naturlig å ta utgangspunkt i hvor stor forsinkelsen er. Det må være et minstekrav at forsinkelsen som sådan er betydelig. Det kan etter mitt syn ikke være aktuelt å anse vesentlighetskravet oppfylt med mindre forsinkelsen viser en ganske utpreget mangel på vilje til å innrette seg etter de rapporteringskrav som stilles overfor skattyterne" (avsnitt 18).

Førstvoterendes uttalelse viser at terskelen for hva som er å anse som et vesentlig mislighold ligger høyt.

I forhold til den konkrete vurderingen, hva som anses som vesentlig forsinkelse isolert sett, uttaler førstvoterende:

"Når selvangivelse innleveres så sent at det praktisk sett ikke er mulig å få behandlet selvangivelsen innen utløpet av den ordinære selvangivelsesfrist, er det vanskelig ikke å anse forsinkelsen tilstrekkelig til at overtredelsen av ligningsloven etter omstendighetene kan anses vesentlig" (avsnitt 21).

Imidlertid er det ikke tilstrekkelig at misligholdet isolert sett er vesentlig. Førstvoterende stiller opp et ytterligere vilkår om at misligholdet må være en vesentlig overtredelse av ligningsloven.

”Ved denne vurdering må forsinkelsen stå sentralt, men det må, slik også påtalemyndigheten har anført, i noen utstrekning også legges vekt på de øvrige omstendigheter som har betydning for vurderingen av forholdet. Denne forståelse rimer utvilsomt best med forarbeidenes sterke understrekning av at straff for overtredelse av ligningsloven bør være forbeholdt de mer alvorlige forhold” (avsnitt 22).

Førstvoterende åpner her for en noe bredere vurdering av forholdet. En slik vurdering er i samsvar med lovens ordlyd. Som førstvoterende understreker vil en slik bredere vurdering også sikre lovgivers intensjon om at det er de mer alvorlige overtredelsene som straffes.

I forhold til den konkrete saken, konkluderte Høyesterett med at det ikke var uriktig rettsanvendelse av lagmannsretten å komme til at vesentlighetskravet i § 12-1 nr. 1 bokstav d ikke var oppfylt. Et viktig moment i vurderingen var at selv om selvangivelsene var levert så forsinket at det isolert sett var et vesentlig mislighold av selvangivelsesplikten, var han lignet i henhold til disse når de til slutt ble levert. Videre var hans inntekt i 2005 ”... ubetydelig, og i 2006 var han uten inntekt. Selv om formell avvikling ikke var gjennomført, er det også lagt til grunn at det ikke ble utøvet noen næringsvirksomhet i de to årene saken gjelder” (avsnitt 28).

2.2 Medvirkning

Av ligningsloven § 12-1 nr. 2 andre punktum fremgår det at også medvirkning til skattesvik er straffbart. I lovens forarbeider, Ot.prp. nr. 21 (1991-21) s. 41, heter det at “[d]ette gjelder både profesjonell medvirkning og mer privat medvirkning.” Det presiseres på samme sted at det er særlig grunn til å se alvorlig på profesjonell medvirkning der medvirkeren mottar vederlag. Dette understrekes også ved at et av momentene ved vurderingen av hvorvidt skattesviket er grovt er om ”... det foreligger medvirkning under utøvelse av næring.”, jf. ligningsloven § 12-2 nr. 2.

Fra rettspraksis kan det for det første vises til Rt. 2008 s. 468 som gjelder et særlig alvorlig tilfelle. En regnskapsfører hadde blant annet medvirket til utferdigelse av uriktig dokument, såkalte skiftlapper, for taxisjåfører. Høyesterett viste til lagmannsrettens beskrivelse av forholdet:

”Skiftlapper er maskinelle utskrifter fra drosjenes taksametre som gir opplysninger om hvert enkelt skift, (...) Tingretten har lagt til grunn at skiftlappene er produsert i tre faser. Første fase har bestått i å produsere tallene som er ment å erstatte de reelle tallene på skiftlappene. Andre fase har bestått å lage nye skiftlapper i et eget dataprogram, kalt PLUKK. Tredje fase har bestått i å skrive ut skiftlappene. Dataprogrammet PLUKK var særskilt utviklet for å produsere falske skiftlapper. A hadde fått en utenforstående til å utvikle og produsere dataprogrammet for seg” (avsnitt 13).

Et annet eksempel er Rt. 2010 s. 422 som gjaldt straffeutmåling for medvirkning til unndragelse av merverdiavgift og overtredelse av ligningsloven, jf. merverdiavgiftsloven § 72 nr 1 og 3 og ligningsloven § 12-1 nr 1 a. Domfelte var en privatperson som hadde inngått avtale med en næringsdrivende håndverker om svart arbeid.

2.3 Skyldkravet

Skyldkravet for alminnelig skattesvik er forsett eller grov uaktsomhet, jf. ligningsloven § 12-1 nr. 1. Skyldkravet i bokstav a og b er imidlertid noe modifisert. I forhold til den siste delen av det objektive gjerningsinnhold, opplysningsvikets mulige skattemessige virkning, er det tilstrekkelig at skattyter "forstår eller bør forstå" dette. Alminnelig uaktsomhet er således tilstrekkelig på dette punktet.

I forhold til bokstav a må den tiltalte forsettelig eller grovt uaktsomt ha gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger. Videre er det et minstekrav av skattyter burde ha visst at opplysningssvikten kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. I de tilfeller skattyter har misligholdt sin opplysningsplikt, men skyldkravet ikke er oppfylt vil ligningsmyndighetene i mange tilfeller ha anledning til å ilegge ordinær tilleggsskatt etter § 10-2. Ligningsloven § 10-3 gjør unntak for de tilfeller der det foreligger unnskyldelige grunner.

I forhold til bokstav b må den tiltalte forsettelig eller grovt uaktsomt ha utferdiget uriktig dokument. Videre er det et minstekrav at han burde ha visst at dokumentet var egnet som legitimasjon for å oppnå skatte- eller avgiftsmessig fordel.

I forhold til bokstav d må den tiltalte forsettelig eller grovt uaktsomt ha overtrådt bestemmelser gitt i eller i medhold av ligningsloven. Selv om skyldkravet ikke er oppfylt vil skattyter miste sin klagerett etter § 9-2 nr. 7. Ligningsmyndighetene vil i mange tilfeller også ha anledning til å ilegge en administrativ reaksjon i form av en forsinkelsesavgift etter § 10-1 nr. 1. Forsinkelsesavgiften kan bortfalle dersom det foreligger subjektive unnskyldningsgrunner, jf. § 10-1 nr. 3.

I den nye straffeloven har man gjort en strukturell endring og skilt ut grovt uaktsomt skattesvik i en egen bestemmelse, § 380. I lovens forarbeider, Ot.prp. nr. 22 (2008-2009), punkt 11.6.4.6, s. 336, er det presisert at dette er en "... lovteknisk forenkling og innebærer ingen realitetsendring."

2.3.1 Nærmere om forsett

Forsett er ikke definert i dagens straffelov, men det er inntatt en definisjon i straffeloven av 2005 § 22. Bestemmelsen er en ren kodifisering av gjeldende rett slik den er utviklet gjennom Høyesteretts praksis og juridisk teori. Bestemmelsen lyder:

”Forsett foreligger når noen begår en handling som dekker gjerningsbeskrivelsen i et straffebud

a) med hensikt,

b) med bevissthet om at handlingen sikkert eller mest sannsynlig dekker gjerningsbeskrivelsen, eller

c) holder det for mulig at handlingen dekker gjerningsbeskrivelsen, og velger å handle selv om det skulle være tilfellet.”

Som det fremgår av bestemmelsens ordlyd, er det sentrale at den straffbare handling utføres som en bevisst handling. Relatert til ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a, må skattyter være klar over at de opplysningene han gir til ligningsmyndighetene er uriktige eller ufullstendige. Denne kunnskapen må foreligge i gjerningsøyeblikket.

Hvert enkelt tilfelle må vurderes konkret, ut fra de omstendigheter som kan kaste lys over tiltaltes tanker i gjerningsøyeblikket. Men typetilfeller der det er nærliggende å vurdere forsett kan tenkes.

Et praktisk tilfelle er der ligningsmyndighetene har mottatt uriktige eller falske dokumenter for å underbygge uriktige opplysninger. Når skattyter på denne måten har forsøkt å skjule det faktiske forhold, taler det for at de urikte opplysningene er gitt forsettelig.

Et annet eksempel er der skattyter har ført opp fradragsberettigede kostnader som ikke eksisterer. Det at kostnaden er oppdiktet, taler for at skattyter har gitt de uriktige opplysningene forsettelig.

Et tredje eksempel er der skattyter har unnlatt å føre opp skattepliktig inntekt. For de aller fleste skattytere er inntekt så viktig at man holder nøye rede på hvor mye man til enhver tid har krav på. Faktiske omstendigheter kan imidlertid trekke i motsatt retning. For eksempel at skattespørsmålet er tvilsomt, eller at skattyter har forhørt seg om skatteplikt for den aktuelle inntekt og fått et negativt svar. Et slikt tilfelle er inntatt i Rt. 1991 s. 741 og omtalt nedenfor i punkt 2.1.5.3. En annen omstendighet som kan tale mot forsett er at selvangivelsen ikke er utarbeidet av skattyter selv. Et slikt tilfelle er inntatt i Rt. 1990 s. 988 og Rt. 1992 s. 511, dommene gjelder samme sak, og er omtalt nedenfor i punkt 2.1.5.2.

2.3.2 Nærmere om grov uaktsomhet

Hva som er uaktsom opptreden er ikke definert i dagens straffelov, men det er inntatt en legaldefinisjon i straffeloven av 2005 § 23. Bestemmelsen er en ren kodifisering av gjeldende rett, slik den er utviklet gjennom Høyesteretts praksis og juridisk teori. Bestemmelsen lyder:

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

Uaktsomheten er grov dersom handlingen er svært klanderverdig og det er grunnlag for sterk bebreidelse.”

Som det fremgår av ordlyden, består vurderingen av det uaktsomme av to trinn. For det første må man stille opp en objektiv tenkt norm som den aktsomme i det konkrete tilfelle ville ha fulgt. Dersom skattyters handling skal kunne betraktes som uaktsom, er det et minstekrav at den er i strid med denne tenkte normen. For det annet må man kunne bebreide den tiltalte for at han handlet slik han gjorde.

Grov uaktsomhet vil foreligge i de tilfeller skattyter har utvist en ”svært klanderverdig” opptreden som gir ”grunnlag for sterk bebreidelse”, jf. straffeloven av 2005 § 23 andre ledd.

Ved vurderingen av hvorvidt den tiltalte er å bebreide, vil man i utgangspunktet legge terskelen ut fra hvordan en alminnelig skattyter ville ha opptrådt. Imidlertid er det rom for å justere terskelen opp eller ned ut fra subjektive forhold ved den enkelte skattyter. Praksis viser at dersom skattyter er en profesjonell næringsdrivende, heves aktsomhetsterskelen, jf. blant annet Rt. 1992 s. 511, (omtalt nedenfor). Videre vil avvikets art og grad fra den tenkte normen være av betydning for bedømmelsen av det aktsomme.

Et praktisk tilfelle er at skattyter anfører til sitt forsvar at han ikke kjente til at opplysningene var uriktige eller ufullstendige. Man må da vurdere hvorvidt det kan betraktes som grovt uaktsomt at tiltalte ikke innretter seg slik at han oppdaget feilen.

Som eksempel på et slikt tilfelle kan det vises til Rt. 1990 s. 988 og Rt. 1992 s. 511. Dommene gjelder samme sak. Tiltalte hadde her unnlatt å inntektsføre en skattepliktig gevinst ved salg av aksjer på 1 325 000 kroner.

Førstvoterende tok ved vurderingen av tiltaltes aktsomhet utgangspunkt i gevinstens betydelige størrelse og uttalte at forholdet ”... må anses som grovt uaktsomt (...) med mindre det foreligger særlige forhold” (s. 512).

Tiltalte hadde til sitt forsvar anført at oppgaven ikke var utarbeidet av ham selv men av hans mangeårige og nære medarbeider. Tiltalte hadde ingen grunn til ikke å stole på den oppstillingen som var utarbeidet, og en kontroll utover det tiltalte foretok, ville være meget omfattende og vanskelig å gjennomføre som følge av hans omfattende virksomhet.

Førstvoterende uttalte om dette at "[s]elv om tiltalte hadde grunn til å ha stor tillit til sin medarbeider, fritar ikke dette ham for selv å kontrollere riktigheten av de opplysninger som gis i selvangivelsen. Det må i den forbindelse tilføyes at tiltalte var en erfaren forretningsmann og at han privat hadde en betydelig aksjeportefølje" (s. 512).

Konkusjonen ble etter dette at skattyter hadde utvist grov uaktsomhet ved ikke å innrette seg slik at opplysningssvikten ble oppdaget.

2.3.3 Nærmere om alminnelig uaktsomhet i forhold til opplysningssviktens skattemessige virkning

Som det fremgår ovenfor er det tilstrekkelig, etter endingslov 10. april 1992 nr 32, at skattyter "burde vite" at opplysningssvikten var egnet til å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Alminnelig uaktsomhet er tilstrekkelig, og det innebærer en skjerpet vurdering av skattyters opptreden. Om dette heter det i Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) s. 42:

"Som regel vil det være på det rene at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger forsettlig, men det kan være mer tvilsomt om han forstod eller måtte forstå at handlingen var egnet til å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler. I slike tilfeller kan den foreslåtte endringen få betydning.

Det er nærmest utenkelig at skattyter forsettlig eller grovt uaktsomt gir ligningsmyndighetene uriktige opplysninger hvis det ikke er for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Skulle handlingen mot formodning ha et annet formål, vil det likevel være svært påregnelig for skattyter at handlingen var egnet til å oppnå en slik fordel. Når man gir uriktige eller ufullstendige opplysninger direkte til ligningsmyndighetene, vil sannsynligheten for at det får konsekvenser for ligningen være stor. Finansdepartementet legger derfor til grunn at det er naturlig å stille strenge krav til aktsomheten på dette punktet."

Det skjerpede kravet til aktsomhet er således begrunnet med rettshåndhevelsessensyn. Ofte vil opplysningssviktens konsekvenser bero på kompliserte skatterettslige vurderinger, og det kan i slike tilfeller være svært tungt å bevise at skattyter handlet med vitende og vilje om disse, eller er sterkt å bebreide for at han ikke hadde kunnskap om disse.

I Rt. 1999 s. 223 uttalte førstvoterende, med videre henvisning til Tvedt, Artikkelsamling Økonomisk kriminalitet Bind 1 (1990) s. 134, at vilkåret "... innebære[r] at i tilfelle en skattyter har vært usikker når det gjelder skattepliktens omfang, men valgt å gi opplysningene uten reserver, vil han kunne straffes ..." (s. 230).

I den nye straffelovens forarbeider, NOU 2002: 4, punkt 9.18.2, § 32-4, Skatte- og avgiftssvik, fremgår det at straffelovskommisjonen foreslo å endre skyldkravet slik at forsettet eller den grove uaktsomheten skulle dekke hele det objektive gjerningsinnholdet, også den potensielle skattemessige virkning av opplysningssvikten.

Som begrunnelse viste kommisjonen for det første til 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 opplysningene uten reserveringer ...".

Videre viste kommisjonen til de avsnittene i Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) s. 42 som er sitert ovenfor. Straffelovkommisjonen trakk særlig frem andre avsnitt. Finansdepartementet forutsetter i dette avsnittet at det vil være svært påregnelig for skattyter at opplysningssvikten er egnet til å oppnå en skattemessig fordel. Dersom man legger dette til grunn ved vurderingen av alminnelig uaktsomhet vil den tiltalte starte i motbakke. Det må da foreligge særlige omstendigheter i den konkrete sak for å konkludere med at skattyter ikke burde ha visst at opplysningssvikten var egnet til å oppnå en skattemessig fordel. Forutsatt at de andre straffbarhetsvilkårene er oppfylt, kan skattyter bli funnet skyldig i skattesvik, selv om hensikten med opplysningssvikten ikke er å unndra skatt. Eksempelvis at skattyter var usikker på skattepliktens grense, men valgte å gi de uriktige eller ufullstendige opplysningene uten reservering.

På denne bakgrunn konkluderte kommisjonen med at "[n]år det bare kreves en mulighet for at handlingen fører til skatte- eller avgiftsmessige fordeler, kan det tale for alltid å kreve forsett for denne delen av gjerningsbeskrivelsen. Ikke minst gjelder dette dersom man legger til grunn Finansdepartementets forutsetninger i Ot.prp. nr. 21 (1991-1992), jf andre avsnitt i sitatet foran. Kommisjonen har likevel valgt å opprettholde kriminaliseringen av grov, men ikke simpel uaktsomhet på dette punktet."

Kommisjonen var med andre ord av den oppfatning at dagens formuleringer stiller for små krav til å bli dømt for skatteunndragelse, og at dette kan få uheldige følger.

I Ot.prp. nr. 22 (2008-2009), punkt 11.6.3 fremgår det at både Skattedirektoratet og Finansdepartementet gikk imot dette forslaget i høringsrunden. Som begrunnelse for å opprettholde gjeldende rett viste Justisdepartementet til det første avsnittet i Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) s. 42, der vanskeligheten med å bevise skattyters kunnskap om de skattemessige virkningene blir understreket.

Videre ble det vist til Finansdepartementets høringsuttalelse der man uttalte seg i samme retning som ligningslovens forarbeider. "... [I] praksis [vil man] innskrenke straffansvaret for forsettlig og evt. grov skatteunndragelse til tilfeller der det er opplagt at gjerningspersonen har tilstrekkelig innsikt i sakens skattetema. Det vil si bare der hvor skattetemaet er enkelt og klart nok, eller personen er spesialist nok på emnet (...) Dessuten vil det bli svært utilfredsstillende at den straffskjerpene bestemmelse om grovt skattesvik ikke kan ramme selv meget store skatteunndragelser, bare fordi det er tvil om gjerningspersonens faktiske skattemessige innsikt i gjerningsøyeblikket. (...)"

Ved valget av skyldform i de nye bestemmelsene lot man med andre ord rettshåndhevelsessensyn veie tyngst.

I de tilfeller skattyter anfører til sitt forsvar at han ikke var klar over skattepliktens omfang, og at han derfor ikke burde ha visst at hans opplysningsplikt kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler, må det vurderes hvorvidt skattyters overbevisning er å betrakte som uaktsom. Dersom dette er tilfelle vil man kunne idømme straffansvar.

Rt. 1991 s. 741 er et eksempel på dette. Skattyter hadde i årene 1989 og 1990 unnlatt å føre opp banksertifikater med en verdi på 1 000 000 kroner som formue, og de renteinntekter han hadde på disse sertifikatene, henholdsvis 72 500 kroner og 152 750 kroner. Skattyter bygget sin oppfatning om skattefrihet for slik formue og inntekt på opplysninger han fikk fra en bankfunksjonær da han første gang kjøpte banksertifikatene. Han var minstepensjonist og overlot til en funksjonær ved ligningskontoret å sette opp selvangivelsen for seg. Han nevnte da ikke noe om formue og inntekt fra banksertifikatene.

Ved vurderingen av skattyters aktsomhet tok førstvoterende, som flertallet fulgte, utgangspunkt i at formuen og inntekten som ikke ble oppgitt, var vesentlig sett i lys av hans samlede formue og inntekt.

”Ut fra de store beløp det var tale om, måtte B ha en særlig oppfordring til å forvise seg om at hans oppfatning om skattefrihet virkelig medførte riktighet. Slik jeg forstår herredsretten, har vedkommende bankfunksjonær ikke gitt uttrykk for at sertifikatene og rentene var skattefri, men kan ha latt falle noe tvetydige uttalelser om at B ”ikke trengte” å føre beløpene på selvangivelsen. B burde imidlertid ha sørget for å få sikre opplysninger på dette punkt. Han hadde også både anledning og oppfordring til dette når han fikk hjelp av ligningskontoret til å sette opp selvangivelsen. At han hadde mangelfull innsikt i økonomi og skatt, kan etter min mening i liten grad tjene som unnskyldning for ikke å ta opp dette sentrale spørsmål, som meget lett lot seg avklare når han hadde kontakt med vedkommende ligningsfunksjonær” (s. 744).

Saken er fra før revisjonen av kapittel 12 som skjedde i 1992 og tiltale var tatt ut etter dagjeldende ligningslov § 12-1 nr. 2. Etter denne bestemmelsen var skyldkravet grov uaktsomhet for hele gjerningsbeskrivelsen, også de skatterettslige følger av opplysningssviket. Dommen illustrerer derfor et klart tilfelle av alminnelig uaktsomhet.

2.4 Straffen

2.4.1 Generelt

I ligningsloven § 12-1 nr. 2 heter det: ”Skattesvik straffes med bøter eller fengsel inntil 2 år. Medvirkning straffes på samme måte.”

Tolker man ordlyden bokstavelig, må domstolen velge mellom bot eller fengsel. Imidlertid følger det av strl. § 26 a første ledd, jf. § 1 at:

”Sammen med frihetsstraff kan retten idømme bøtestraff. Dette gjelder selv om bøter ellers ikke er fastsatt som straff for lovovertrædelsen. Ved utmålingen av frihetsstraffen tas hensyn til at også bøtestraff idømmes. ”

Domstolen har således anledning til å idømme både fengsel og bøtestraff.

Som det fremgår ovenfor i punkt 1.4 praktiserte man tidligere et dobbeltsporet reaksjonssystem. Denne praksisen kunne imidlertid ikke opprettholdes etter at Høyesterett anså det dobbeltsporede reaksjonssystemet å være i strid med EMKs 7. TP artikkel 4. Man må nå velge om det skal reageres med tilleggsskatt eller straff, eventuelt om det skal skje en parallellforfølgning.

Når retten etter dette skulle ta stilling til straffeutmålingen for skattesvik, oppsto det et nytt spørsmål. Kan man inkorporere i boten et beløp tilsvarende den tilleggsskatt man hadde blitt ilagt under det tosporede systemet? Dersom domstolen aksepterte en slik løsning, ville det medføre en radikal oppjustering av bøtenivået, ettersom nivået ved det gamle tosporede systemet var relativt lavt som følge av tilleggsskatten. Høyesterett behandlet spørsmålet i Rt. 2004 s. 645. Tiltalen gjaldt overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d jf. nr. 2 jf. § 4-2 nr. 1, for ikke å levere selvangivelsen innen fastsatt frist.

Flertallet på 4 dommere, la til grunn at en slik løsning var forsvarlig å gjennomføre i en overgangsperiode frem til lovgiver hadde etablert en varig ordning.

En av de sterkeste innvendingene fra forsvaret mot en slik løsning, var at det medførte en helt skjematisk fastsettelse av straffen, og at dette vil skje på bekostning av den individuelle og konkrete vurdering som strl. § 27 anviser til.

Førstvoterende uttalte at dette hensyn ikke kunne få avgjørende betydning ettersom saken gjaldt en typisk masseovertredelse. Det var i saken opplyst at for året 2001 hadde ligningsmyndighetene anmeldt 1381 tilfeller av unnlatt levering av pliktige oppgaver. "Det er derfor behov for standardiserte løsninger, og omleggingen er reelt begrunnet i rettshåndhevelsesshensyn. Dernest vil den måten fastsettelsen skjer på – inkorporering av et beløp svarende til ordinær tilleggsskatt av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen – innebære at bøtestraffen vil stå i forhold til vedkommendes inntekt, jf. henvisningen i straffeloven § 27 til "hva han etter sine livsforhold antas å kunne utrede"."

Løsningen i Rt. 2004 s. 645 ble fulgt opp i Rt. 2006 s. 1601. Også denne saken gjaldt unnlatt innlevering av pliktig selvangivelse. Det ble i denne saken inkorporert i boten et beløp tilsvarende 15 % tilleggsskatt.

De to dommene gjaldt straffenivå for bot alene.

Høyesterett har også tatt stilling til hvorvidt man kan inkorporere et beløp tilsvarende tilleggsskatt der det også idømmes fengsel.

Spørsmålet kom opp for Høyesterett i Rt. 2005 s. 129. Saken gjaldt straffeutmåling ved grovt skattesvik. Den domfelte hadde i en periode over flere år drevet næringsvirksomhet, hovedsakelig salg av kosttilskudd, uten å forholde seg til de lovpålagte forpliktelser man er underlagt ved drift av slik virksomhet. Forholdet gjaldt unnlattelse av registrering i

merverdiavgiftsregisteret, regnskapsføring og oppgivelse av inntekt til ligningsmyndighetene.

I forhold til den løsning som ble valgt i Rt. 2004 s. 645 uttalte førstvoterende at avgjørelsen "... gjaldt en type masseovertredelser, som ble møtt med bøter og 30 prosent tilleggsskatt under den tosporede ordning. I slike tilfeller er det under gjeldende ordning et klart behov for å standardisere bøtene. Dersom det straffbare forhold er så alvorlig at det også må reageres med fengselsstraff, kan jeg imidlertid ikke se at det er grunnlag for å operere med noen standardbot. Hvorvidt det skal reageres med bot og i tilfelle med hvilket beløp må vurderes individuelt under hensyn til straffelovens § 27 og den utmålte fengselsstraff" (avsnitt 15).

Man kan med andre ord ikke inkorporere et beløp tilsvarende tilleggsskatt i boten der tiltalte også idømmes fengsel.

Retten måtte etter dette ta stilling til om man likevel kunne ta hensyn til at det ikke var ilagt tilleggsskatt ved utmåling av boten. Med andre ord, om man kunne oppjustere bøtenivået noe, uten å heve det så mye at det ble en ren inkorporasjon av tilleggsskatten i boten.

Førstvoterende uttaler om dette at "... når administrativ tilleggsskatt og –avgift ikke lenger kan ilegges, må det foretas en skjerpelse av bøtestraffen. Jeg viser her til at under den tosporede ordning ble bøtene ofte satt ned fordi siktede også måtte tåle strenge administrative reaksjoner" (avsnitt 17).

Den løsning som ble lagt til grunn i Rt. 2005 s. 129 ble fulgt opp i Rt. 2011 s. 1509.

I den nye straffeloven har man skilt ut grovt uaktsomt skattesvik i en egen bestemmelse, § 380. Strafferammen for alminnelig grovt uaktsomt skattesvik er "... bot eller fengsel inntil 1 år ...", jf. straffeloven av 2005 § 380.

Dette er en reduksjon i forhold til dagens strafferamme som er "... bøter eller fengsel inntil 2 år ...", jf. ligningsloven § 12-1 nr. 2. I lovens forarbeider, Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) s. 337, understrekes det at man med dette ikke tar sikte på "... å nedjustere gjeldende straffutmålingspraksis. Ved å bringe strafferammen i lovteksten mer i overensstemmelse med straffutmålingspraksis oppnås etter departementets syn en mer realistisk strafferamme på linje med rammestrukturen ellers for bedrageri mv."

2.4.2 Straffenivå for alminnelig skattesvik

Nedenfor følger noen dommer som belyser straffenivået.

Rt. 1996 s. 940. De to domfelte, tidligere ustraffede menn, ble idømt 18 dagers ubetinget fengsel "... for overtredelse av ligningsloven § 12-1 og § 12-3 første ledd. De hadde antedatert sine kjøp av KS-andeler og oppnådde urettmessige inntektsfradrag. Lagmannsretten hadde beregnet den urettmessige skattefordel til henholdsvis kr. 46.000,- og kr. 32.000."

Rt. 1994 s. 897. Domfelte, en tidligere ustraffet mann, ble idømt 90 dagers ubetinget fengsel for vesentlig å ha tilsidesatt sin regnskapsplikt (straffeloven § 286, jfr. regnskapsloven § 4) og grovt momsbedrageri (merverdiavgiftsloven § 72 nr. 1, jfr. straffeloven § 271). Videre hadde han "... i sine selvangivelser for 1989 og 1990 (...) unnlatt å oppgi inntekter på henholdsvis kr 339304 og kr 110898, til sammen ca kr 450000. Unndradd skatt som følge av dette er av ligningskontoret beregnet til i alt ca kr 244000", (ligningsloven § 12-1 nr. 1), sammenholdt med straffeloven § 62.

Rt. 1995 s. 1622. Domfelte, en tidligere straffet mann, ble idømt 75 dagers ubetinget fengsel for "... bl.a. unnlattelse av å føre regnskap i flere år (straffeloven § 286) og unnlattelse av å oppgi skattepliktige næringsinntekter med til sammen ca. kr. 273.000,- (ligningsloven § 12-1 nr. 1)."

Rt. 2010 s. 422. Tiltalte ble idømt 21 dager ubetinget fengsel. Saken gjaldt "... medvirkning til unndragelse av merverdiavgift og overtredelse av ligningsloven på grunn av svart arbeid, jf. merverdiavgiftsloven § 72 nr. 1 og 3 og ligningsloven § 12-1 nr. 1 a. En privatperson hadde inngått avtale med en håndverker om svart arbeid. Høyesterett la vekt på at svart arbeid er et betydelig samfunnsproblem og at den samlede skatte- og avgiftsunndragelsen utgjorde 92 785 kroner...".

Det er verdt å merke seg at de tre siste avgjørelsene gjelder flere forhold. Skal man allikevel trekke en slutning av de nevnte dommene, er fellesnevneren at det reageres med en kort ubetinget fengselsstraff.

3 Ligningsloven § 12-2. Grovt skattesvik

3.1 Generelt

Bestemmelsen er bygget over samme lest som tilsvarende bestemmelser i straffeloven, eksempelvis grovt underslag jf. strl. § 255 jf. § 256 og grovt bedrageri jf. strl. § 270 jf. § 271. Forutsetningen for at forholdet skal betraktes som grovt, er at det er straffbart etter ligningsloven § 12-1. Konsekvensen av at forholdet betraktes som grovt, er at strafferammen heves fra 2 til 6 års fengsel. Hvorvidt forholdet er grovt beror på en konkret vurdering og bestemmelsen lister opp en rekke relevante momenter. Det fremgår av lovens forarbeider at oppregningen ikke er uttømmende. Det er også presisert i lovens forarbeider at momentene bare er veiledende ettersom avgjørelsen "... i større grad bør overlates domstolene. Det bør derfor ikke være slik at skattesviket er grovt selv om et eller flere av vilkårene er oppfylt...", Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) s. 43. Bestemmelsen ble tilføyd ved endringslov 21. desember 1990 nr. 65. § 12-4. Forarbeidene er Ot.prp. nr. 11 (1990-1991).

Også medvirkning til grovt skattesvik omfattes av bestemmelsen, jf. ligningsloven § 12-2 nr. 1.

I ligningsloven § 12-2 nr. 3 er det presisert at ved vurderingen av hvorvidt forholdet er grovt "...kan flere overtredelser ses i sammenheng." Om dette heter det i Ot.prp. nr. 11 (1990-1991), s. 47.

"Med dette ønsker en å presisere at hvert enkelt inntektsår ikke skal ses isolert i forhold til regelen om skjerpet maksimumsstraff, men at flere år kan ses i sammenheng. Dette vil særlig ha betydning ved vurderingen av om beløpsgrensen er overskredet, eller ved gjentakelse av en særlig unndragelsesmetode."

Bestemmelsen er videreført i straffeloven av 2005 § 379. Sammenligner man bestemmelsens ordlyd med ligningsloven § 12-2 finner man at de med enkelte unntak er sammenfallende. Enkelte språklige endringer er foretatt, men lovens forarbeider, Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) s. 467, presiserer at bestemmelsen skal forstås på samme måte som dagens ligningslov § 12-2. Enkelte mindre innholdsmessige endringer er imidlertid foretatt.

3.2 De enkelte momentene

Bestemmelsen lister opp 4 relevante momenter ved vurderingen av hvorvidt forholdet er grovt.

3.2.1 Meget betydelig beløp

For det første vil det være relevant hvorvidt "... handlingen kan lede til unndragelse av et meget betydelig beløp i skatt eller avgift ...".

Av lovens ordlyd fremgår det at vurderingen knyttes til unndratt skatt eller avgift, ikke inntekt eller formue. Loven angir ikke selv hva som ligger i "meget betydelig beløp". Av lovens forarbeider, Ot.prp. nr. 11 (1990-1991) s. 46, fremgår det at man ikke fant dette hensiktsmessig. "Som et utgangspunkt legger en til grunn at bestemmelsen bør kunne benyttes når overtredelsen innebærer at et skattebeløp på kr 1 million eller mer i dagens pengeverdi unndras eller søkes unndratt." Ettersom det skal foretas en helhetsvurdering og momentene bare er veiledende, vil forholdet kunne karakteriseres som grovt selv om beløpet er noe lavere enn 1 million. Som nevnt ovenfor, kan man se flere års unndratte beløp sammen.

I straffeloven av 2005 § 379 skjer det en endring i forhold til hva som skal anses som "betydelig beløp". I lovens forarbeider fremgår det at beløpsgrensen i den nye straffeloven settes til ca 100 000 kr. Dette er en betydelig nedjustering i forhold til dagens ligningslov § 12-2.

Nedjusteringen begrunnes med at 100 000 kr anses som betydelig beløp ved overtredelse av merverdiavgiftsloven § 21-4 jf. straffeloven 1902 § 271.

"Når skatte- og avgiftsunndragelse nå samles i en bestemmelse, (...) bør den være den samme i begge relasjoner. Hensynet til en god sammenheng i rettssystemet tilsier at beløpsgrensen harmoniseres med det som ellers gjelder for grensdragningen mellom ordinær og grove formuesforbrytelser, dvs. ved ca 100.000 kroner.", jf. Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) s. 467.

3.2.2 Er oppdagelse i særlig grad vanskeligjort

Videre vil det være et moment "... om handlingen er utført på en måte som i særlig grad har vanskeligjort oppdagelsen ...", jf. § 12-2 nr. 2.

Som eksempel nevner Ot.prp. nr. 11 (1990-1991) s. 47: "... [S]katteunndragelse ved bruk av stråmenn – for eksempel salg av aksjer i andres navn. Mange skatteunndragelser som angår utlandet, vil også måtte sies å skje på særlig tildekket måte, fordi det blir mye vanskeligere å etterforske slike unndragelser. Som eksempel kan en nevne at "svarte inntekter" overføres til en konto i utlandet, eller at inntekter kanaliseres gjennom trustar og lignende juridiske arrangementer i lavskatteland m.v. for å dekke over skatteunndragelser."

Et eksempel på dette er Rt. 1998 s. 442. Tiltalte hadde brukt mye energi på å tåkelegge reell inntekt og formue. Høyesterett siterte byretten, som omtalte fremgangsmåten på denne måten:

"Videre legger retten vekt på plasseringsmåtene som er valgt, med for det første investering i et lukket internasjonalt investeringssystem med forgreninger til skatteparadiser som Bahamas og Cayman Island, for det andre bankplasseringer i hustruens pikenavn og senere bruk av advokats klientkonto, og for det tredje overføring til Luxembourg med senere investeringer i svenske statsobligasjoner. Fremgangsmåten i disse tilfellene har vært meget bevisst med blant annet bruk av fiktivt kontonavn, bruk av bankremisser, ingen korrespondanse eller kontoutskrifter til Norge, og blant annet utenlandsreiser for å heve penger. Av utenlandsformuen har i den aktuelle perioden over kr 2 mill. vært tatt hjem og forbrukt. Skjerpende er det dessuten at A i 1992 fjernet og ødela alt relevant skriftlig materiale som var i hans besittelse" (s. 443).

3.2.3 Har man misbrukt stilling eller tillitsforhold

Et tredje moment er hvorvidt "... handlingen er utført ved å misbruke stilling eller tillitsforhold ...", jf. § 12-2 nr. 2.

Lovens forarbeider, Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) s. 43, nevner som eksempel at "... et ansettelsesforhold i ligningsforvaltningen, i en bank eller lignende har muliggjort skattesviket, eller vesentlig redusert oppdagelsesrisikoen." Ansettelsesforholdet må således ha satt tiltalte i en bedre stilling enn andre. Det må med andre ord ha gitt ham en særskilt mulighet til å utnytte systemet. Dette vil være tilfelle når personen "... i kraft av sin stilling har spesiell kjennskap til rapporteringsrutiner eller muligheter for manipulering med kontrollopplysninger ...".

3.2.4 Medvirkning under utøvelse av næring

Til slutt nevnes at det skal legges vekt på om "... det foreligger medvirkning under utøvelse av næring.", jf. § 12-2 nr. 2.

I lovens forarbeider, Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) s. 43, er det presisert at det her "... dreier seg om profesjonell rådgivning og bistand fra advokater, revisorer, regnskapsbyråer osv. i strid med skattelovgivningen. Slik medvirkning er etter Finansdepartementets syn meget alvorlig, også om den ikke gjelder så store beløp. Ikke minst gjelder dette når den profesjonelle rådgiveren arrangerer skatteunndragelser mot vederlag."

Bestemmelsen medfører at både medvirkeren og skattyter kan straffes hardere.

Hva som ligger i momentet "under utøvelse av næring" er nærmere presisert av Høyesterett i Rt. 1992 s. 762. Tiltalte var leder av en liten avdeling i en større bank. Han hadde "... medvirket til at det ble utferdiget uriktige legitimasjonsdokumenter til 21 skattytere om lån på til sammen kr 17 610 000. Dokumentene omhandlet låneopptak og rentebetalinger som var fiktive og ikke innebar noen realitet. Formålet var å skaffe deltagerne uberettigede fordeler ved ligningen i form av fradrag i inntekt og redusert formue" (s. 763).

Spørsmålet var om "medvirkning under utøvelse av næring" bare omfattet egen næringsvirksomhet, eller om også ansatte uten eierinteresser, slik tilfelle var i denne saken, også ble omfattet.

Høyesterett konkluderte med at vilkåret bare omfatter egen næringsvirksomhet. Således omfattes ikke ansatte uten eierinteresser, selv om de innehar ledende stillinger.

3.2.5 Nye momenter i den nye straffeloven

I straffeloven av 2005 § 379 er det også inntatt to nye momenter i oppregningen. Etter bokstav c skal det legges vekt på om skattesvik er "... begått ved flere anledninger eller over lengre tid ...". Etter bokstav d skal det legges vekt på om skattesviket "... er begått av flere i fellesskap eller har et planmessig eller organisert preg ...".

Disse tilføyelsene må anses som en kodifisering av gjeldende rett og medfører således ingen realitetsendring. Som eksempel kan det vises til Rt. 2008 s. 464 som gjaldt straffutmåling for grovt skattesvik.

3.3 Skyldkravet

Ligningsloven § 12-2 nr. 4 presiserer at: "Denne paragraf kommer til anvendelse også om det foreligger uvitenhet med hensyn til de momenter som gjør handlingen grov, når uvitenheten er grovt uaktsom."

Bestemmelsen stiller opp et minstekrav om grov uaktsomhet i de tilfellene tiltalte ikke kjenner til at et eller flere av de momentene som gjør handling grov er til stede.

3.4 **Straffen**

Konsekvensen av at forholdet anses som grovt skattesvik er at strafferammen heves fra 2 til 6 års fengsel, jf. ligningsloven § 12-2 nr. 1.

Forholdet mellom fengselsstraff og bot er behandlet ovenfor under punkt 2.1.6.1.

Den øvre strafferammen for grovt uaktsomme tilfeller av grovt skattesvik på 6 års fengsel videreføres i straffeloven av 2005 § 380. Imidlertid understrekes det i forarbeidene, Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) s. 337, at videreføringen ”ikke [er] ment å føre til en strengere straffutmålingspraksis enn i dag.”

3.4.1 **Straffenivå for grovt skattesvik**

Nedenfor følger noen dommer som belyser straffenivået.

Rt. 1994 s. 908. En tidligere ustraffet mann, ble idømt 2 år ubetinget fengsel ”... for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1, merverdiavgiftsloven § 72, jfr. § 29, og straffeloven § 270 og § 271. I perioden 1981 til 1989 hadde han lagt seg opp en formue på til sammen kr. 11.554.827,-, delvis ved å holde omsetning utenfor regnskapet, og delvis ved opptjente renteinntekter. Han ble for alltid fradømt retten til å drive selvstendig næringsvirksomhet, jfr. straffeloven § 29 nr. 2.”

Rt. 1998 s. 442. En tidligere ustraffet mann, ble idømt 3 år ubetinget fengsel ”... for grov skatteunndragelse, jfr. ligningsloven § 12-1, § 12-1 jfr. § 12-2 og § 12-4, ligningsloven § 12-1, jfr. § 12-2. jfr. § 4-2, jfr. § 4-7. Betydelige midler var unndratt beskatning i Norge ved investeringer og transaksjoner utenlands. Samlet unndradd skatt beløp seg til ca. fem millioner kroner.”

Rt. 2011 s. 1509. Tiltalte ble idømt ubetinget fengsel i to år og en måned samt en bot på 750 000 kroner for grovt skattesvik, jf. ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a, jf. § 12-2. Unndratt skatt var beregnet til ca 5 millioner kroner. Tiltaltes tilståelse ble vektlagt som straffutmålingsmoment.

For saker som gjelder grovt skattesvik ser man at straffen er betydelig skjerpet. Særlig summen av unndratt skatt er vektlagt tungt ved straffutmålingen.

4 **Ligningsloven § 12-3. Foreldelse**

I ligningsloven § 12-3 heter det: ”Adgangen til å reise straffesak eller avsi straffedom etter bestemmelsene foran faller bort etter 10 år.”

For alminnelig skattesvik som har en øvre strafferamme på fengsel inntil 2 år, er dette en betydelig utvidelse i forhold til den generelle foreldelsesfristen på 5 år, jf. strl. § 67.

I lovens forarbeider, Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) s. 44, begrunnes denne utvidelsen slik:

”Departementet legger vekt på at ligningskontrollen kan avdekke overtredelser mange år bakover, og at ligning kan endres inntil 10 år bakover. Straffansvar for overtredelse av ligningsloven bør ikke bortfalle fordi om overtrederen har greid å holde overtredelsen skjult i 5 år før den oppdages. Ofte vil en avdekking også gjelde likeartede overtredelser som er dels under, dels over 5 år gamle, og det er da ønskelig å kunne strafforfølge hele serien av overtredelser.”

10-årsfristen er videreført i straffeloven av 2005 § 381.

Straffelovkommisjonen foreslo i sitt utkast til ny straffelov, NOU 2002: 4, punkt 9.18.2, § 32-6, å sette ned foreldelsesfristen for grovt uaktsomt alminnelig skattesvik fra 10 til 5 år. Forslaget ble ikke begrunnet.

I Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) punkt 11.6.4.8, begrunnes hvorfor man valgte å fravike kommisjonens forslag og heller videreføre gjeldende rett. Begrunnelsen er todelt.

For det første vises det til den nettopp nevnte uttalelsen som begrunner den opprinnelige 10-årsfristen i Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) s. 44. Departementet utaler at etter deres ”... syn har begrunnelsen fremdeles gyldighet, og gjør seg gjeldende i like stor grad ved grov uaktsomhet som ved forsettelig overtredelse.”

For det annet viser departementet til den indre sammenheng i lovverket:

”Å videreføre tiårsfristen for de grovt uaktsomme overtredelsene gir også best sammenheng med at straffansvaret for grovt uaktsom overtredelse tar sikte på å ramme tilfeller av såkalt skjult forsett, det vil si tilfeller hvor det er vanskelig å føre bevis for forsett selv om det ut fra alminnelige erfaringssetninger er grunn til å tro at det reelt sett er utvist forsett.”

5 Avsluttende bemerkninger

Som det er redegjort for ovenfor, vil alle bestemmelsene i ligningsloven kapittel 12, med unntak av bokstav d, bli erstattet med nye bestemmelser i straffeloven av 2005. De nye bestemmelsene medfører enkelte endringer, men tar først og fremst sikte på å videreføre gjeldende rett. Denne utgreiingen av gjeldende rett, vil derfor i stor utstrekning også være relevant når de nye reglene trer i kraft. Når den nye straffeloven trer i kraft, er ennå uvisst, ettersom politiets datasystemer må gjennomgå en betydelig oppgradering.

6. Litteraturliste

Andenæs, Johs.: Alminnelig strafferett, 5. utgave ved Magnus Matningsdal og Georg Fredrik Rieber-Mohn, Universitetsforlaget 2004.

Andenæs, Johs.: Spesiell strafferett og formuesforbrytelsene, Samlet utgave ved Kjell V. Andorsen, Universitetsforlaget 2008.

Andenæs, Johs.: Norsk straffeprosess, 4. utgave, Samlet utgave ved Tor-Geir Myhrer, Universitetsforlaget 2009.

Gjems-Onstad, Ole: Norsk Bedriftsbeskatningsrett, 7. utgave, Gyldendal Akademisk 2008.

Nygård, Nils: Rettsgrunnlag og standpunkt, 2. utgave, Universitetsforlaget 2004.

Wilskow, Petter Chr.: Bedriftsbeskatning i praksis: ligningsbehandlingen ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 1992-1997 / Petter Chr. Wilskow (red.), Cappelen akademisk forl. 2004.

Gjølstad, Thorbjørn: Bruken av straff i håndhevelsen av skattereglene, Lov og Rett nr. 7 for 1984.

Tvedt, Ingrid: Uriktige eller ufullstendige opplysninger avgitt til ligningsmyndighetene (Skatteunndragelse), Artikkelsamling Økonomisk kriminalitet, Bind 1. (1990)