

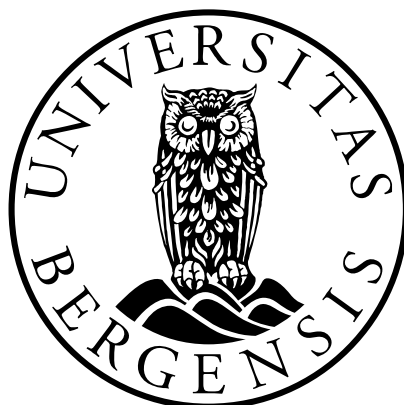
Reglene om frivillig retting i
skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d.

*Særlig om grensedragningen for
frivillighetsvilkåret*

Kandidatnummer: 15

Antall ord: 10661

*(PS! Bruk ordtellingsfunksjon. Fotnoter og sluttnoter skal medregnes i ordgrensen.
Forord, forside, innholdsfortegnelse, registre, litteraturliste og vedlegg medregnes ikke.)*



JUS399 Masteroppgave

Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10. desember 2021

Innholdsfortegnelse

1	<i>Innledning</i>	3
1.1	Tema og aktualitet	3
1.2	Problemstilling og avgrensning	5
1.3	Metode og rettskilder.....	5
1.4	Formål og reelle hensyn	8
2	<i>Nærmere om vilkåret «frivillig»</i>	11
2.1	Det overordnede vurderingstemaet.....	11
2.2	Er vurderingen subjektiv eller objektiv?	12
2.3	Nærmere om vurderingsmomentene	14
2.3.1	Betydningen av hvem som kjenner til de sviktende opplysningene om hvor sikkert det er at vedkommende vil varsle skattemyndighetene	15
2.3.2	Hvor mye kontakt med skattemyndighetene aksepteres?	17
2.3.3	Har det noe å si at skattyter korrekt tror at det vil bli iverksatt kontrolltiltak, men først om X antall år?	20
2.3.4	Betydningen av at skattepliktige retter etter en utført kontroll hvor skattemyndighetene ikke fant noen feil.....	22
2.3.5	Er rettingshensikt tilstrekkelig?	22
2.3.6	Er det tilstrekkelig at rettingen er påbegynt?	24
3	<i>Skatteamnestiets rekkevidde</i>	27
3.1	Straffutmålingsutsettelse	27
3.2	Betydningen av HR-2021-494-A	29
3.2.1	Dommens prejudikatsvirkning	31
4	<i>Oppsummering og avslutning</i>	33
	<i>Litteraturliste</i>	34

1 Innledning

1.1 Tema og aktualitet

Plikten til å gi skattemyndighetene riktige og fullstendige opplysninger om fakta og rene prejudisielle rettsforhold påhviler den skattepliktige.¹ Skattepliktiges opplysningsplikt er hjemlet i skatteforvaltningsloven (heretter referert til som "sktfvl.")² § 8-1. Det fremgår av bestemmelsen at:

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

Ved brudd på opplysningsplikten skal det sanksjoneres med tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og skattesvik avhengig av skyldgraden, jf. sktfvl. §§ 14-3, 14-6 og straffeloven (heretter "strl.")³ §§ 378-380. For ileggelse av tilleggsskatt er det tilstrekkelig at opplysningssvikten ikke er unnskyldelig, jf. § 14-3 annet ledd, mens det for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt og idømmelse av straff for skattesvik kreves det at opplysningssvikten er voldt forsettlig eller grovt uaktsomt, jf. sktfvl. § 14-6 første ledd, jf. strl. §§ 378-380.

Det alminnelige utgangspunktet er at et rettssubjekt ikke unngår forvaltnings sanksjoner eller straff for allerede utførte lovbrudd selv om vedkommende angrer. Reglene om frivillig retting i sktfvl. § 14-4 bokstav d, som er temaet for denne masteroppgaven, utgjør et unntak fra utgangspunktet. Denne bestemmelsen lyder:

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

¹ Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.2 s. 214

² Lov 27. mai 2016 nr.14 om skatteforvaltning (Skatteforvaltningsloven)

³ Lov 20. mai 2005 nr. 28 om straff (Straffeloven)

Bestemmelsen åpner for at den skattepliktige ved å frivillig rette opplysninger som er gitt eller har blitt lagt til grunn tidligere kan gjøre opp for seg. I slike tilfeller fastsettes det ikke tilleggsskatt eller straff. Bestemmelsen oppstiller to kumulative vilkår. Det første vilkåret kan kalles «korreksjonsvilkåret» og går ut på at den skattepliktige «retter eller utfyller» de sviktende opplysningene. Det andre er vilkåret kalles gjerne «frivillighetsvilkåret», og innebærer at rettingen må ha skjedd «frivillig». Oppgaven vil i det videre søke å redegjøre for innholdet i, og rammene av frivillighetsvilkåret.

Reglene om frivillig retting, gjerne omtalt som skatteamnesti, går helt tilbake til 1947 og ble foreslått av Skattelovutvalget i innstilling II.⁴ Den konkrete virkningen av at vilkårene for frivillig retting er oppfylt, har gradvis endret seg siden innføringen av ordningen i 1950. Tidligere regler åpnet for at tilleggsskatt skjønnsmessig kunne settes ned eller frafalles i sin helhet. Ved innvilgelse av frivillig retting i dag må skattepliktige fortsatt betale skatten han skylder pluss renter, men det ilegges ikke sanksjoner i form av tilleggsskatt eller straff.⁵

Reglene om frivillig retting spiller en stor fiskal rolle, da den norske velferdsstaten i stor grad finansieres gjennom skatter og avgifter. Staten er helt avhengig av disse inntektene for å opprettholde velferdssystemet.⁶ De senere årene har reglene gitt hele 1,5 milliarder kroner ekstra i skatteinntekter. Det har vært en betydelig økning i henvendelser om retting. Siden 2007 har nærmere 4000 personer tatt kontakt med skatteetaten for å få ordnet opp i økonomiske forhold i innland eller utland.⁷

Skatteamnestiordningen er gjennom media mest kjent for å være regler som legger til rette for å bringe store utenlandsformuer hjem til beskatning i Norge. I media fremstilles reglene gjerne for å være et smutthull for de rike som ønsker å avslutte skatteunndragelsen og begynne på nytt.⁸ Ordningen åpner imidlertid også for at «helt vanlige» mennesker som oppdager små eller

⁴ Innstilling II fra Skattelovutvalget av 1947 (1949) s. 31, Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.3 s. 215.

⁵ Skatteetaten. «Fakta og nyanser om frivillig retting». (Sist besøkt 27.10.2021)

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

⁶ NOU 2009:4 Generelt om skatteunndragelse. Pkt. 3.1 s. 21 og 22.

⁷ Skatteetaten.no «Fakta og nyanser om frivillig retting». (sist besøkt 27.10.2021)

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

⁸ Dagens næringsliv. «Wilhelmsen-slekten skjulte milliardformue i utlandet: – Dette kunne det aldri snakkes om». (Sist besøkt 25.10.2021) <https://www.dn.no/magasinet/marked/wilhelm-wilhelmsen/panama/liechtenstein/wilhelmsen-slekten-skjulte-milliardformue-i-utlandet-dette-kunne-det-aldri-snakkes-om/2-1-979503>

store feil i sin egen skattefastsettelse kan få ordnet opp i dette, gjennom en henvendelse til skattemyndighetene, uten å måtte frykte reaksjoner.

Avhandlingen er rettsdogmatisk da den på generelt grunnlag søker å avklare innholdet i frivillighetsvilkåret hjemlet i sktfvl. § 14-4 bokstav d. Hvordan frivillighetsvilkåret forstås, kan få avgjørende betydning for hvorvidt den enkelte skattepliktige kan ilegges sanksjoner i form av tilleggsskatt og straff. Uklarheten som hefter ved dette vilkåret, gjør det derfor aktuelt å forsøke å klargjøre grensene.

1.2 Problemstilling og avgrensning

Avhandlingen søker å avklare innholdet i og rekkevidden av frivillighetsvilkåret i sktfvl. § 14-4 bokstav d. Som en sentral del av dette skal det også undersøkes om vurderingen av frivillighetsvilkåret er subjektiv eller objektiv. Avslutningsvis reises spørsmålet om rekkevidden av skatteamnestiet; mer presist om den omfatter andre lovbrudd enn bruddet på opplysningsplikten.

Tilleggsskatt fastsettes ikke dersom den skattepliktige «frivillig» retter etter sktfvl. § 14-4 bokstav d. Frivillighet er hovedvilkåret for skatteamnesti, og som en forlengelse av dette reises spørsmålet om hva som er fri vilje. I tillegg til frivillighetsvilkåret oppstiller bestemmelsen, som nevnt, et korreksjonsvilkår. Dette vilkåret reiser spørsmål om hva som skal til for å si at skattyter har rettet eller utfylt de sviktende opplysningene. Oppgaven avgrenses mot en redegjørelse av dette vilkåret da det ikke kaster lys over innholdet i vilkåret «frivillig», men mer presist ses må som en parallell til spørsmålet om hvorvidt skattyter har gitt 'riktige og fullstendige' opplysninger, sml. sktfvl. §§ 8-1 og 14-3.

Av hensyn til oppgavens omfang foretar jeg visse ytterligere avgrensninger. For det første avgrenser jeg mot de øvrige unntakene i § 14-4 samt unnskyldningsgrunnene i § 14-3 annet ledd. Endringsfristene for frivillig retting, samt vilkåret om at tidligere ilagt tilleggsskatt ikke faller bort etter bestemmelsens siste punktum vil heller ikke behandles. Videre avgrenses oppgaven mot en nærmere redegjørelse av vilkårene om tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt i sktfvl. §§ 14-3 og 14-6.

1.3 Metode og rettskilder

Formålet med avhandlingen er å fremstille gjeldene rett, i tråd med alminnelige rettskildelære.⁹

All beskatning kan ses på som et inngrep overfor den enkelte, men i motsetning til ved ileggelse av tilleggsskatt, har slik beskatning ikke et pønalt formål. Skatteretten er en del av den spesielle forvaltningsretten. Dette innebærer at sentrale forvaltningsprinsipper gjør seg gjeldende ved tolkningen og anvendelsen av de skatterettslige reglene¹⁰. Ileggelse av tilleggsskatt anses som straff etter Den Europeiske Menneskerettskonvensjon (EMK),¹¹ og er med dette en straffereaksjon som krever hjemmel i lov, jf. Grunnloven § 113. Legalitetsprinsippet er således svært sentralt. Legalitetsprinsippet tilsier at det generelt i skatteretten og spesielt ved ileggelse av tilleggsskatt, herunder ved tolkning av unntaksregelen i sktfvl. 14-4, må være klare holdepunkter i øvrige autorative rettskilder for å forta korrigerende tolkninger av lovteksten til ugunst for skattepliktige. Den praktiske konsekvensen av at vi befinner oss på legalitetsprinsippet område inntreer først dersom vi går utenfor lovteksten ved å gi bestemmelsen et videre anvendelsesområde enn ordlyden tilsier.

Avhandlingen tar utgangspunkt i sktfvl. § 14-4 bokstav d. Dagens lovtekst er langt på vei en kopi av reglene om frivillig retting inntatt i den gamle ligningsloven § 10-3 annet ledd bokstav c. Ligningslovens regler bygger igjen på den gamle skatteloven av 1911, hvor reglene om frivillig retting ble inntatt i 1950.¹² Lovens ordlyd gir sparsomt med veiledning når det kommer til å avklare innholdet i, og rekkevidden av frivillighetsvilkåret. Dette innebærer at også øvrige rettskilder må få betydning for forståelsen av vilkårets meningsinnhold.

Lovteksten er videreført i ny språkdrakt, men uten realitetsendringer for vilkårene om skatteamnesti. Ligningslovens forarbeider er derfor fortsatt relevant for forståelsen av frivillighetsvilkåret.¹³ Lovforarbeidene er kortfattede, og drøfter ikke vurderingstemaet direkte. I Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) s. 46 ble det oppstilt som eksempel på at rettingen ville miste preg av å være frivillig at skattepliktige retter etter at det blitt allmenn kjent at det skal foretas kontroller i en gitt bransje. Utover dette gis det ingen nærmere forklaring eller veiledning i forarbeidene om hva som ligger i vilkåret om frivillighet.

⁹ Høgberg (2019)

¹⁰ Zimmer (2018) s.37

¹¹ Rt-2000-996, jf. Rt-2002-509

¹² Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 124

¹³ Prop. 38 L (2015-2016) punkt 24.14 s. 264

Høyesterettspraksis vil også spille en sentral rolle som rettskilde ved fremstillingen av frivillighetsvilkåret og ved redegjørelsen av rekkevidden av skatteamnestiet. Høyesterettspraksis er sparsom, og frivillighetsvilkåret har blitt tatt opp i rettspraksis en gang. I HR-2018-875-A underla imidlertid Høyesterett frivillighetsvilkåret en grundig behandling. Saken gjaldt spørsmålet om vilkårene for skatteamnesti var oppfylt i en straffesak. Spørsmålet om skatteamnestiets rekkevidde kom på spissen i dom inntatt i HR-2021-494-A. Høyesterett tok i den saken stilling til om skatteamnestiet også kunne omfatte andre lovbrudd enn selve skattesviket. Det blir derfor tatt utgangspunkt i denne under oppgaven pkt. 3. Underrettspraksis vil bare trekkes inn der det synes relevant. Rettskildeverdien av underrettspraksis fra lagmannsrett og tingrett er omdiskutert, og mye tyder på at bare omfattende og entydig praksis vil tillegges betydning.¹⁴ Med bakgrunn i dette kan det hevdes at enkeltstående uttalelser fra lavere instanser ikke har selvstendig vekt utover selve argumentasjonsverdien.

Rettskildebildet tilsier videre at også forvaltningspraksis og uttalelser lagt til grunn i skatteforvaltningshåndboken vil måtte trekkes inn for å gi en bedre forståelse av oppgavens problemstilling.

Skatteklagenemnda behandler alle klagesaker om skatt og avgift, jf. sktfvl. § 13-3 annet ledd. Avgjørelser fra skatteklagenemnda er endelige og bør bare helt unntaksvis kunne endres dersom det foreligger tungtveiende hensyn for dette.¹⁵ Hvilken vekt nemndas praksis kan tillegges som selvstendig rettskildefaktor varierer etter dens varighet, frekvens og konsistens.¹⁶ Myndighetspraksis i favør av skattepliktige tillegges generelt større vekt, enn ved avgjørelser i disfavør.¹⁷ Én enkelt avgjørelse fra klagenemnda kan sies å ha liten rettskildeverdi. Det samme kan sies å gjelde for praksis som strider med autorative rettskilder. Med bakgrunn i dette vil avgjørelser fra skatteklagenemnda først og fremst ha argumentasjonsverdi ved at de kan underbygge synspunkter i øvrige rettskilder.

Skatteforvaltningshåndboken er en sammenstilling av skatteforvaltningsretten. Håndboken ble innført sammen med skatteforvaltningsloven som trådte i kraft 1. januar 2017. Det alminnelige utgangspunktet for tolkingen av skatteforvaltningshåndboken må imidlertid være at denne skal vektes på lik linje som juridisk litteratur. Håndboken står likevel i en viss særstilling da den

¹⁴ Zimmer (2018) s.54

¹⁵ Prop. 38 L (2015-2016) s.199

¹⁶ Zimmer (2018) s.55

¹⁷ Rt-2001-1444 s.1456

som utgangspunkt reflekterer skattemyndighetens syn på tolkninger av skatteretten. Hvis skattemyndighetene i alle tilfeller er forventet å følge disse standpunktene vil hensynet til forutberegnelighet aktualiseres, og myndighetene vil etter en stund ikke kunne fravike denne praksisen da dette vil stride mot kravet om likebehandling. Slike uttalelser vil derfor gjerne bli tillagt stor vekt av skattemyndighetene selv, og som en følge av det få større vekt enn alminnelig juridisk teori.¹⁸

1.3.1 Metodiske utfordringer

Særlige metodiske utfordringer for denne oppgaven knytter seg til mangelen på holdepunkter i de autorative rettskildene som kan gi forståelse av rekkevidden av frivillighetsvilkåret i sktfvl. § 14-4 bokstav d. Som en følge av at vi befinner oss på legalitetsprinsippets område og drøftelsen må derfor forankres i rettskilder, vil reelle hensyn måtte tillegges større vekt enn alminnelige metodelære tilsier i analysen. De reelle hensynene vil relativt sett utgjøre en stor del av rettskildematerialet. Det er derfor viktig å ha et bevist begrep om hva som ligger i disse hensynene.

De reelle hensynene kan ikke leses direkte ut av en autorativ rettskilde, slik man eksempelvis kan gjøre med lovtekst. Det er derfor nødvendig å vie plass til en redegjørelse av innholdet i disse, for skatteforvaltningen generelt og relasjon til sktfvl. § 14-4 spesielt. Hva som ligger i disse hensynene redegjøres for under pkt. 1.4.

1.4 Formål og reelle hensyn

Det norske skattesystemet er et masseforvaltningssystem som i stor grad baserer seg på tillit. Det er ikke mulig for skattemyndighetene å innhente alle nødvendige opplysningene for å beregne riktig skatt til riktig tid. Selv om det generelt sett er stor vilje til å betale skatt i Norge må man kunne anta at det til enhver tid finnes noen som unndrar penger. Skattemyndighetene er således avhengig av at alle skattepliktige lojalt etterlever sin opplysningsplikt etter § 8-1,¹⁹ for å kunne fastsette riktig skatt.

¹⁸ Zimmer (2018) s.58

¹⁹ Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 14.1 s. 87

For å ivareta skatteprovenyet har man inntatt en regel som lar skattepliktige frivillig rette tidligere avgitte opplysninger dersom de angrer seg eller oppdager at de har gjort feil, uten å risikere tilleggsskatt eller straff. Reglene om dette er inntatt i sktfvl. § 14-4 bokstav d.

Reglene om skatteamnesti begrunnes langt på vei i skattemyndighetenes og skattepliktiges interesse i at ligningen blir riktig. Skatteamnestiordningen er i all hovedsak etablert for at skattemyndighetene skal få tilgang til opplysninger de ellers ikke ville blitt kjent med. Dette er forvaltningsregler som gir skattepliktige insentiver til å gi riktige og fullstendige opplysninger, fremfor å kreve inn skattene gjennom kontroll og straffereaksjoner. Skatteamnestiordningen belønner med andre ord skattepliktige for sitt initiativ til å ordne opp i sine økonomiske forhold, og regelen vil på den måten også være en viktig bidragsyter for å hindre fortsatt skattesvik. For å oppfylle dette formålet bør regelverket utformes slik at det *«legg[r] til rette for at skatteyttere som ønsker å få ordnet opp i sine skatteforpliktelser, kan gjøre dette uten at det reageres med tilleggsskatt»*.²⁰

Reglen om frivillig retting i sktfvl. § 14-4 bokstav d skal ivareta både hensynet til effektivitet og hensynet til rettsikkerhet. På den ene siden skal den skattepliktige vernes mot et for stort inngrep i sin rettsfære. På den andre siden har skattemyndighetene interesse av å kunne foreta slike inngrep på lettest mulig måte. Disse hensynene er motstridende, ettersom det ene nødvendigvis vil gå på bekostning av det andre. Det må derfor foretas en avveining som ivaretar begge disse hensynene i like stor grad, og sktfvl § 14-4 bokstav d må tolkes i lys av dette.

Ved tolkningen av regler som skal verne skattepliktige taler rettssikkerhetshensynet for å legge løsningen som er mest gunstig for den skattepliktige til grunn. Et eksempel hvor denne problemstillingen kommer på spissen, er i vurderingen av om vi skal anlegge en subjektiv eller objektiv vurdering av frivillighetsvilkåret. Det er klart mest gunstig for skattepliktige at vi anlegger en subjektiv vurdering, i betydningen av bevisvurderingen. Dette gjør det vanskeligere for myndighetene å anføre at vedkommende ikke får rettet frivillig. En slik rettsstilstand vil derfor gagne for den skattepliktige. Hensynet til effektivitet vil i denne konteksten typisk knytte seg til å praktisere bestemmelsen på en måte som gjør det lett og kostnadseffektivt for myndighetene å benytte seg av den. En slik forståelse vil kunne tale for at vi må tolke sktfvl § 14-4 bokstav d slik at bevistemaet blir enklest mulig. Dette tilsier at bestemmelsen må baseres

20 Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.4.3 s. 47

på en aktsomhetsvurdering, heller enn en vurdering av den skattepliktige rent faktisk forstod. En slik løsning forenkler fastleggningen av faktum i større grad enn sistnevnte løsning, og representerer derfor en retts teknisk god regel

I tilknytning til reglene om frivillig retting vil et særlig utslag av effektivitetshensynet vise seg i forbindelse med tilpasninger av reglene. Dette er spørsmål som gjerne oppstår i forbindelse med betydningen av rettingshensikt og påbegynt retting. I disse tilfellene har skattepliktige ikke rettet, men det reises likevel spørsmål om reglene om frivillig retting kan komme til anvendelse. Lovteksten setter ingen skranker for dette og hensynet til rettsikkerhet taler mot å tillate korrigerende tolkninger av lovteksten i skattepliktiges disfavør. Disse problemstillingene åpner likevel for stor grad av misbruk fra skattepliktige sin side, og effektivitetshensynet taler i denne sammenhengen for å tolke regelen på en måte som hindrer slike tilpasninger. Dette gir også en effektiv regel i den forstand at den støtter opp om formålet på en god måte.

Hensynet til rettsikkerhet og hensynet til effektivitet vil som vist slå ulikt ut avhengig av den konkrete situasjonen. Hvilket av hensynene som må tillegges størst vekt vil derfor måtte variere. Jeg kommer tilbake til hvordan disse hensynene gjør seg gjeldene under pkt. 2.3 hvor det oppstilles en rekke tenkte tilfeller som kan få betydning for vurderingen av hvordan frivillighetsvilkåret skal forstås.

2 Nærmere om vilkåret «frivillig»

2.1 Det overordnede vurderingstemaet

Som nevnt, fremgår det av sktfvl. § 14-4 bokstav d at:

«Tilleggsskatt fastsettes ikke når den skattepliktige frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan fastsettes riktig skatt. [...]»

Spørsmålet i det følgende er hva som er det overordnede vurderingstemaet for vilkåret «frivillig». Rent språklig, er det nærliggende å tolke «frivillig» dithen at det avgjørende er at rettshandlingen er et utslag av skattepliktiges frie vilje. Altså at skattepliktige av eget initiativ har bestemt seg for å rette. I praksis innebærer det at den skattepliktige tar kontakt med skattemyndighetene og sender inn et skjema hvor han anmoder om frivillig retting.²¹

En beslutning om å handle på et bestemt vis, vil ofte være påvirket av flere faktorer. Holder vi oss til handlingen å rette en skattemelding, kan dette være indre forhold slik som dårlig samvittighet og anger, eller ytre forhold i form av frykt for sanksjoner eller lignende. Ordlyden indikerer på denne bakgrunn at skattepliktiges handling på rettingstidspunktet må være frivillig i den forstand at den er motivert av skattepliktiges ønske om å rette opp i egne feil. Bestemmelsen synes med dette å legge opp til en vurdering av i hvilken grad vi kan akseptere at skattepliktiges handling er motivert av forhold utenfor han selv. Sentralt i frivillighetsvurdering står derfor spørsmålet om i hvor stor grad press utenfra kan tillates før rettingen ikke lengre anses frivillig.

Dette vurderingstemaet synes også å bli lagt til grunn av Høyesterett. I dommen innatt i HR-2018-875-A tok Høyesterett stilling til om vilkårene for skatteamnesti var oppfylt i en straffesak. Hovedspørsmålet i saken var om domfelte frivillig rettet opplysninger som var gitt ved ligningen, og på den måten oppfylte vilkårene for skatteamnesti.

²¹ Skatteetaten. «Frivillig retting» (Sist lest: 08.12.2021)
<https://www.skatteetaten.no/globalassets/skjema/alltid/frivillig-retting-09032020.pdf>

Høyesterettsflertall kom til at «frivillig» etter første punktum var grunnvilkåret for skatteamnesti. Videre ble det uttalt at «*det skal en del til før en retting mister preget av å være frivillig*» og «*[v]urderingen vil kunne bero på hvem som eventuelt vil varsle skattemyndighetene, og hvor sikkert det er at varsel vil bli sendt av andre*». ²² Begge disse uttalelsene synes å forutsette at «frivillighetsvilkåret» handler om å avgjøre hvorvidt presset som påhviler skattepliktige har fratatt rettingshandlingen sin karakter av å være «frivillig». ²³

2.2 Er vurderingen subjektiv eller objektiv?

Ved vurderingen av hvordan frivillighetsvilkåret skal forstås reises spørsmålet om hvilken synsvinkel man skal anlegge. Mer presist blir spørsmålet om det i vurderingen skal tas utgangspunkt i hvordan skattepliktige oppfattet en situasjon eller hvordan han burde ha oppfattet den.

En vurdering som tar utgangspunkt i skattepliktiges forståelse, vil være subjektiv. Det er her et spørsmål om hvordan skattepliktige rent faktisk oppfattet situasjonen. Dette er en bevisvurdering som styres av bevisreglene. Alternativt kan det tas utgangspunkt i hvordan den skattepliktige burde oppfattet en situasjon. Dette vil være en normativ rettslig vurdering. Mer presist en aktsomhetsvurdering, med utgangspunkt i aktsomhetsnormen i sktfvl. § 8-1.

Ordet «frivillig» gir anvisning på en subjektiv synsvinkel hvor skattepliktiges egen oppfatning er det sentrale. Den tekstuelle konteksten rundt vilkåret «*frivillig*» taler også for en slik forståelse. Lovgiver har valgt å knytte ordet «frivillig» opp mot «den skattepliktige». Etter en naturlig språklig forståelse synes det derfor mest naturlig å legge skattepliktiges situasjonsoppfatning til grunn ved vurderingen.

Det samme synspunktet uttrykkes i forarbeidene. Her fremgår det at «*[r]ettingen [...] anses som frivillig dersom det er på det rene at skattyter ikke kjente til [...] ligningsmyndighetenes kunnskap om opplysningssvikten*». ²⁴ Uttalelsene underbygger at det må tas utgangspunkt i hvordan skattepliktige rent faktisk oppfattet situasjonen.

For aktører som opererer i bransjer hvor det er allmennkjent at skattemyndighetene vil iverksette kontroller er frivillig retting utelukket. Rettingen vil likevel kunne være frivillig

²² HR-2018-875-A avsn.45 og 46

²³ HR-2018-875-A avsn.45 og 46

²⁴ Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) s. 47

dersom skattepliktige «ikke kjente til den planlagte kontrollen».²⁵ Det er med andre ord den skattepliktiges subjektive tro på at han rapporterer om forhold han tror skattemyndighetene ikke er kjent med som blir utslagsgivende. Dette kan belyses gjennom et eksempel. Hvis myndighetene går ut og informerer om at det vil bli foretatt kontroller av en bransje avgrenset til et geografisk område, vil retting etter dette tidspunktet ikke være frivillig; forutsatt at skattepliktige er kjent med informasjonen og opererer i den aktuelle bransjen innenfor det angitte området. I slike tilfeller vil skattepliktiges handlinger gjerne være en direkte konsekvens av varslingen. Holder den skattepliktige derimot til i samme bransje, men på et helt annet sted enn hvor det ble varslet kontroll, er det ikke påregnelig for vedkommende at det vil bli utført kontroll. Retting vil i slike tilfeller gjerne være frivillig.

Videre kan HR-2018-875-A kaste lys over forståelsen av frivillighetsvilkåret. Denne dommen behandler ikke problemstillingen direkte, men både flertallet og mindretallet synes å forutsette at det er hvordan skattepliktige beviselig oppfattet situasjonen som er det avgjørende.

Høyesterettsflertall kom at til reglene om skatteamnesti ikke kom til anvendelse da det «*det for domfelte fremsto som sikkert at skattemyndighetene uansett ville bli informert om skatte- og avgiftsunndragelsene*», jf. avsnitt 53. Tilsvarende uttalte mindretallet at «*Det er for sent å melde retting etter at skattemyndighetene er varslet av andre, med mindre skattyteren ikke kjente til at myndighetene hadde fått kunnskap om opplysningssvikten*», jf. avsnitt 73.

Reglene om frivillig retting kommer til anvendelse når «*skatteyder tar opp forhold som har ført til feil skatt før ligningsmyndighetene gjør det*».²⁶ Høyesterett legger her opp til en vurdering hvor forståelsen av frivillighetsvilkåret avhenger av om den skattepliktige har tatt opp forholdet til retting før skattemyndighetene iverksetter kontroll. Etter ordlyden er det tilstrekkelig at forholdet tas opp sekunder før myndighetene gjør det da dette vil være «før». Høyesterett sin uttalelse taler for en objektiv synsvinkel da skattepliktiges forståelse og motiver bak handlingen ikke tillegges vekt.

Når det gjelder skatteforvaltningshåndboken, finnes det uttalelser som kan tas til inntekt for at vurderingen er subjektiv, men også uttalelser som kan tas til inntekt for at den er objektiv. På den ene siden fremgår det at det er «*den skattepliktiges tro på at han uoppfordret bidrar til*

²⁵ Ot.prp.nr 82 (2008-2009) s. 46-47

²⁶ HR-2015-1934-A avsn. 61

*riktig fastsetting som skal belønnes», og at retting vil være frivillig hvis «den skattepliktige ikke kjente til den planlagte kontrollen eller skattemyndighetenes kunnskap om opplysningssvikten».*²⁷ Denne uttalelsen taler for at vurderingen er subjektiv. På den andre siden står det at rettingen ikke vil være frivillig dersom *«skattemyndighetene har fått tips om uregelmessigheter fra andre som er kjent med at en skattepliktig har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene».*²⁸ Skattepliktige kan i slike tilfeller rette i god tro, selv uten at rettingen anses som frivillig. Dette indikerer at det må anlegges en objektiv synsvinkel i vurderingen av frivillighetsvilkåret.

Oppsummert, trekker altså både lovtekst, forarbeider og høyesterettspraksis i retning av at vurderingen av frivillighetsvilkåret er subjektiv, og skal ta i utgangspunkt i hvordan skattepliktige beviselig oppfattet situasjonen på tidspunktet for rettingen. Imidlertid finnes det uttalelser i skatteforvaltningshåndboken som tilsier at vurderingen er objektiv. Også hensynet til effektivitet trekker i denne retningen. Det er klart at det vil være mye lettere for myndighetene å håndtere og praktisere en aktsomhetsvurdering, heller enn en bevisvurdering. Dette henger sammen med at det vil være lettere å bevise det faktum som er nødvendig for å foreta en aktsomhetsvurdering, enn å bevise hva den skattepliktige faktisk forsto. En aktsomhetsvurdering vil av denne grunn også være mindre ressurskrevende å praktisere. På legalitetsprinsippets område kan man imidlertid vanskelig fravike en løsning som bygger på de autorative rettskildene, av hensyn til uklare uttalelser i skatteforvaltningshåndboken og reelle hensyn.

2.3 Nærmere om vurderingsmomentene

For nærmere å klargjøre grensene for frivillighetsvilkåret er det hensiktsmessige å knytte vurderingen opp mot konkrete forhold. Hvilke forhold som kan trekkes inn i vurderingen behandles ikke i lovteksten. Problemstillingen er heller ikke berørt i forarbeidene, men enkelte momenter nevnes i høyesterettspraksis. Det overordnede vurderingstemaet vil imidlertid i seg selv gi indikasjoner på hvilke forhold som kan være relevante. Ettersom frivillighetsvilkåret reiser spørsmål om hvorvidt rettingshandlingen er motivert av

²⁷ Skatteforvaltningshåndboken 2021 s. 613

²⁸ Skatteforvaltningshåndboken 2021 s.612

skattepliktiges egne frie vilje, er det relevant å se hen til alle momenter som er egnet til å kaste lys over hvorvidt handlingen kan betegnes som frivillig på denne måten.

2.3.1 Betydningen av hvem som kjenner til de sviktende opplysningene om hvor sikkert det er at vedkommende vil varsle skattemyndighetene.

Etter sktfvl. § 14-4 bokstav d kan den skattepliktige frivillig rette eller utfylle opplysninger. Rettingen vil ikke være frivillig dersom den er «framkalt av kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk». Dette innebærer at rettingen ikke lengre er frivillig dersom den er «framkalt» som en følge av aktivitet på skattemyndighetene sin side. Det kan tilsi at motivasjonsfaktorer som ligger langt unna skattemyndighetens aktivitet i liten grad skal kunne frata rettingen preget av å være frivillig.

Høyesterett uttalte i HR-2018-875-A avsnitt 46 at ikke enhver trussel fra andre om å rapportere skattepliktiges svik til skattemyndighetene fratar vedkommende retten til skatteamnesti. Det uttales videre i samme avsnitt at vurderingen vil bero på hvem som har fått kjennskap til skattesviket og hvor sikkert det er at det vil bli varslet om dette. Med bakgrunn i dette vil vurderingen av hvorvidt retting er frivillig kunne variere i takt med hvem som innehar opplysningene, og om denne vedkommende vil varsle skattemyndighetene, uten at terskelen kan settes for lavt. Dette henger igjen sammen med at den skattepliktige vanskelig kan føle på et press utenfra dersom han er av den tro at ingen er kjent med forholdet.

Ved vurderingen av hvilken grad av press som kreves før rettingen ikke lengre er frivillig vil relasjonen mellom den som er kjent med forholdet og skattepliktige være særlig relevant. Dette vil bli forsøkt belyst gjennom eksempler.

Eksempelvis kan vi tenke oss en skattepliktig som over flere år har unndratt skatt ved å unnlate å opplyse om sin virtuelle formue og inntekt. Skattepliktige har gjort det stort på kryptovaluta og har ingen problemer om å proklamere dette til familie og venner. Skattepliktiges mor kommer tilfeldigvis over en artikkel på internett hvor skattemyndighetene minnet om at kryptovaluta ikke er forhånds utfylt i skattemeldingen og at dette er skattepliktiges eget ansvar. Hun har etter dette vært redd for at sønnen skal bli tatt i kontroll og hun har gjentatte ganger bedt sønnen om å rette de sviktende opplysningene. Sist skattepliktige var på besøk hadde hans mor stått med telefonen i hånden og sagt at dette var siste advarsel, hvis han ikke meldte inn

feilen ville hun si fra til myndighetene. Noen dager senere valgte skattepliktige selv å ta kontakt med skattemyndighetene for å rette de tidligere gitte opplysningene. I skjemaet for frivillig retting ble rettingen begrunnet med at skattepliktige nylig hadde blitt kjent med feilen og ønsket å gjøre opp for seg. Hvorvidt presset fra hans mor var avgjørende for retting ble det ikke sagt noe om. Vil rettingen i slike tilfeller være frivillig?

Gode grunner taler for at det må oppstilles en høy terskel før rettingen mister sitt preg av frivillighet i de tilfeller hvor familiemedlemmer kjente til forholdene. Dette gjelder særlig dersom det gjelder familiemedlemmer i opp eller nedstigende linje på grunn av den nære tilknytningen som ofte finnes i slike relasjoner. Dette henger igjen naturlig sammen med at det er nærliggende å anta at det skal veldig mye til før familiemedlemmer faktisk melder fra til skattemyndighetene om opplysningssvikten. Det kan nok legges til grunn at de færreste er villig til å risikere familierelasjoner for å sikre at staten får innkrevd skatter og avgifter. Dette kan nok også ses i sammenheng med at denne typen økonomisk kriminalitet ikke har noen direkte offer slik vi er kjent med etter strafferetten. Det rammer velferdssamfunnet som helhet, men dette er lite håndfast og kan være enklere å se bort fra når vedkommende som er ansvarlig for skaden er din egen familie.

I HR-2018-875-A ble den skattepliktige ikke tilkjent amnesti. Det var på det rene at domfelte ikke visste at skattemyndighetene hadde fått kunnskap om opplysningssvikten, men han var kjent med at hans revisor og kollegaer visste om forholdet. Flertallet la som nevnt til grunn at det for domfelte «fremsto som sikkert» at skattemyndighetene ville bli informert, jf. avsnitt 18 og 53. Rettingen ble ansett som «framkalt av kontrolltiltak som [...] vil bli satt i verk», jf. § 14-4 bokstav d annet punktum

Dette reiser spørsmålet om frivillig retting er avskåret i alle tilfeller hvor kollegaer og revisor eller andre med meldeplikt blir kjent med opplysningssvikten.

For en rekke yrker oppstilles det visse generelle krav til god skikk i forbindelse med yrkesutøvelsen. Det kan blant annet sies å gjelde for leger, meglere og advokater. Hva dette konkret innebærer avhenger av det enkelte virket. For leger stilles det blant annet visse krav til god journalføring, jf. helsepersonelloven § 40. En slik yrkesskikk oppstiller imidlertid ikke et ubetinget krav om å melde kollegaer for brudd på reglene i skatteforvaltningsloven.

Det vil som en hovedregel variere med den enkelte om vedkommende kommer til å varsle skattemyndighetene eller ikke. I enkelte yrkesgrupper kan det nok likevel være slik at man føler på et sterkere press om å melde fra dersom kollegaer handler uetisk i form av skattesvik, selv om det vanskelig kan oppstilles som en generell regel. Det var tilfellet i HR-2018-875-A hvor domfeltes kollegaer gjorde det klart at de ville varsle dersom domfelte selv ikke gjorde det.

Hvorvidt kollegaers kunnskap om forholdet er tilstrekkelig til å avskjære frivillighet må etter dette bero på en konkret vurdering. Sentrale momenter i denne vurderingen er hvilken yrkesgruppe det gjelder og hvorvidt vedkommende sikkert eller ganske sikkert kommer til å varsle myndighetene.

Domfeltes revisor følte seg i HR-2018-875- A forpliktet til å melde fra til skattemyndighetene om opplysningssvikten, jf. avsnitt 16. Det ble ansett som irrelevant for vurderingen av frivillighet at domfelte ikke var kjent med at hans revisor faktisk hadde varslet skattemyndighetene. Dette trekker i retning av at fra det øyeblikket revisorer eller andre med meldeplikt får kunnskap om forholdet er frivillighet utelukket, under den forutsetning at den skattepliktige er gjort kjent med at vedkommende vet om forholdet.

For denne yrkesgruppen er det klare utgangspunktet at vedkommende vil varsle myndighetene da de har en lovpålagt plikt til å gjøre nettopp dette. Det kan unntaksvis tenkes at meldepliktige med et svært nært forhold til den ansvarlig for skattesviket vil se bort fra meldeplikten. Slike tilfeller vil likevel måtte regnes som rene unntak og sannsynligheten for at det inntreffer antas å være så liten at det ikke er grunn til å drøfte dette videre i denne oppgaven.

2.3.2 Hvor mye kontakt med skattemyndighetene aksepteres?

Det vil ofte foreligge en viss grad av kontakt mellom skattepliktige og skattemyndighetene før en retting initieres. Dette reiser spørsmålet om hvor mye kommunikasjon mellom partene som godtas før retting ikke lengre er frivillig.

Det alminnelige utgangspunktet må være at ikke enhver kontakt med skatteetaten i forkant av rettingen avskjærer frivillighet. Dette er også lagt til grunn i praksis. Et eksempel gir SKNS1-2019-117. Her ble det uttalt at det ikke er til hinder for frivilligheten at skattepliktige får bistand fra skattemyndighetene. Skattepliktiges tro på at han uoppfordret bidrar til å rette blir avgjørende, og det må derfor trekkes en grense mot bistand som er «for aktiv».

Sentralt i vurderingen av hvorvidt forholdet er frivillig står måten kontakten opptas på, samt hvilke opplysninger skatteetaten blir kjent med gjennom denne. Dette skal jeg illustrere i det følgende, gjennom eksempler.

Hvis vi tenker oss et tilfelle hvor en skattepliktige det forutgående året gjorde det kjempebra på aksjemarkedet, og kunne ta ut store gevinster som en konsekvens av dette. Skattemyndighetene ble ikke informert om dette, og det ble derfor heller ikke skattet av gevinsten. Skattepliktige ble usikker på om det han hadde gjort var ulovlig og ønsket å klargjøre dette ved hjelp av skattemyndighetene. Han tok en rask telefon hvor han umiddelbart spurte om det må skattes av aksjegevinster. Det ble ikke oppgitt navn eller andre indirekte identifiserbare opplysninger som fødselsnummer eller bosted. Etter et klart og tydelig ja fra skattemyndighetene sendte skattepliktige inn skjemaet for frivillig retting. Skattemyndighetene vil i slike tilfeller ikke ha mulighet til å avdekke forholdet på eget initiativ, men er avhengig av at skattepliktige selv retter. Frivilligheten kan derfor vanskelig sies å være bortfalt. Dette underbygges av at det skal være enkelt å rydde opp i sine skattemessige forpliktelser, og ved tvil oppfordrer skattemyndighetene til å ta kontakt anonymt.²⁹

Hvis den anonyme henvendelsen derimot er av en slik art at det vil være sannsynlig at skatteetaten med enkle undersøkelser vil kunne oppdage og ta opp forholdet, trekker det i retning av at senere retting ikke er frivillig. Det ville eksempelvis være tilfellet om den skattepliktige i eksempelet over hadde oppgitt trekk ved aksjetransaksjonene og hvilken bank vedkommende benytter seg av, slik at denne informasjonen kan gi grunnlag for kontroll.

Forvaltningssanksjoner eller straffeforfølgning er virkemiddel som brukes for å sikre at opplysningsplikten overholdes. Det er likevel ikke slik at alle typer skattesvik, som følge av opplysningssvikt, nødvendigvis er et utslag av kriminelle handlinger. Skattelovgivningen er komplisert og selv om de fleste ønsker å oppfylle sine forpliktelser etter regelverket kan det gjøres feil fra tid til annen.

Usikkerheter og feil oppstår gjerne hvis det oppstår endringer på skattepliktiges side som gjør at vedkommende nå er skattepliktig for forhold som tidligere var unntatt beskatning. Et praktisk eksempel kan være hvis hobbymekanikeren Peder Ås opplever stor pågang fra kjente og ukjente

²⁹ Skatteetaten. «Det blir vanskeligere å få innvilget frivillig retting: Nå får Skatteetaten opplysninger om penger i utlandet» (Sist lest 27.11.2021) <https://www.skatteetaten.no/en/presse/nyhetsrommet/det-blir-vanskeligere-a-fa-innvilget-frivillig/>

og i den anledning å øke prisen på reparasjoner. Som en konsekvens av dette begynner han å gå med overskudd. Tidligere har Peder bare fikset bilene til venner og familie i bytte mot bildelene fordi han ønsket å lære mer om biler før han begynte på utdanningen som mekaniker.

Det er lagt til grunn i rettspraksis at aktivitet av en viss varighet og omfang, som er egnet til å gå med overskudd og som drives for skattepliktiges egen regning og risiko, etter en konkret vurdering vil kunne regnes som næringsvirksomhet. Idet en hobby går over til å bli næringsvirksomhet, pålegges skattepliktige ytterligere plikter overfor skattemyndighetene. Hobbymekanikeren Peder har begynt å tjene en del penger og han tar derfor kontakt med skattemyndighetene for å finne ut av hva det innebærer rent skatterettslig. Han sender en mail hvor han forklarer at han fikser biler på fritiden, og at dette er en hobby han har hatt i flere år, selv om omfanget har økt betraktelig de siste to årene. Etter en utveksling av flere korte mailer får Peder informasjon om at han må oppgi inntekten til beskatning. Han bestemmer seg for å rette skattemeldingen, og som en følge av det reiser skattemyndighetene spørsmål om rettingen er frivillig.

Som en følge av egenfastsettelsesprinsippet hjemlet i sktfvl. § 9-1 faller ansvaret for korrekt skattefastsettelse på den skattepliktige. Skattemyndighetene er ikke pålagt noen rolle i førstegangsfastsettelsen av skattegrunnlaget. Isolert sett taler det for at kommunikasjon utover det helt bagatellmessige avskjærer frivillighet. Etter sktfvl. § 5-1 åpner loven likevel for at den skattepliktige skal kunne ta kontakt med skatteetaten for veiledning om skatterettslige forhold. Skattemyndighetene plikter å svare på slike forespørsler under den forutsetning at arbeidssituasjonen tillater det. En forutsetning for veiledningen er at den skattepliktige oppgir en rekke opplysninger til skattemyndighetene. Dette kan ses som en indikasjon på at frivilligheten ikke avskjæres for alle typer kontakt, men at det heller må være slik at man må godta en del kontakt med skattemyndigheten før rettingen ikke lengre anses som frivillig, selv i tilfeller hvor skattemyndighetene får tilgang på en rekke opplysninger som i eksempelet over. Det kan imidlertid hevdes at § 5-1 i stor grad er utformet for å gi veiledning i forkant av innleveringen av skattemeldingen, og at bestemmelsen derfor ikke gir direkte bidrag til tolkning av vilkåret «frivillig».

Hvor grensen skal trekkes helt konkret er vanskelig å avgjøre, men det må likevel klart avgrenses mot de tilfellene hvor skattepliktige tar kontakt for å drøfte konkrete

problemstillinger. Slik kontakt vil eksempelvis være opprettet dersom den skattepliktige ringer myndighetene for få informasjon om ordning med frivillig retting, men underveis i samtalen forteller om hvor han har gjemt formuen sin i utlandet og hvilke banker han har brukt for å skule denne formuen. I slike tilfeller vil retting helt klart ikke være frivillig., selv om det antageligvis er få skattepliktige som avslører seg på akkurat denne måten.

2.3.3 Har det noe å si at skattyter korrekt tror at det vil bli iverksatt kontrolltiltak, men først om X antall år?

Et ytterligere forhold som kan påvirke vurderingen av hvorvidt rettingen er frivillig, er hvor langt frem i tid en eventuell kontroll kan ligge.

Vil skattepliktiges tro på at det blir iverksatt kontroller langt frem i tid være synonymt med at rettingen anses framkalt av kontrolltiltak? I så tilfelle blir spørsmålet hvor grensen skal trekkes. Vil rettingen eksempelvis være frivillig dersom den skattepliktige velger å rette på grunn av sin tro om at det vil bli gjennomført en kontroll om fem år? Og vil det påvirke frivillighetsvurderingen at kontrollen i realiteten gjennomføres kun ett år etter rettingen?

Skattepliktige er selv ansvarlig for fastsettelsen av beskatning, jf. §§ 8-1, jf. 9-1. Skattemyndighetene vil vanskelig kunne kontrollere alle skattemeldingene, og selv om den alminnelige oppfatning kan sies å være at oppdagelsesrisikoen har sunket som en følge av antallet skattemeldinger og myndighetenes ressurser, foreligger likevel alltid en risiko for å bli kontrollert. Det kan argumenteres for at denne risikoen har blitt noe større etter innføringen av de internasjonale avtalene om automatisk informasjonsutveksling for å bekjempe skattekriminalitet. Avtalene innebærer at utenlandske skattemyndigheter gir skatteetaten opplysninger om norske skattepliktiges finansielle formuer og verdier som er lagret i utenlandske finansinstitusjoner.³⁰ Uavhengig av dette vil den vedvarende risikoen for kontroll trekke i retning av at det kreves noe mer enn en irrasjonell frykt for kontroll, for at rettingen ikke anses som frivillig.

Dette underbygges av kravet i lovteksten om at rettingen ikke er frivillig dersom den anses «framkalt» ved kontrolltiltak, jf. § 14-4 bokstav d annet punktum. Ordlyden «framkalt» gir

³⁰ Skatteetaten. «Rapportering og opplysningsplikt» (sist besøkt 31.10.2021) <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/tredjepartsopplysninger/bank-finans-og-forsikring/om-crs-og-fatca/rapportering-og-opplysningsplikt/>

anvisning på at det er årsaken bak rettingen som er avgjørende. Det oppstilles ikke et krav om at rettingen faktisk er fremkalt av kontrolltiltaket, men at det er en form for årsakssammenheng mellom at skattepliktige retter og bakgrunnen for handlingen. Til lengre inn i fremtiden kontrollen ligger jo svakere vil årsakssammenhengen vanligvis være på grunn av sannsynligheten for at uventede forhold avbryter den årsaksrekken som er satt i gang. Vi kan for eksempel se for oss at en kontroll skattemyndighetene hadde planlagt faller bort på grunn av koronasituasjonen. Dette taler for at hvis kontrollen ligger langt frem i tid er det ofte mindre nærliggende å si at det er et årsakskrav mellom rettingen og kontrollen, enn om kontrollen er nært forestående.

Vilkåret «framkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk» favner veldig vidt. Etter en naturlig språklig forståelse av ordlyden vil all retting kunne være foranlediget av frykten for kontrolltiltak. Skattemyndighetene kan tilpasse seg rettingsreglene ved å lage interne instruksjoner og rutiner som sier at det hvert femte år skal gjennomføres kontroller. Ved en eventuell sak om retting kan det henvises til denne instruksjonen og på den måten avskjæres frivilligheten i alle saker hvor skattepliktige benytter seg av ordningen. En slik tolkning åpner for en omgåelse av regelverket da skattemyndighetene til enhver tid kan hevde at rettingen er «framkalt» ved kontroll. Hensynet til rettsikkerhet tilsier at vi ikke kan legge til rette for en slik løsning, samtidig underbygger hensynet at selv om skattepliktiges retting i noen grad motiveres av frykten for å bli oppdaget kan frivillighet likevel ikke utelukkes i alle tilfeller.³¹ Har den skattepliktige derimot «grunn til å tro» at det kan iverksettes kontrolltiltak, vil rettingen ikke være frivillig dersom den utføres for å komme skattemyndighetene i forkjøpet, siden rettingen i slike tilfeller klart vil være fremkalt av kontrolltiltak.³²

Har skattepliktige noe mer enn bare en mistanke om forestående kontroll på rettingstidspunktet, vil rettingen ikke være frivillig. Hvorvidt det foreligger mer enn bare en mistanke om kontroll henger tett sammen med hvor langt frem i tid skattepliktige tror kontrollen vil ligge. Hvor den eksakte grensen skal trekkes er likevel vanskelig å avgjøre. I tråd med hensynet til rettsikkerhet kan det tale for at det bør oppstilles som vilkår at skattemyndighetenes kontroll er relativt nært forestående, og i alle tilfeller planlagt. Dette vil også harmonere med årsakskravet oppstilt i

³¹ Harboe (2017) s. 387

³² Skatteforvaltningshåndboken s.612

lovteksten. Dette innebærer at hvis den skattepliktige retter fordi han trodde at det ville bli foretatt en kontroll om tre år, og dette viste seg å være riktig, vil rettingen ikke være frivillig.

2.3.4 Skattepliktige retter etter en utført kontroll hvor skattemyndighetene ikke fant noen feil

Har skattemyndighetene utført kontroller som ikke har resultert i oppdagelse av feil er sannsynligheten for at disse på et senere tidspunkt oppdages svært liten. Av hensyn til skatteprovenyet vil det være mest hensiktsmessig å tillate frivillig retting i slike tilfeller siden det er lite sannsynlig at skattemyndighetene på eget initiativ senere vil bli kjent med opplysningssvikten. Velger skattepliktige å rette i slike tilfeller kan det vanskelig sies å være fremprovosert av den foregående kontrollen.

Til støtte for dette fremheves det i NOU 2003:7 s. 112 at det ville være «svært urimelig» om skattepliktige ikke kunne rydde opp i feil som ikke er oppdaget av skattemyndighetene, når rettingen ikke er fremkalt av kontrolltiltak på myndighetene sin side. Denne uttalelsen står sterkt i tilfeller hvor det er gjennomført kontrolltiltak direkte rettet mot den skattepliktige uten at feil er oppdaget. Oppdagelsesrisikoen er i slike tilfeller minimal og det trekkes i retning av at rettingen må karakteriseres som frivillig dersom den foretas etter utførte kontroller.

2.3.5 Er rettingshensikt tilstrekkelig?

Reglene om skatteamnesti kommer først til anvendelse når den skattepliktige «retter eller utfyller opplysninger» overfor skattemyndighetene. En naturlig språklig forståelse av «retter eller utfyller» tilsier at handlingen må være påbegynt, men ikke nødvendigvis ferdigstilt. Dette underbygges av ordlyden, jf. «når den skattepliktige». Ordlyden viser til et initiativ om å gjennomføre en faktisk handling. En tanke om å gjøre noe er i utgangspunktet ikke er tilstrekkelig.

Spørsmålet om betydningen av rettingshensikt kommer på spissen i de tilfellene hvor den skattepliktige ikke har rettet før det er varslet om eller iverksatt kontrolltiltak. Er det ikke foretatt retting overfor skattemyndighetene før det varsles eller iverksettes kontrolltiltak er den som et utgangspunkt ikke frivillig. I slike tilfeller foreligger det en presumpsjon for at rettingen har blitt fremkalt av kontrolltiltaket, jf. § 14-4 bokstav d annet punktum. En grunnleggende forutsetning er at skattepliktige er kjent med at det er varslet eller vil bli iverksatt kontrolltiltak.

Betydningen av rettingshensikt ble vurdert i LA-2008-17208-UTV-2008-1178. Saken gjaldt gyldigheten av pålegg om forhøyet tilleggsskatt. Skattepliktige hadde unnlatt å opplyse om aksjegevinst på nærmere 5,3 millioner kroner. Lagmannsretten kom til at korrigeringen av selvangivelsen var fremkalt av kontrolltiltak da myndighetene allerede 20 dager før retting ble foretatt hadde sendt varsel til skattepliktige sitt aksjeselskap. Den skattepliktige argumenterte på sin side for at han forut for varslingen hadde gitt sin advokat i oppdrag å innrapportere gevinsten.

Lagmannsretten mente det var hevet over enhver rimelig tvil at varsel om kontroll var den naturlige forklaringen på at skattepliktige rettet. Det ble vektlagt at det i løpet av året hadde vært en rekke foranledninger til å rette. Hadde den skattepliktige faktisk hatt intensjoner om å rette varsel ble sendt, kunne han ha gjort dette. Avgjørelsen åpner likevel for at rettingshensikt kan være tilstrekkelig til å si at rettingen har skjedd frivillig, selv etter at varsel er mottatt. Det oppstilles som vilkår «at det er tatt en endelig beslutning om så snart som praktisk mulig å innsende rettingen». En slik forståelse gjør at alternativene i annet punktum ikke automatisk avskjærer frivillighet.

Det må stilles krav om relativt klare indikasjoner som objektivt kan dokumentere at den skattepliktige faktisk planlegger å rette. Beslutningen må med andre ord manifestere seg i det ytre. Dette synspunktet underbygges av skrankene lovteksten oppstiller. Etter § 14-4 bokstav d annet punktum er rettingen ikke frivillig hvis den «kan anses framkalt». Det ligger implisitt i lovteksten at rettingen vil være fremkalt dersom den kommer etter at skattepliktige har mottatt varsel eller når kontroll er iverksatt. Som en følge av det må det foreligge vektige momenter som beviser skattepliktiges intensjoner.

En rettstilstand hvor det er tilstrekkelig å hevde at den skattepliktige hadde tenkt å rette uten at dette har blitt gjort, åpner for misbruk av regelverket siden frykten for å bli tatt ikke lengre er reell da vedkommende ikke løper noen risiko i form av sanksjoner. Dette åpner for spekulasjoner og kreativitet når det kommer til skatteunndragelser. Den skattepliktige kan ved en eventuell kontroll eksempelvis bare vise til skjemaet for frivillig retting og hevde at han var på vei til å fylle ut den nødvendige informasjonen for så å det inn. Muligheten for slike omgåelser kan begrunne hvorfor lagmannsrettens i overnevnte dom uttalte at det ikke er tilstrekkelig å ha overveid eller snakket om retting før det varsles om kontroll.

På den andre siden slås det fast i skatteforvaltningshåndboken at rettingshensikt ikke er tilstrekkelig for at unntaket i sktfvl § 14-4 bokstav d kommer til anvendelse.³³ Denne uttalelsen kan som nevnt karakteriseres som en form for juridisk teori og er i seg selv ikke en viktig rettskilde. Synspunktet underbygges imidlertid i TKISA-2007-118526 - UTV-2008-108 hvor tingretten kom til at rettingshensikt åpenbart ikke kunne gi grunnlag for unntak av tilleggsskatt. Dette måtte gjelde selv om man objektivt kunne dokumentere at en slik hensikt var til stede. Det er grunn til å legge større vekt på uttalelsen da den gis støtte i andre rettskilder. Samlet sett trekker dette mot at det ikke under noen omstendighet kan tillates at rettingshensikt gir unntak fra tilleggsskatt. I skatteklagenemnda sin praksis tas det ikke et like klart standpunkt. Nemnda åpner i SKNS1-2018-21 for rettingshensikt under den forutsetning at skattepliktige «umiddelbart» opplyser om feilen.

Rettingshensikt som grunnlag for unntak fra tilleggsskatt bør med bakgrunn i dette bare helt unntaksvis aksepteres. Som en følge av lovtekstens utforming har det formodningen mot seg at rettingshensikt er tilstrekkelig til å kategorisere rettingen som frivillig etter at varsel om eller iverksettelse av kontrolltiltak er innført. Ved å tillate rettingshensikt åpner man for en utvidende ordlydstolkning til skattepliktiges gunst. Dette er ikke i seg selv problematisk av hensyn til rettssikkerhet, men det skaper åpenbare effektivitetsvansker da en skattepliktig alltid kan hevde å ha til hensikt å rette hvis det blir kontroll. Med bakgrunn i dette må det oppstilles en høy terskel hvor det stilles strenge krav til hvor raskt skattepliktige opplyser om feilen etter at den oppdages. Samtidig må skattepliktige kunne dokumentere at vedkommende har kommet langt på vei i prosessen mot å rette. I et tenkt tilfelle hvor skattepliktige gir sin advokat alle nødvendige opplysninger og ber han fylle ut skjemaet for frivillig retting, vil det kunne være tilstrekkelig med rettingshensikt selv om advokaten blir opptatt med et nytt oppdrag, og får ikke sendt inn skjemaet før det blir iverksatt kontroll. Motsetningsvis vil det ikke være tilstrekkelig at skattepliktige har tatt opp forholdet med sin kone over middagsbordet uten å gjøre noe mer. Som en følge av dette vil rettingshensikt måtte ligge nokså nært opp mot påbegynt retting for at det skal være tilstrekkelig.

2.3.6 Er det tilstrekkelig at rettingen er påbegynt?

Har skattepliktige påbegynt rettingsprosessen er vi ett steg nærmere fullført retting enn om det kun foreligger rettingshensikt. Rettingen vil eksempelvis være påbegynt dersom den

³³ Skatteforvaltningshåndboken 2021 s. 613

skattepliktige fyller ut skjemaet for frivillig retting og sender det til skattemyndighetene uten at det foreligger en signatur.

Uttrykket «retter eller utfyller opplysninger» i sktfvl. § 14-4 bokstav d er ikke til hinder for at påbegynt retting kan tillates. Ved å avskjære retting i alle slike tilfeller tolker vi lovteksten innskrenkede til ugunst for den skattepliktige. Vi befinner oss på legalitetsprinsippets område og hensynet til rettssikkerhet må tillegges stor vekt, det taler for at den skattepliktige burde få ferdigstille rettingen frivillig. Dette underbygges av at lovgiver har valgt å innta en ordning om frivillig retting i loven.

En uunngåelig konsekvens av å utforme lovteksten på denne måten er at det åpner for at skattepliktige kan drive med tilpasninger. Skattepliktige kan for eksempel omgå regelverket ved å til enhver tid kan ha et nesten ferdig utfylt skjema for frivillig retting lagret på PC-en i tilfelle det blir iverksatt kontroll. Iverksettes kontroll kan skattepliktige hevde at han holder på å rette og at skatteamnestiet derfor må komme til anvendelse. Dette er likevel en så nærliggende konsekvens av å utforme lovteksten på denne måten at det kan argumenteres for at lovgiver implisitt har akseptert den, selv om det ikke er vurdert i forarbeidene.

Skattenemndas mindretall åpnet i SKNS1-2018-21 også unntaksvis for å tillate påbegynte rettingstiltak som frivillig retting. Dette ble begrunnet i at det ville være urimelig at skattepliktig var avskåret fra å påberope seg amnestireglene hvis rettingen var påbegynt, men ikke ferdigstilt, innen varsel om kontroll var mottatt.

Hvis den skattepliktige har påbegynt rettingen før det iverksettes eller varsles om kontrolltiltak, og det kan påvises kontinuitet i arbeid i from av at det ikke foreligger juks så bør slik retting aksepteres. Et slikt krav sikrer også mot misbruk, da det ikke vil være mulig å starte en rettingsprosess kun med det formål å gå fri dersom man blir kontrollert. Hvorvidt man i slike tilfeller bør godta retting bør likevel bero på en konkret vurdering hvor særlig relevante momenter vil være hvor langt man har kommet i prosessen og bakgrunnen for hvorfor den ikke er ferdigstilt.

Det grunnleggende formålet bak regelverket er at det skal skape et incentiv for skattepliktige til å få ordne opp i sine skatteforpliktelser. For at bestemmelsen skal kunne ha denne funksjonen må den skattepliktige med en viss grad av forutberegnelighet kunne basere seg på at det ikke reageres med sanksjoner i tilfellet av retting. Retting startes av skattepliktige selv og

vedkommende går inn i prosessen med en tanke om å gjøre opp for seg i bytte mot at det ikke ilegges sanksjoner. Det reduserer forutberegneligheten om dette skal endres vilkårlig underveis avhengig av om vedkommende rekker å fullføre rettingsprosessen eller ikke før det varsles eller iverksettes kontroll.

Dette taler for at det som et utgangspunkt bør åpnes for at rettingen er frivillig dersom rettingen er påbegynt før det varsles om kontroll eller iverksettes kontrolltiltak. Forutsetningen for dette er at prosessen gjennomføres uten ugrunnet opphold. En slik løsning vil i stor grad realisere formålet bak regelen.

3 Skatteamnestiets rekkevidde

Som redegjort for under pkt. 1.1 «Tema og aktualitet» skal det ikke ilegges straff eller sanksjoner for brudd på opplysningsplikten dersom vilkårene om frivillig retting etter sktfvl. § 14-4 bokstav d er oppfylt. Ved innvilgelsen av frivillig retting må skattepliktige fortsatt betale skatten han skylder inkludert renter.³⁴ I det tilfellet at vilkårene for frivillig retting er oppfylt reises særlig spørsmålet om hvor langt skatteamnestiet rekker utover selve skattesviket.

Høyesterett kom i sak HR-2021-494-A til at reglene om skatteamnesti bare kan få betydning for selve skattesviket. En slik løsning begrenser straffriheten til bare å gjelde skattesviket, samtidig som det åpnes for å ilegges straff i ett større omfang enn tidligere. For lovbrudd nært knyttet til skattesviket har risikoen for straff med andre ord økt. I det videre skal det vurderes hvorvidt en slik forståelse kan få praktiske konsekvenser for reglene om skatteamnesti. Avslutningsvis vil det knyttes noen kommentarer til dommens prejudikatsvirkning.

3.1 Straffutmålingsutsettelse

Straffeloven inneholder, i motsetning til skatteforvaltningsloven, ingen særegne bestemmelser om skatteamnesti. Skattesvik er gjort straffbart i straffeloven §§ 378 til 380, og det foreligger et straffbart brudd på opplysningsplikten etter straffeloven hvis det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller hvis fristen for å gi pliktige opplysninger er oversittet. Som et alminnelig utgangspunkt er skattesvik straffbart uavhengig av om den skattepliktige har rettet frivillig etter sktfvl. § 14-4 bokstav d eller ikke. Det kan likevel gis straffutmålingsutsettelse for skattesvik i de tilfeller hvor vilkårene for skatteamnesti er oppfylt.³⁵

Straffutmålingsutsettelse innebærer at selv i saker hvor straffeskyld er bevist, kan retten i en prøvetid utsette utmåling av straff, jf. strl. § 60. Det fastsettes ingen reaksjon mot domfelte så lenge det ikke begås nye lovbrudd i prøveperioden. Straffutmålingsutsettelse er derfor ingen straff.³⁶

³⁴ Skatteetaten. «Fakta og nyanser om frivillig retting». (Sist besøkt 27.10.2021)

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

³⁵ HR-2021-494-A, jf. Rt-2012-1288

³⁶ Ot.prp.nr.90 (2003-2004) pkt.30.1 s.457.

I dommen inntatt i Rt-2012-1288, som gjaldt straffutmåling for eget skattesvik samt medvirkning til en kollegas skattesvik, var spørsmålet om betydningen av at domfelte oppfylte kravene for frivillig retting, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 3 slik bestemmelsen lød frem til 1. januar 2010.

Domfeltes lovovertrедelser var tilstrekkelige grove til å kvalifisere til fengselsstraff. Høyesterett valgte likevel å utsette straffutmålingen i to år med bakgrunn i reglene om frivillig retting. Hensynet bak reglene sto sentralt i vurderingen, og høyesterett uttalte at formålet best oppnås «dersom skatteyteren kan be om frivillig retting uten å frykte straffeforfølgning», jf. avsnitt 38.

Ved å gi straffutmålingsutsettelse for medvirkning til annen person sitt skattesvik åpnet Høyesterett for at det også på mer generelt grunnlag kunne være aktuelt å gi skatteamnesti virkning utover skattepliktiges eget skattesvik. Dette kan likevel langt på vei begrunnes i konkrete omstendigheter knyttet til saksforholdet. Det var blant annet innledet et tett investeringssamarbeid og virksomheten var på mange måter «sammenvevd», jf. avsnitt 44. På tross av dette gir dommen reglene om skatteamnesti rekkevidde utover skattepliktiges eget skattesvik. Hvorvidt dette kan sies å gjelde utover medvirkning til skattesvik er ikke avklart.

Ved ileggelse av straffutmålingsutsettelse for skattesviket gir Høyesterett inntrykk av at de ikke anser handlingene som straffverdige. Domsresultatet la føringer for at det heller ikke for fremtiden skulle straffeforfølges i slike tilfeller. Straffansvaret begrenses som en følge av dette.

Denne praksisen følges i dag. Både i HR-2018-875-A og HR-2021-494-A kom Høyesterett til at den skattepliktige har rett til straffutmålingsutsettelse dersom vilkårene for skatteamnesti er oppfylt.

Reglene om skatteamnesti ligger i et spenningsforhold mellom skatteforvaltningsregler og strafferettslige regler. De forvaltningsrettslige reglene om frivillig retting i sktfvl. § 14-4 bokstav d kan ses som en særegen straffutmålingsregel³⁷ som medfører at det ikke utmåles straff, dersom vilkårene er oppfylt, for handlinger som det etter strafferettens regler slås hardt

³⁷ HR-2018-875-A avsn. 49, jf. Rt-2012-1288 avsn. 44

ned på. Forvaltningsreglene avkriminaliserer på mange måter straffeansvaret ved skatteamnesti og gjør straffeansvaret illusorisk.³⁸

3.2 Betydningen av HR-2021-494-A

Rekkevidden av reglene om skatteamnesti ble av Høyesterett i dom av 4.mars 2021 (HR-2021-494-A) avgjort til å kun gjelde for selve skattesviket. Flertallet mente at selv lovovertridelser som var nødvendig for å realisere skattesviket ikke omfattes av amnestiet. Dommen ble avsagt med et knapt flertall på tre mot to dommere.

Domfelte, som var daglig leder og styreleder i to virksomheter, innga i perioden 14. april 2016 til 12. juni 2017 uriktige merverdiavgiftsoppgaver. Det ble i disse oppgavene innrapportert for mye inngående merverdiavgift, noe som igjen ga skattemessige fordeler. Skattesviket ble gjennomført ved at domfelte utarbeidet og bokførte 162 falske fakturaer i regnskapet samtidig som han unnlot å bokføre to kreditnotaer. Som en følge av dette ga regnskapet grunnlag for å fradragsføre inngående merverdiavgift for nærmere en million kroner.

Vilkårene for skatteamnesti etter sktfvl. § 14-4 bokstav d var oppfylt da domfelte frivillig leverte korrigerede merverdiavgiftsoppgaver. Domfelte fikk, i likhet med Rt-2012-1288, amnesti for skattesviket. Spørsmålet for Høyesterett var om skatteamnestiet skulle få samme virkning for de øvrige lovbruddene.

Domfelte ble idømt fengselsstraff for overtredelsene nært tilknyttet skattesviket. Reglene om skatteamnesti kom ikke til anvendelse. Førstevoterende sitt synspunkt ble begrunnet med at unntaket i sktfvl. § 14-4 bokstav d har en sterk tilknytning til tilleggsskatt. Skatteamnestireglene kan derfor bare få anvendelse på eget skattesvik.

Videre trekker flertallet frem mindretallets uttalelse i HR-2018-875 avsnitt 76 hvor det ble uttalt at det ikke var grunnlag for at amnestiet skulle omfattes overtredelsen av bokføringsloven. Denne uttalelsen står alene og uten nærmere begrunnelse. Det kan derfor være grunn til å betvile bakgrunnen for uttalelsen, og dermed dens argumentasjonsverdi.

³⁸ Horn mfl. «Avkriminalisering ved skatteamnesti – kommentarer til Høyesteretts dom av 27. august 2012 (Rt 2012 side 1288)» (2013) (Lest: Idun)

Med utgangspunkt i forarbeidene ble det lagt stor vekt på at de ulike straffebedene beskytter ulike interesser. Flertallet mente at de aktuelle lovene første rekke hadde andre formål utover de rent skattemessige, jf. avsnitt 25 og 26. Det kan virke som at det ses bort fra at de verneverdige interessene til bestemmelsene faktisk langt på vei er de samme som for skattesvik. Videre argumenteres det for at retts tekniske hensyn taler mot å la amnestiet få virkning utover skattesviket. Dette fordi det lett vil kunne oppstå avgrensingsproblemer knyttet til hvilke lovbrudd som er tilstrekkelig nært tilknyttet skattesviket til å kunne omfattes, jf. avsnitt 28. En rettsstilstand som åpner for å gi straffutmålingsutsettelse for lønnsomme lovbrudd så lenge man søker om frivillig retting er helt klart ikke ønskelig. Det må derfor avgrenses mot lovbrudd som har en egenverdi utover skattesviket.

Mindretallet fremhevet på sin side at fritak for straff ved frivillig retting er basert på langvarig praksis formelt hjemlet i straffelovens regler om straffutmålingsutsettelse, og at det derfor ikke er til hinder for at amnestiet kan omfatte også andre straffbare forhold utover selve skattesviket, jf. avsnitt 44. Det legges avgjørende vekt på at det er skapt en forventning om at den som frivillig retter ikke skal straffes, og at dette er en forutsetning for at ordningen med skatteamnesti skal fungere, jf. avsnitt 45, jf. Rt-2012-1288 avsnitt 39. På bakgrunn av dette kommer mindretallet til at skatteamnestiet burde gis virkning også til tilknyttede lovbrudd, jf. avsnitt 46. En slik tolkning reduserer straffeansvarets omfang. Ser vi hen til strafferettens område finner vi regler om frivillig tilbaketreden fra forsøk og gjenoppretting av skade som har en lignende effekt på straffeansvarets rekkevidde. Det viser at lovgiver åpner for å tillate slike løsninger, og dette er et argument som gir støtte til mindretallets forståelse.

Som en konsekvens av domsresultatet gjelder skattesamnestiet bare selve skattesviket. Flertallet avviser at det kan gis anvendelse på andre lovbrudd, som om disse er begått for å realisere skattesviket. Det ble tillagt stor vekt at siden skattemyndighetene i sin praksis ikke anmelder regnskapsovertredelser vil risikoen for straff være svært begrenset, jf. avsnitt 24. At en slik løsning vil kunne svekke effekten av amnestiet ble ikke avgjørende.

Domsresultatet viser imidlertid at man ved å benytte seg av reglene om frivillig retting kan risikere fengselsstraff. Dommen er et bevis på at selv om risikoen er liten, så er den i aller høyeste grad til stede. Sett i sammenheng med at flertallet i realiteten legger opp til at

lovbruddene skal ses som individuelle overtredelser, hvor alle med unntak av skattesviket anmeldes, er risikoen for straffeforfølgning i høyeste grad reell.

For den skattepliktige blir det derfor en avvenning mellom risikoen for straff og oppdagelsesrisikoen i det enkelte tilfellet. Etter denne avgjørelsen kan det hende at den skattepliktige, i flere tilfeller enn tidligere, krysser fingrene og håper at han ikke blir oppdaget. Dette er kontraproduktivt, da skatteamnestiet ikke vil fungere optimalt, dersom det foreligger en usikkerhet hos skattepliktige.

Domsresultatet har størst betydning for næringsdrivende sin rettsstilling. Det henger sammen med at det gjerne er denne gruppen skattepliktige som begår kombinerte lovbrudd for å realisere skattesvik. Det er sjeldnere at slike sammenvevde lovbrudd begås av privatpersoner, selv om det også her kan forekomme. Eksempelvis ved at det fremlegges uriktig dokumentasjon som grunnlag for skattleggingen. Samlet sett vil det nå være mindre tiltalende å benytte seg av ordningen i frykt for reaksjoner.

Hvorvidt det helt unntaksvis kan tenkes at skatteamnesti kan gis rekkevidde for andre lovbrudd enn selve skattesviket utelukkes ikke av flertallet, men uten at det gis noe videre vurdering av i hvilke tilfeller det eventuelt skulle være. Høyesterett har gjennom sin avgjørelse vist at de anser skattesvik og tilhørende overtredelser som så alvorlig at det er forholdsmessig å reagere med straff. Dette synspunktet reduserer den reelle verdien av skatteamnestiet, og kan føre til en maktforskyvning fra den lovgivende til den dømmende makt ved at Høyesterett uthuler verdien av regler lovgiver har valgt å beholde.

3.2.1 Dommens prejudikatsvirkning

Tidligere avgjørelser fra Høyesterett som tar opp lignende spørsmål er som et alminnelig utgangspunkt et tungtveiende moment. Høyesterett dømmer i siste instans, jf. Grl §§ 88 og 90, og har som hovedoppgaver å skape rettsavklaring og drive rettsutvikling.³⁹

³⁹ Høgberg (2019) s.89

Hvilken virkning en dom skal ha for rettstilstanden kan være vanskelig å avgjøre. Det kan være noe mindre grunn til å vektlegge grunnlaget for en dom avsagt under sterk dissens, enn ved enstemmige dommer.⁴⁰ Rettens tolkning av rettskilder vil likevel normalt være tungtveiende. Det reiser spørsmålet om det er forhold knyttet til denne dommen som gjør at man kan avvike fra dette utgangspunktet.

Høyesterett har som nevnt, som oppgave å drive rettsavklaring. Dissensdommer gir inntrykk av at spørsmålet ikke er fullstendig avklart, og dissensen inviterer til en videre prøving av samme rettsspørsmål. En splittet Høyesterett sender signaler til andre rettsanvendere om at det er usikkerhet knyttet til løsningen av rettsspørsmålet. Dette svekker hovedmålet om å drive rettsavklaring.

I foreliggende sak er det likevel et sentralt poeng at både flertallet og mindretallet gjennom sin argumentasjon viser til de samme rettskildene og vektlegger de samme argumentene. De trekker likevel avvikende konklusjoner. Et særlig moment her er at det er lite eller ingenting som tilsier at flertallet har oversett rettskilder som kunne ført til et annet resultat. Alle relevante hensyn og argumenter er identifisert og drøftet. Det taler for at spørsmålet er avklart og at Høyesterett i en tilsvarende sak senere, vil følge opp flertallets avgjørelse.

⁴⁰ Høgberg (2019) s.93

4 Oppsummering og avslutning

Reglene om frivillig retting har ført til at betydelige beløp har blitt oppgitt til beskatning. Som redegjort for under pkt. 1.1 har ordningen gitt hele 1,5 milliarder kroner ekstra til den norske velferdsstaten. Det er derfor all grunn til å tro at skatteamnestiet virker etter sin hensikt, og at regelen er en viktig unntaksregel for å sikre korrekt innkreving av skatt fra skattepliktige.

Oppgavens hovedproblemstilling har vært å redegjøre for innholdet i disse reglene, nærmere bestemt frivillighetsvilkåret i skatteforvaltningsloven. § 14-4 bokstav d. Redegjørelsen har vist at frivillighet kan sies å være grunnvilkåret for amnestireglene, og med bakgrunn i drøftelsen under pkt. 2.2 må det kunne legges til grunn at det ved vurderingen av frivillighetskravet skal anlegges en subjektiv synsvinkel. Dette innebærer at det er skattepliktiges faktiske forståelse som skal legges til grunn ved vurderingen.

Grensedragningen for når rettingen kan sies å være frivillig har vært et viktig spørsmål i oppgaven. Hvor de konkrete grensene skal trekkes har blitt forsøkt klargjort ved å oppstille eksempler, og drøfte disse med utgangspunkt i relevante rettskilder. Manglende rettskilder gjør likevel at løsningene i enkelte tilfeller fremstår som noe uklar, og de er egnet til å skape tvil. Det foreligger altså et behov for ytterligere avklaring vedrørende dette, for å sikre en enhetlig og konsis praksis av skatteamnestireglene. På bakgrunn av funnene i denne oppgaven er det naturlig å stille seg spørsmålet om ikke lovgiver burde ta området opp til vurdering, og som et ledd i denne prosessen oppstille visse målbare kriterier for frivillighetsvurderingen.

Avslutningsvis har jeg stilt spørsmål om skatteamnestiet omfatter andre lovbrudd enn bare selve bruddet på opplysningsplikten. Høyesterett stengte for en slik adgang i dom inntatt i HR-2021-494-A, og skatteamnestiet ble som en følge av dette begrenset. For den skattepliktige vil en slik løsning kunne innebære at flere enn tidligere velger å ikke benytte seg ordningen frivillig retting, men isteden håper på å ikke bli tatt i kontroll.

Litteraturliste

Lover

Lov 17.mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven)

Lov 13. juni 1980 om ligningsforvaltning (Ligningsloven)

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

Lov 20. mai 2005 nr. 28 om straff (Straffeloven)

Lov 18. august 1911 nr. 8 Skatteloven for landet (Skatteloven)

Forarbeider

Innstilling II fra Skattelovutvalget av 1947 (1949) s. 31

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

NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m

Ot.prp.nr.90 (2003-2004) om lov om straff (straffeloven)

Ot.prp.nr.82 (2008-2009) Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)

NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser

Prop. 38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

Rettsavgjørelser

Rettspraksis Høyesterett

Rt-2000-996

Rt-2001-1444

Rt-2002-509

Rt-2012-1288

HR-2015-1934-A

HR-2018-875-A

HR-2021-494-A

Underrettspraksis

Agder lagmannsrett, LA-2008-17208-UTV-2008-1178

Kristiansand tingrett, TKISA-2007-118526 - UTV-2008-108

Forvaltningspraksis

Administrative uttalelser:

Skatteforvaltningshåndboken, 6. utgave 2019 (Skatteforvaltningshåndboken 2021)

Skatteklagenemndas avgjørelser

Skatteklagenemnda, stor avdeling, 01.03.2018 (SKNS1-2018-21)

Skatteklagenemnda, Stor avdeling, 19.09.2019 (SKNS1-2019-117)

Skjema om frivillig retting

Skatteetaten. «Frivillig retting» (sist lest: 08.12.2021)

<https://www.skatteetaten.no/globalassets/skjema/alltid/frivillig-retting-09032020.pdf>

Litteratur

Gröning, Linda, Erling Johannes Husabø og Jørn Jacobsen. «*Frihet, forbrytelse og straff*». 2. Utgave, Bergen: Fagbokforlaget, 2019.

Høgberg, Alf Petter og Sunde Øyrehagen, Jørn «*Juridisk metode og tenkemåte*» 1. Utgave, Oslo: Universitetsforlaget, 2019.

Harboe, Einar og Marianne Brockmann Bugge, *Skatteforvaltningsloven kommentarutgave*, Universitetsforlaget, 1. Utgave (Oslo 2017).

Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*, Universitetsforlaget, 8. Utgave 2. Opplag (Oslo 2018).

Artikler

Skatteetaten.no «*Fakta og nyanser om frivillig retting*». (sist besøkt 27.10.2021)

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

Dagens Næringsliv. «*Wilhelmsen-slekten skjulte milliardformue i utlandet: – Dette kunne det aldri snakkes om*». (Sist besøkt 25.10.2021) <https://www.dn.no/magasinet/marked/wilhelm-wilhelmsen/panama/liechtenstein/wilhelmsen-slekten-skjulte-milliardformue-i-utlandet-dette-kunne-det-aldri-snakkes-om/2-1-979503>

Horn mfl. «*Avkriminalisering ved skatteamnesti – kommentarer til Høyesteretts dom av 27. august 2012 (Rt 2012 side 1288)*» (2013) s. (Idun)

Skatteetaten, «*Rapportering og opplysningsplikt*» (sist besøkt 31.10.2021)

<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/tredjepartsopplysninger/bank-finans-og-forsikring/om-crs-og-fatca/rapportering-og-opplysningsplikt/>

Skatteetaten. «Det blir vanskeligere å få innvilget frivillig retting: Nå får Skatteetaten opplysninger om penger i utlandet» (Sist lest 27.11.2021)
<https://www.skatteetaten.no/en/pressenyhetsrommet/det-blir-vanskeligere-a-fa-innvilget-frivillig/>