

UiO : **Det juridiske fakultet**

# En analyse av kravet om årsakssammenheng mellom opplysningsplikten i strl. § 378 og en eventuell skattebesparelse

Kan man straffes for skattesvik selv om opplysningssvikten er uten betydning for korrekt ligning?

Kandidatnummer: 615

Leveringsfrist: 25.04.16

Antall ord: 15011



# Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING .....</b>	<b>1</b>
1.1	Tema og problemstilling.....	1
1.2	Rettskilder og metode.....	2
1.3	Avgrensninger og videre framstilling.....	2
<b>2</b>	<b>STRAFFELOVEN AV 2005 .....</b>	<b>3</b>
2.1	Begrepsavklaring.....	3
2.1.1	Straff.....	3
2.1.2	Skattesvik .....	3
2.2	Begrunnelse og konsekvens.....	4
2.3	Dobbeltstraff.....	5
2.3.1	Tilleggsskatt eller straff.....	6
2.4	En kort oversikt .....	7
2.4.1	Innledning .....	7
2.4.2	Objektive vilkår.....	7
2.4.3	Rettssubjektet .....	9
2.4.4	Medvirkning .....	11
2.4.5	Subjektive vilkår .....	12
<b>3</b>	<b>SKATTYTERS PLIKT TIL Å GI OPPLYSNINGER.....</b>	<b>13</b>
3.1	Innledning.....	13
3.1.1	Selvangivelsesplikten.....	14
3.2	Skattyters alminnelige opplysningsplikt.....	14
3.2.1	Ufullstendig opplysning .....	14
3.2.2	Uriktig opplysning .....	20
3.3	Opplysninger skattyter er pliktig til å gi som følge av lov og forskrift.....	21
3.4	Ny skatteforvaltningslov.....	23
<b>4</b>	<b>KAN FØRE TIL SKATTEMESSIGE FORDELER.....</b>	<b>25</b>
4.1	Innledning.....	25
4.1.1	”Kan føre til” skattemessige fordeler .....	25
4.1.2	”Skattemessige fordeler”.....	25
4.1.3	Forholdet til skattelovens regler.....	27
4.2	Kan man straffes for skattesvik selv om opplysningssvikten er uten betydning for ligningen? .....	28
4.2.1	Lovteksten .....	28

4.2.2	Forarbeider .....	28
4.2.3	Rettspraksis .....	32
4.2.4	Juridisk teori.....	35
4.2.5	Reelle hensyn .....	36
4.2.6	Legalitetsprinsippet.....	37
4.2.7	Tilleggsskatt .....	39
4.2.8	Fremmed rett .....	41
<b>5</b>	<b>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER .....</b>	<b>44</b>
	<b>LITTERATURLISTE .....</b>	<b>45</b>

# 1 Innledning

## 1.1 Tema og problemstilling

Temaet for denne oppgaven er straff for skattesvik, også kalt skatteunndragelser. Problemstillingen er hvorvidt skattyter kan straffes selv om opplysningssvikten er uten betydning for ligningen. I den forbindelse vil jeg ta utgangspunkt i skattyters opplysningsplikt etter lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (heretter ligningsloven) kapittel 4, for å belyse vilkåret ”uriktig eller ufullstendig opplysning” i lov 20. mai 2005 nr. 28 om straff (heretter straffeloven) § 378. Vilkaeret ”uriktig eller ufullstendig opplysning” har ikke betydning for fastsettelsen av innholdet i vilkaeret ”kan føre til skattemessige fordeler”, men det er en forutsetning at de uriktige og ufullstendige opplysningene kan medføre feil ligning for at straffansvar skal inntre.

Bakgrunnen for valg av problemstilling er blant annet en av påtalemyndighetenes subsidiære anførsler i Transocean-saken, som jeg kommer tilbake til under den videre framstilling.<sup>1</sup> Spørsmålet er dessuten prinsipielt og teoretisk sett interessant, blant annet fordi skattesvik er et stadig økende problem i dagens samfunn.<sup>2</sup>

Reglene om straff for skattesvik er imidlertid ikke nye. Straffansvaret for skattesvik har lang tradisjon i det som kalles skattestrafferetten. I lov 18. august 1911 nr. 8 om skattelov for landet § 118 og lov 18. august 1911 nr. 9 om skattelov for byene § 110, var avgivelse av uriktig eller ufullstendig opplysning også her straffesanksjonert. Før straffeloven av 2005 trådte i kraft, var bestemmelsene om straff for skattesvik plassert i ligningsloven kapittel 12.<sup>3</sup>

Bestemmelsen om straff for skattesvik er i dag plassert i straffelovens kapittel 30. Dette kapitlet omhandler økonomisk kriminalitet, som for eksempel bedrageri og skattesvik. Skattesvik er således en del av formuesforbrytelsene i straffelovens spesielle del. Det som gjør straff for skattesvik interessant, er at slike handlinger skiller seg psykologisk sett fra vanlige bedragerier fordi handlingen begås for å beskytte seg mot krav fra det offentlige.<sup>4</sup> Skattyter som bevisst begår slik økonomisk kriminalitet vil ofte forsvare sine handlinger med at de skatterettslige byrdene staten illegger borgerne er for høye.

---

<sup>1</sup> TOSLO-2011-104857-4

<sup>2</sup> Se mer om dette i punkt 2.1.1

<sup>3</sup> Se mer om dette i punkt 2.2

<sup>4</sup> Andenæs (2008) s. 396

## **1.2 Rettskilder og metode**

Den alminnelige juridiske metode benyttes også på strafferettens område. Forarbeider, rettspraksis og litteratur på ligningsforvaltningens område er av betydning for løsningen av oppgavens problemstillinger fordi det ikke til hensikt med realitetsendringer ved overføring av bestemmelsene om skattesvik fra ligningsloven til straffeloven.<sup>5</sup> Fordi deler av oppgaven dreier seg om ligningspraksis, vil også Lignings-ABC være en relevant rettskildefaktor.

## **1.3 Avgrensninger og videre framstilling**

Oppgavens hovedproblemstilling retter seg mot skattyter og kravet om årsakssammenheng i straffeloven § 378, jf. ”kan føre til” skattemessige fordeler. I oppgaven avgrenses det derfor mot tredjemannsopplysninger og tredjemannsoppgaver.

Under den videre framstilling vil jeg i kapittel 2 først gjøre rede for bestemmelsen om straff for skattesvik i den nye straffeloven av 2005. Det vil bli redegjort for begrepene ”straff” og ”skattesvik”, dobbeltstraff og en kort oversikt over vilkårene for straff etter hovedregelen i § 378. Denne løsning er hensiktsmessig for den videre framstilling av oppgaven.

I kapittel 3 blir skattyters opplysningsplikt behandlet, herunder opplysningsplikten rekkevidde. I kapittel 4 blir kravet om årsakssammenheng og skattemessige fordeler behandlet. De relevante rettskildene som er av betydning for oppgavens problemstilling vil i dette kapittelet bli gjennomgått i tråd med det alminnelige rettskildeprinsipp. Til slutt følger det i kapittel 5 avsluttende bemerkninger, hvor det blant annet blir drøftet om vilkåret ”kan føre til skattemessige fordeler” må fjernes.

---

<sup>5</sup> Ot.prp.nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4 s. 334

## 2 Straffeloven av 2005

### 2.1 Begrepsavklaring

#### 2.1.1 Straff

I dagligtalen er begrepet ”straff” et vidt begrep. I juridisk kontekst er begrepet tradisjonelt definert slik: “Straff er et onde som staten tilføyer en lovovertreder på grunn av lovovertrædelsen, i den hensikt at han skal føle det som et onde”.<sup>6</sup> Den nye straffeloven definerer begrepet slik: ”Straff er et styringsverktøy, med prevensjon som sitt formål”.<sup>7</sup> Det vil si et styringsverktøy med staten som forvalter. Her er det viktig å se grensene for bruken av straff.

Straff er benyttet som et middel av staten for lovlydighet blant samfunnets borgere. Hovedformålet er at den skal virke preventiv og skape sosial ro i samfunnet.<sup>8</sup> Straffetruasselens effekt skal virke avskrekkende og moralsk, og derigjennom holdningsskapende.

For at domstolen skal kunne idømme borgerne straff, må fire straffbarhetsvilkår være oppfylt. Det må for det første være tale om en straffbar handling som dekkes av straffebud nedfelt i lov. For det andre må det være fravær av straffrihetsgrunner, slik som for eksempel nødverge og nødrett. For det tredje må det være utvist subjektiv skyld, slik som forsett eller uaktsomhet. For det fjerde må personen ha vært tilregnelig ved gjerningsøyeblikket.<sup>9</sup> I denne avhandlingen er det den straffbare handling som er hovedtema.

#### 2.1.2 Skattesvik

Begrepet er i forarbeidene definert slik: ”Begrepet «skattesvik» betegner i hovedsak fremsettelse av uriktige påstander og opplysninger, eller fortielser, i den hensikt å fremkalle eller utnytte villfarelse hos adressaten slik at han avgir en viljeserklæring han ellers ikke ville ha avgitt. Begrepet brukes også om unnlaterse til skade for skattekreditorene eller ligningskontrollen”.<sup>10</sup>

---

<sup>6</sup> Andenæs (2004) s. 10

<sup>7</sup> Ot.prp.nr. 90 (2003-2004) pkt. 6 s. 77-78

<sup>8</sup> Ot.prp.nr. 90 (2003-2004) pkt. 6 s. 77

<sup>9</sup> Eskeland (2013), s. 70

<sup>10</sup> Ot.prp.nr. 21 (1991-1992) pkt. 5.2.1 s. 39-40

Begrepet omhandler altså tilbakeholdelse av opplysninger om inntekt å formue fra ligningsmyndighetene, med det formål å betale redusert eller ingen skatt. Skattyters opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene er ikke oppfylt.

Skattesvik og økonomisk kriminalitet for øvrig svekker finansieringen av velferdsstaten og legitimiteten til skattesystemet i Norge. Det fører også til konkurransevridning og en annen fordeling av samfunnets ressurser enn forutsatt av lovgiver.<sup>11</sup> Økonomisk kriminalitet er et økende problem, og myndighetene har i løpet av de siste årene avdekket ”rekordhøye beløp” som ikke var oppgitt til beskatning.<sup>12</sup> Det er store bransjeforskjeller hva gjelder skatteunndragelser. Bygg og anleggsbransjen og rengjøringsbransjen opplever i større grad skatteunndragelser enn for eksempel hva gjelder regnskap, revisjon og skatterådgivningsbransjen.<sup>13</sup>

Skattesvik må imidlertid ikke forveksles med skatteplanlegging som er fullt ut lovlig. Skatteplanlegging innebærer at selskaper benytter seg av ulike metoder for å redusere skatten. Det være seg ved hjelp av tilpasning av organisasjonsstrukturer eller ulike transaksjoner. Det er når skattyter forsøker å villedde skattemyndighetene, at handlingen blir ulovlig.<sup>14</sup>

Det er først når handlingen er fullbyrdet, at domstolen kan idømme straff for skattesvik. Det er fordi grensen mellom straffri forberedelse, forsøk og fullbyrdelse er knapp.<sup>15</sup> Handlingen er fullbyrdet allerede i det skattyter avgir de uriktige eller ufullstendige opplysningene til ligningsmyndigheten, selv om ligningsmyndigheten finner det ut før ligningen blir lagt ut. Dette kommer jeg tilbake til under framstillingen av vilkåret ”kan føre til skattemessige fordeler”.<sup>16</sup>

Straff for skattesvik reguleres i dag av straffeloven §§ 378-380. Straff kan idømmes ved fengsel eller bøter, og strafferammen er på 1 til 6 år avhengig av hvor grovt skattesviket er. Det er kun § 378 som vil bli behandlet i denne framstillingen.

## **2.2 Begrunnelse og konsekvens**

Før den nye straffeloven av 2005 trådte i kraft 1. oktober 2015, var bestemmelsene om skattesvik plassert i ligningsloven kapittel 12. De nye bestemmelsene i straffeloven er ment å erstatte

---

<sup>11</sup> Skatteetaten (2014a) s. 17

<sup>12</sup> Skatteetaten (2012) s. 16

<sup>13</sup> Skatteetaten (2014b) s. 21

<sup>14</sup> Zimmer (2014) s. 62

<sup>15</sup> Utv. 1984 s. 636 på side 658

<sup>16</sup> Se mer om dette i punkt 4

te de alvorligste former for skatte- og avgiftssvik, hvor det er tale om betydelig beløp.<sup>17</sup> Bestemmelsene er ment som en videreføring av ligningslovens regler, uten realitetsendringer. Dermed er tolkninger og rettspraksis på ligningslovens område også relevant for anvendelsen av straffeloven §§ 378-380. De former for skattesvik som ikke videreføres, er blant annet forhold som anses som vesentlige overtredelser av ligningsloven § 12-1 nr. 2 bokstav d.

Begrunnelsen for at lovgiver ønsket å plassere de alvorligste former for skattesvik i straffeloven, er at ”bestemmelsene har strenge strafferammer, og et bredt saklig virkeområde. Bestemmelsene har dessuten sterke likhetstrekk med bedrageri, og hensynet til saklig sammenheng i regelverket tilsier derfor også at denne typen overtredelser reguleres i straffeloven. Departementet legger også vekt på at straffebudene verner viktige samfunnsinteresser, og at overtredelsenes samlede økonomiske omfang antas å være betydelig”.<sup>18</sup>

Før den nye straffeloven trådte i kraft, var det usikkert hvorvidt bedrageribestemmelsene i straffeloven av 1902 skulle anvendes på de alvorligste formene for skatte- og avgiftssvik. Konsekvensene av at bestemmelsene om de alvorligste former for skattesvik er flyttet til straffeloven, er at bedrageribestemmelsene ikke skal anvendes på forhold som omfattes av skattesvikbestemmelsene i straffeloven §§ 378-390.<sup>19</sup>

### **2.3 Dobbelstraff**

Før tusenårsskiftet var sanksjonssystemet for skatte- og avgiftssvik tosporet. Ligningsmyndighetene kunne illegge tilleggsskatt som administrativ sanksjon gjennom ligningslovens kapittel 10, og domstolene kunne for samme forhold idømme skattyter ordinær straff gjennom ligningslovens kapittel 12. Tilleggsskatt var ikke ansett som straff, verken etter straffeprosessloven eller Grunnloven § 96.<sup>20</sup>

EMK opererer imidlertid med et autonomt straffebegrep i artikkel 6, ”criminal charge”. Nasjonale definisjoner er ikke avgjørende for begrepets rettslige rammer. Videre oppstiller EMK protokoll nr. 7 artikkel 4 et forbud mot dobbel straffefølgning. Dette medfører at det ikke er adgang til å straffe skattyter dersom det allerede er ilagt tilleggsskatt for samme forhold. Da EMK ble en del av norsk rett, ble derfor det tosporede sanksjonssystemet satt på prøve. Første gang i Rt. 2000 s. 996. Høyesterett tok ikke uttrykkelig stilling til forbudet, men kom til at

---

<sup>17</sup> Ot.prp.nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4 s. 334

<sup>18</sup> Ot.prp.nr. 22 (2008-2009) s. 335, jf. Ot.prp.nr. 90 (2003-2004) s. 54.

<sup>19</sup> NOU 2002:4 pkt. 9.18.2 s. 381

<sup>20</sup> Rt. 1950 s. 674 og Rt 1961 s. 1217, jf. Rt. 2000 s. 996 på side 1012



bestemmelsen neppe kom til anvendelse.<sup>21</sup> Høyesterett har senere kommet til at det ikke er adgang til å ilegge tilleggsskatt dersom skattyter allerede har blitt idømt straff, nettopp fordi tilleggsskatt blir ansett som straff.<sup>22</sup> Dette fordi motstrid mellom en inkorporert konvensjonsbestemmelse og annet norsk rett, må løses ved en tolkning av rettsreglene og konvensjonene. Norske domstoler skal i sin vurdering benytte samme metode som EMD. Dersom tolkningen leder til et resultat som har de beste grunner for seg, skal konvensjonsbestemmelsen gå foran.<sup>23</sup>

EMD har oppstilt kumulative vilkår for at en avgjørelse skal sperre for ny straffeforfølgning.<sup>24</sup> For det første må begge saker innebære straffeforfølgning etter EMK. For det andre må det gjelde det samme straffbare forhold. For det tredje må ikke straffebudene skille seg fra hverandre på vesentlige punkter. I tillegg må den første avgjørelsen være rettskraftig avgjort. Til slutt må saken dreie seg om samme rettssubjekt. Dersom disse vilkårene er oppfylt, er ny straffeforfølgning avskåret.

Dobbeltstraffforbudet er imidlertid ikke til hinder for parallellbehandling.<sup>25</sup> I Rt. 2010 s. 1121 kom Høyesterett til at det bare er når det foreligger endelig vedtak eller avgjørelse at det ikke er adgang til å anvende ny sanksjon.<sup>26</sup> Det forelå tilstrekkelig tidsmessig og saklig sammenheng mellom de to sakene, og de hadde sitt utspring i samme faktiske forhold.

Frankrike har til sammenligning sanksjoner både på administrativt og strafferettslig nivå. Forskjellen fra norsk rett er at skattyter både kan straffes og ilegges administrative sanksjoner for samme overtredelse. Dette fordi forbudet mot gjentatt straffeforfølgning ikke er gitt konstitusjonell status i fransk rett, fordi sanksjonene er av ulik natur og har ulike formål.<sup>27</sup>

### 2.3.1 Tilleggsskatt eller straff

Ligningsmyndighetene velger om det skal ilegges tilleggsskatt eller om de skal anmelde forholdet til politiet.<sup>28</sup> Hvis straffeforfølgning skal benyttes må det brukes på saker hvor det er

---

<sup>21</sup> Rt. 2000 s. 996 på side 1014

<sup>22</sup> Rt. 2002 s. 497 på side 507-508, jf. 2002 s. 557 på side 564-569

<sup>23</sup> Rt. 2002 s. 557 på side 564-569

<sup>24</sup> Lignings-ABC 2015/2016 kapittel 10

<sup>25</sup> Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) pkt. 5.3 s. 23-26

<sup>26</sup> Rt. 2010 s. 1121 avsnitt 16 og 54

<sup>27</sup> NOU 2003:7 pkt. 8.6 s. 49

<sup>28</sup> Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) pkt. 12.3 s. 69

”vanskelig å føre effektiv kontroll, og hvor det er større mulighet for å unndra seg kontroll og riktig ligning er søkt utnyttet”.<sup>29</sup>

## 2.4 En kort oversikt

### 2.4.1 Innledning

Hovedregelen om straff for skattesvik i straffeloven § 378 lyder slik: ”Med bot eller fengsel inntil 2 år straffes den som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til en offentlig myndighet, eller unnlater å gi pliktig opplysning, når han forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler.”

Bestemmelsen er ment å ramme adferd som er egnet til å gi skattyter uberettigede skattemessige fordeler. Formålet med bestemmelsen er at skattyter skal gi riktige og fullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene slik at de kan fastlegge riktig ligning, og derigjennom sikre statens skattefundament.

Selv om hovedtemaet i denne oppgaven er å belyse deler av den objektive gjerningsbeskrivelse, er det for sammenhengens skyld hensiktsmessig å gi en kort, men helhetlig oversikt over bestemmelsen.

### 2.4.2 Objektive vilkår

#### 2.4.2.1 *Uriktig eller ufullstendig opplysning*

Den objektive gjerningsbeskrivelse må være overtrådt av gjerningsmannen. Et av vilkårene som må være oppfylt for at skattyter kan idømmes straff av domstolen, er at vedkommende har gitt ”uriktig eller ufullstendig opplysning” til ligningsmyndighetene. Teknisk sett er dette to alternative vilkår<sup>30</sup> som ikke alltid lar seg skille fra hverandre. Ofte er det heller ikke nødvendig, så lenge man holder seg innenfor begrepenes rammer. Videre er vilkåret ”uriktig eller ufullstendig opplysning” objektivt, og skal ikke vurderes ut ifra skattyters subjektive oppfatning.<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> Ot.prp.nr. 29 (1978-1979) pkt. 7.2.4 s. 49

<sup>30</sup> Rt. 1995 s. 1278 på side 1286

<sup>31</sup> Moljord (1994) s. 104

Vilkåret har lang tradisjon i det som kalles skattestrafferetten.<sup>32</sup> Dessuten er det også et vilkår for reglene om endringsfrist og tilleggsskatt i ligningsloven.<sup>33</sup> Dette skulle derfor tilsi at vilkåret skal forstås på samme måte, også hva gjelder straff. Det er ”tungtveiende grunner” som taler for at bestemmelsen skal forstås på denne måten.<sup>34</sup>

Det er i de fleste tilfeller uproblematisk å fastslå om skattyter har avgitt en ”uriktig” opplysning. Etter en naturlig språklig forståelse betyr det at skattyter har gitt en opplysning som ikke samsvarer med de faktiske forhold.<sup>35</sup> Dersom skattyter har oppgitt fradrag for et lån vedkommende ikke innehar, ansees det som en uriktig opplysning, ettersom vilkåret skal vurderes objektivt.<sup>36</sup> Er opplysninger tvetydige, må man fastslå opplysningens objektive innhold og om de er egnet til å gi skattemessige fordeler. Slike opplysninger kan være ufullstendige.

Begrepet ”ufullstendig opplysning” favner noe videre enn uriktige opplysninger. Med dette menes at opplysningene ikke gir tilstrekkelig grunnlag for en riktig vurdering av de underliggende forhold. Opplysningene som er gitt kan isolert sett være korrekte, men samlet sett kan de gi et ufullstendig bilde. Skattyter burde derfor ha gitt utfyllende opplysninger utover det som er gitt, slik at ligningsmyndighetene har et tilstrekkelig grunnlag for sin vurdering.<sup>37</sup>

Bestemmelsen rammer altså de tilfellene hvor skattyter gir myndighetene opplysninger som inneholder direkte feil eller er ufullstendige. Bestemmelsen kommer til anvendelse både når skattyter er pliktig til å gi opplysninger gjennom lov og forskrift, og når de gis på eget initiativ.<sup>38</sup>

Hvorvidt skattyter har gitt ”ufullstendig opplysning” til ligningsmyndighetene, må imidlertid vurderes ut ifra skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4.<sup>39</sup> Dette kommer jeg tilbake til under den videre framstilling, henholdsvis punkt 3.

---

<sup>32</sup> Lov 18. august 1911 nr. 8 om skattelov for landet § 118 og lov 18. august 1911 om skattelov for byene § 110, jf. Matningsdal (2015) note 2604

<sup>33</sup> Ligningsloven kapittel 9 og 10

<sup>34</sup> NOU 2003:7 pkt. 11.2.3.4, jf. pkt. 4.7.6.2, jf. Ot.prp.nr.82 (2008-2009) pkt. 8.2 s. 36

<sup>35</sup> Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.2 s. 37

<sup>36</sup> Harboe m.fl. (2015) s. 455

<sup>37</sup> NOU 2003:7 pkt. 11.2.3.2 s. 104

<sup>38</sup> Ot.prp.nr. 21 (1991-1992) pkt. 5.2.2.1 s. 40

<sup>39</sup> Rt. 1995 s. 1278, jf. Rt. 1999 s. 1087 og Rt. 1999 s. 1980

#### 2.4.2.2 *Unnlater å gi pliktig opplysning*

Det alternative straffbarhetsvilkår i straffeloven § 378 er at skattyter ”unnlater å gi pliktig opplysning” til ligningsmyndighetene. Etter en naturlig språklig forståelse vil dette si at skattyter ikke har gitt opplysninger til myndighetene.

Det kan i visse tilfeller være vanskelig å skille mellom unnlattelse av å gi opplysninger, og å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, da det ofte er en glidende overgang mellom de to vilkårene.<sup>40</sup> Eksempelvis kan ufullstendige opplysninger også være en unnlattelse av å gi opplysninger. Eksempler på at det er unnlatt å gi pliktige opplysninger, er at pliktig vedlegg ikke er tatt med i selvangivelsen. Vilåret har til hensikt å fange opp tilfeller som ”uriktig eller ufullstendig opplysning” ikke gjør.

#### 2.4.2.3 *Offentlig myndighet*

Begrepet ”offentlig myndighet” må tolkes i samsvar med at bestemmelsen omfatter de skatter og avgifter som Stortinget årlig fastsetter med hjemmel i Grunnloven § 75 bokstav a.<sup>41</sup> Dette omfatter ethvert myndighetsorgan som innkrever de aktuelle skatter og avgifter, som for eksempel skatteetaten. Dette fremgår av ligningsloven kapittel 2. Ligningsloven § 10-2 omfatter eksempelvis bare opplysninger som gis til ”ligningsmyndighetene”. Straffansvaret har imidlertid fått et vesentlig utvidet område. Feil opplysninger som inntekter til NAV innebærer også at det kan gå feil kontrollopplysninger til skatteetaten.

#### 2.4.2.4 *Kan føre til skattemessige fordeler*

Skattyter kan bare straffes for skattesvik dersom opplysningssvikten ”kan føre til skattemessige fordeler”. Dette vilkåret blir drøftet nedenfor i punkt 4.

### 2.4.3 *Rettssubjektet*

Bestemmelsen retter seg mot ”den som” gir uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det er klart nok at dette omfatter personlige skattytere ettersom det er personen som gir opplysningene. Når skattyter et et upersonlig rettssubjekt, blir spørsmålet annerledes. Særlig i de tilfelle-

---

<sup>40</sup> Ot.prp.nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4.2 s. 334

<sup>41</sup> Matningsdal (2015) note 2608

ne hvor det er handlet på vegne av et foretak. I slike tilfeller kan det bli aktuelt med foretaksstraff etter straffeloven §§ 27 og 28.<sup>42</sup> Vanligvis reageres det med tilleggsskatt.<sup>43</sup>

Foretaksstraff skal i utgangspunktet supplere den individuelle straff.<sup>44</sup> Men det kan virke mindre effektiv å pålegge individuelt ansvar ettersom det kan være vanskelig å identifisere den som skulle ha agert annerledes. Å gjøre foretaket ansvarlig effektiviserer dersom bestemmelsen. Eksempelvis dersom det er tale om større selskaper med kompliserte strukturer. Dermed kan det også være vanskelig å finne ut hvor feilen ligger. Formålet med denne typen straff, er at lovbrudd som er begått på vegne av et foretak ikke skal skje uten konsekvenser.

Etter straffeloven § 27 første ledd kan foretaket straffes dersom et straffebud er ”overtrådt” av noen som ”handler på vegne av foretaket”. Hva som menes med foretak er nevnt i paragrafens andre ledd. Det omfatter både private og offentlige virksomheter.

Det grunnleggende vilkår er at et straffebud er ”overtrådt”. Foretaket er ansvarlig for både anonyme og kumulative feil.<sup>45</sup> Med anonyme feil menes de tilfeller hvor man ikke kan utpeke hvem som er skyldig i feilen. Ved kumulative feil er det flere i bedriften som har begått en feil, men den enkeltes feil er så liten at han ikke kan straffes alene. Før var rettstilstanden slik at foretaket bare kunne straffes dersom lovovertreder som handlet på vegne av foretaket hadde utvist skyld.<sup>46</sup> I dag kan det derimot ha betydning for om foretaket burde straffes.<sup>47</sup>

Videre må overtredelsen være foretatt av noen ”som handler på vegne av foretaket”. Overtredelser som er foretatt på bakgrunn av illojalitet mot foretaket, er ikke begått ”på vegne” av foretaket.<sup>48</sup> I konsernforhold må man skille mellom mor- og datterselskap. Dette er to selvstendige rettssubjekter, slik at man ikke kan legge til grunn en identifikasjon mellom de to. Hvis lovovertrедelsen for eksempel er skjedd i datterselskapet, blir ikke morselskapet ansvarlig. Slik var det før, men lovgiver mente det var lite rimelig og vanskelig å oppstille vilkår for når ansvaret skulle komme til anvendelse.<sup>49</sup> Imidlertid kan morselskapet straffes for medvirkning til overtredelser i datterselskapet.

---

<sup>42</sup> Harboe m.fl. (2015) s. 455

<sup>43</sup> Harboe m.fl. (2015) s. 455

<sup>44</sup> Andenæs (2004) s. 277

<sup>45</sup> Andenæs (2004) s. 280

<sup>46</sup> Rt. 2002 s. 1312 på side 1318

<sup>47</sup> Ot.prp.nr. 90 (2003-2004) pkt. 30.1 s. 431

<sup>48</sup> Ot.prp.nr. 27 (1990-1991) pkt. 5 s. 18

<sup>49</sup> Ot.prp.nr. 27 (1990-1991) s. 19

En forutsetning for at morselskapet skal holdes ansvarlig, er at overtredelsen er begått på vegne av dette. Det må derfor vurderes hvilken tilknytning overtrederen har til morselskapet<sup>50</sup>, og hvem vedkommende handler for.

Videre heter det at foretaket ”kan” straffes. Med dette menes at straff ikke er obligatorisk, selv om vilkårene i straffebudet for øvrig er oppfylt. Dette er foretaksstraffen fakultative karakter.<sup>51</sup> Det er opp til påtalemyndigheten og domstolen å avgjøre om forholdet skal anmeldes og ansvar gjøres gjeldende. Det er ingen presumsjon for at ansvar skal ilegges dersom vilkårene er oppfylt. Ved avgjørelsen om ansvar skal gjøres gjeldende, er det i straffeloven § 28 opplyst momenter som det skal tas hensyn til. Listen er ikke uttømmende, jf. ordlyden ”skal det blant annet tas hensyn til”.

#### 2.4.4 Medvirkning

Medvirkning til skattesvik er også straffbart. Dette følger av straffeloven § 15. Her er også personlige og upersonlige skattytere omfattet. Det gjelder også rådgivere. Medvirkning er likevel noe annet enn overtredelse av den objektive gjerningsbeskrivelse. Med medvirkning menes å gi bistand til hovedmannen. Det er etter dette et grunnvilkår at denne bistand gis før eller under utføringen av gjerningen. I Rt. 2008 s. 468 ble en regnskapsfører domfelt for medvirkning til utferdigelse av uriktig dokument, jf. ligningsloven § 12-2 nr. 2. Det dreide seg om skiftlapper for drosjesjåfører, som er utskrifter fra sjåførens taksameter som gir opplysninger om hvert enkelt skift. Hva gjelder skattesvik, må vedkommende bidra til innlevering av opplysninger. I Rt. 2010 s. 422, som gjaldt straffutmåling for medvirkning til unndragelse av merverdiavgift og overtredelse av ligningsloven, la Høyesterett vekt på at svart arbeid er et betydelig samfunnsproblem. En effektiv håndhevelse av reglene og bekjempelse forutsetter at også privatpersoner som inngår avtale må ilegges en reaksjon selv om ikke vedkommende selv begikk skattesvik. Handlingen som er omfattet er derfor medvirkning til brudd på opplysningsplikten.<sup>52</sup> I Transoceansaken ble derimot de tiltalte frifunnet. Avgjørende for frifinnelse var at det var betalt rett skatt. En eventuell opplysningssvikt var uten betydning for fastsettelse av rett skatt, uavhengig om opplysningene var korrekte eller fullstendige.

---

<sup>50</sup> Andenæs (2004) s. 282

<sup>51</sup> Andenæs (2004) s. 282

<sup>52</sup> Harboe m.fl. (2015) s. 461

#### 2.4.5 Subjektive vilkår

Skyldkravet i straffeloven § 378 er sammensatt. Det kreves forsett eller grov uaktsomhet med hensyn til at opplysningene er uriktige eller ufullstendige, jf. §§ 21 og 22, jf. § 23.<sup>53</sup> I de fleste tilfeller er det uproblematisk å fastslå om skattyter har handlet med forsett med hensyn til de uriktige eller ufullstendige opplysningene. Men det er gjort et unntak fra dette når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Her er det tilstrekkelig med simpel uaktsomhet, jf. ordlyden ”forstår eller burde forstå”. Men det kan være tvilsomt om skattyter forstod eller måtte forstå at handlingen var egnet til å oppnå skattemessig fordel.<sup>54</sup> Dessuten kan det være vanskelig å bevise.<sup>55</sup>

Før ble også den grovt uaktsomme handlingen rammet av den alminnelige bestemmelse om skattesvik i ligningsloven § 12-1. De grovt uaktsomme overtredelsene rammes i dag av straffeloven § 380, med den begrunnelse at det er en ”lovteknisk forenkling”.<sup>56</sup> I de tilfeller hvor skattyter ikke har overholdt opplysningsplikten, og det er vanskelig å påvise skyld, kan ligningsmyndighetene ilegge tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 forutsatt at forholdet ikke er unnskyldelig, jf. § 10-3. Slik sett gjelder det et skyldkrav uansett, jf. EMKs krav om at det ikke skal ilegges straff uten skyld.

##### 2.4.5.1.1 Fritaksgrunner

I en dom fra lagmannsretten<sup>57</sup> i 2013 ble en billedkunstner dømt for tre tilfeller av grovt skattesvik for unndragelse av til sammen 3,5 millioner kroner. Han hadde forsettlig unnlatt å oppgi næringsinntekter til ligningsmyndighetene. Skattesviket ble betegnet som grovt på grunn av beløpets størrelse og fordi det var gjort på en ”utspekulert” måte. Men for straffutmålingen ble det lagt vekt på skattyterens helsetilstand. Vedkommende hadde diagnosen Tourettes syndrom. Flertallet i lagmannsretten la vekt på at denne sykdommen medførte alvorlige tvangslidelser og angst, ved vurderingen av straffutmålingen og vedkommende sin soningsdyktighet. Dermed ble 8 måneder av straffen betinget.

---

<sup>53</sup> Ot.prp.nr. 22 (2008-2009) pkt. 16.11 s. 467

<sup>54</sup> Ot.prp.nr. 21 (1991-1992) pkt. 5.2.2.2 s. 42

<sup>55</sup> Ot.prp.nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4.4 s. 336

<sup>56</sup> Ot.prp.nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4.6 s. 336

<sup>57</sup> LB-2013-59097-2

### 3 Skattyters plikt til å gi opplysninger

#### 3.1 Innledning

Ved vurderingen av om skattyter har gitt ”uriktig eller ufullstendig opplysning” til ligningsmyndighetene, skal det som nevnt innledningsvis tas hensyn til reglene om skattyters opplysningsplikt som følger av ligningsloven kapittel 4.<sup>58</sup> Reglene lister opp hvilke spesifikke opplysninger skattyter skal gi, og hvilke andre krav som kan stilles til ham. I tillegg til dette er det stilt krav til skattyters opplysninger gjennom forskrift.

Ligningsloven legger til grunn et system basert på selvangivelser fordi det er skattyter som er best i stand til å framskaffe nødvendige opplysninger. Ligningsmyndighetene plikter etter dette å legge disse opplysningene til grunn for sitt vedtak, men bare i den grad opplysningene er sannsynliggjort.<sup>59</sup> Ligningsmyndighetene skal varsle og gi skattyter anledning til å supplere sine opplysninger, jf. ligningsloven kapittel 8.

For å hjelpe skattyter med å gi de nødvendige opplysninger som ligningsmyndighetene trenger for å fastsette ligningen, er det opprettet et system med forhåndsutfylte selvangivelser. Skattyter plikter å fylle ut selvangivelsen med tilstrekkelige opplysninger i den grad selvangivelsen er mangelfull. Det er derfor skattyters ansvar at det foreligger korrekte og fullstendige opplysninger til grunn for ligningen. Skattyter plikter å gi opplysningene uoppfordret, i motsetning til hovedregelen i lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (heretter forvaltningsloven) hvor forvaltningen har ansvaret for at saken er så godt opplyst som mulig<sup>60</sup>. Den forhåndsutfylte selvangivelsen lempet imidlertid ikke på skattyters ansvar. Derimot er det desto større grunn til å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksomme på eventuelle feil eller mangler, for å oppfylle opplysningspliktens krav.

For den videre framstilling er det hensiktsmessig å skille mellom skattyters ”uriktige” og ”ufullstendige” opplysninger, herunder de opplysninger skattyter har plikt til å gi uansett om det har betydning for ligningen eller ikke, og de opplysninger skattyter har plikt til å gi fordi det kan ha betydning for ligningen.

Det avgrenses mot tredjeparts opplysningsplikt etter ligningslovens kapittel 5.

---

<sup>58</sup> Rt. 1995 s. 1278, jf. Rt. 1999 s. 1087, jf. Rt. 1999 s. 1980

<sup>59</sup> Harboe m.fl. (2015) s. 127, jf. Rt. 2005 s. 1461 avsnitt 54

<sup>60</sup> Forvaltningsloven § 17, jf. Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 14.2 s. 88



### 3.1.1 Selvangivelsesplikten

Alle skattytere, unntatt utenlandske skattytere som bare har skatteplikt i Norge for kildeskatt på utbytte, har selvangivelsesplikt, jf. ligningsloven § 4-2. Både personlige og upersonlige skattytere har plikt til å levere selvangivelse med opplysninger om inntekter og formue. Med formue og inntekt menes bruttoinntekt og bruttoformue.<sup>61</sup> Plikten til å levere selvangivelse forutsetter at skattyter har inntekt og formue som er skattepliktig etter norsk lov. Skattyters selvangivelsesplikt er begrunnet i samfunnsøkonomiske effektivitetshensyn<sup>62</sup>, og skal bidra til å lette arbeidet for ligningsmyndighetene.

Skattyter plikter bare å gi opplysninger om faktiske forhold<sup>63</sup>, ikke om anvendelsen av den underliggende skatterett. Det er ligningsmyndighetene som har ansvar for at rettsanvendelsen er riktig, jf. ligningsloven kapittel 8.

Skattyter har i utgangspunktet ansvar for å skaffe opplysninger som er relevante for ligningen. Opplysningsplikten tilfaller etter dette skattyter. I forlengelsen av dette omfatter opplysningsplikten kun opplysninger som er nødvendige for sin egen ligning, jf. ordlyden ”hans skatteplikt”.<sup>64</sup>

I den grad selvangivelsen og tilhørende skjema og vedlegg gir veiledning for hvilke opplysninger som burde gis, skal det i utgangspunktet gi skattyter en trygghet for at det er disse opplysningene som kreves.

## 3.2 Skattyters alminnelige opplysningsplikt

### 3.2.1 Ufullstendig opplysning

Det er relativt uproblematisk å fastslå når skattyter har gitt ”uriktig” opplysning til ligningsmyndighetene. Det vil som utgangspunkt være i de tilfeller hvor opplysningene ikke samsvarer med det faktiske forhold. Innholdet og rekkevidden av skattyters alminnelige opplysningsplikt er først og fremst av betydning for om det er gitt ”ufullstendige opplysninger”. Skattyters alminnelige opplysningsplikt framkommer av ligningsloven § 4-1, jf. drøftelsen nedenfor.

---

<sup>61</sup> Ot.prp.nr. 29 (1978-1979) pkt. 10.1 s. 76

<sup>62</sup> Banoun (2004) s. 246

<sup>63</sup> Rt. 2012 s. 1648 avsnitt 19

<sup>64</sup> Rt. 2006 s. 1598 avsnitt 15, jf. Rt. 1999 s. 223

Hva som er skattepliktig, må avgjøres på grunnlag av de til enhver tid gjeldende materielle regler på skatterettens område. Det er lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (heretter skatteloven) som definerer hvilke inntekts- og formuesposter som er skattepliktige. Skattyter har dermed ikke plikt til å opplyse om forhold som ikke er skattepliktig. Imidlertid tilfaller det skattyter et ansvar for sin egen forståelse av skattereglene.<sup>65</sup> Skattyter kan etter dette risikere å ikke etterkomme opplysningsplikten dersom vedkommende ikke opplyser om en skattepliktig inntekt fordi skattyter ikke forstod at det aktuelle forhold var skattepliktig. Men en uriktig rettsoppfatning av de materielle skatterettslige regler leder ikke automatisk til en ufullstendig opplysning. Det avgjørende må være at det er gitt tilstrekkelige opplysninger, slik at ligningsmyndighetene kan avgjøre hvilke skatteregler som kommer til anvendelse, og hvordan de anvendes.<sup>66</sup>

Opplysningsplikten omfatter videre opplysninger som knytter seg til framtidig skatteplikt. I prinsippet skal hvert enkelt inntektsår bedømmes selvstendig, men opplysninger som gis ett år kan få betydning for etterfølgende år.

### *3.2.1.1 Aktsomhets- og lojalitetsplikten*

Hvorvidt skattyter har gitt ”ufullstendig opplysning” må vurderes ut ifra skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4, særlig § 4-1. Dersom man kommer til at skattyter har oppfylt opplysningsplikten, foreligger det ikke opplysningssvikt.

Før en lovendring i 2009<sup>67</sup> lød hovedregelen om skattyters opplysningsplikt i ligningsloven § 4-1 slik: ”Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt”.

Skatteunndragelsesutvalget diskuterte i NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser hvorvidt det i det hele tatt var behov for en slik overordnet bestemmelse i ligningsloven.<sup>68</sup> Bestemmelsen ble likevel stående, med den begrunnelse at en slik løsning var bedre egnet enn et system der de ulike bestemmelsene sa noe om den enkeltes opplysningsplikt. Et kasuistisk lovverk var ikke ønskelig.

Rt. 1992 s. 1588 Loffland og etterfølgende rettspraksis oppstilte et krav om aktsom og lojal opptreden av skattyter. Utvalgets forslag om å tilføye aktsomhets- og lojalitetsplikten i lov-

---

<sup>65</sup> NOU 2009:4 pkt. 7.3.1.2 s. 86, jf. Rt. 1996 s. 932 på side 938

<sup>66</sup> Rt. 2012 s. 1648 avsnitt 40

<sup>67</sup> Lov 11.12.2009 nr. 119

<sup>68</sup> NOU 2009:4 pkt. 7.3.1.1 s. 86

teksten på bakgrunn av praksis, ble tatt til følge. Hensikten med lovendringen var å belyse opplysningsplikten og synliggjøre kravet til aktsom og lojal opptreden utviklet av rettspraksis på området.<sup>69</sup> Bestemmelsen skal også markere samarbeidsforholdet mellom skattyter og ligningsmyndighetene.<sup>70</sup> Hovedregelen om skattyters opplysningsplikt i ligningsloven § 4-1 lyder i dag slik:

”Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal opptre *aktsomt og lojalt*. Han skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal også gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppjøret”.(min kursivering)

Utgangspunktet er, som alltid, den naturlige språklige forståelse av ordlyden. Kravet til aktsom og lojal opptreden er etter dette ment som at skattyter har en plikt til å opptre aktpågivende og hederlig ved avgivelse av opplysninger til ligningsmyndighetene. Følgelig er det tale om et subjektivt element i vurderingen. Skattyter har etter dette en plikt, og skattemyndigheten skal dermed kunne stole på det skattyter opplyser.

Bestemmelsens ordlyd gir i seg selv lite veiledning hva gjelder opplysningspliktens rekkevidde, utover at skattyter skal bidra til at hans skatteplikt blir klarlagt og oppfylt i rett tid og gjøre ligningsmyndigheten oppmerksom på eventuelle feil. Aktsomhets- og lojalitetsplikten, som i dag er lovfestet i ligningsloven § 4-1, er videre et typisk eksempel på en rettslig standard. Slike standarder er ofte utformet med vage formuleringer, slik at innholdet må klarlegges nærmere.

Forarbeidene til bestemmelsen i ligningsloven § 4-1 er på dette punkt begrenset. De viser imidlertid til de relevante kriterier utledet av rettspraksis, hva gjelder tolkningen av aktsomhets- og lojalitetsplikten.<sup>71</sup> Selv om rettspraksis i stor grad vurderer opplysningsplikten i forhold til adgangen til endringsfrist, kan det legges til grunn ved tolkningen av hva som er ”uriktig eller ufullstendig opplysning” etter straffeloven § 378.

### 3.2.1.2 *Loffland-standard*

Kravet til aktsom og lojal opptreden er utledet av et obiter dictum i Rt. 1992 s. 1588 Loffland. Saken gjaldt det amerikanske selskapet Loffland Brothers North Sea Inc som leide to borerigger av Loffland Brothers Company of Europe Ltd. registrert på Bermuda. Riggene ble admi-

---

<sup>69</sup> NOU 2009:4 pkt. 7.3.1 s. 89

<sup>70</sup> Ot.prp.nr. 29 (1978-1979) pkt. 10 s. 58

<sup>71</sup> NOU 2009:4 pkt. 7.3.1 s. 87

nistrert gjennom en filial av selskapet i Stavanger. Morselskapet i USA hadde lagt eierrettighetene til selskapet i Bermuda, med hensikt å oppnå amerikansk eksportkreditt. Uttalelsene i obiter dictum gjaldt forståelsen av ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a om toårsfristen for endring til ugunst når skattyter ikke hadde gitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”. Jeg legger til grunn at tolkningen av ordlyden har direkte overføringsverdi, jf. drøftelsen i punkt 3.1.

Høyesterett fastslår i dommens premisser at vurderingen av om det er gitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” skal sees i sammenheng med skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4. I forbindelse med rettens tolkning av vilkåret ”ufullstendig opplysning” uttaler Høyesterett følgende:

”Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der *skattyteren har gitt alle de opplysninger 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 å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de *gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag*, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige for at toårsfristen får anvendelse”.<sup>72</sup> (min kursivering)

Dette er i dag omtalt som ”Loffland-standarden”. Høyesteretts uttalelse kan tas til inntekt for to ting. For det første aktsomhets- og lojalitetsplikten som nevnt overfor. For det andre ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt som vil bli omtalt nedenfor.

Dommens premisser nevner ikke uttrykkelig ord som ”aktsom” eller ”lojal”. Kravet til aktsomhet kan imidlertid utledes av hvilke opplysninger skattyter *burde* ha gitt. Denne aktsomhetsnormen praktiseres strengt.<sup>73</sup> Opplysningsplikten blir dessuten strengere når den skattemessige løsning er uklar, slik at man får en særlig plikt til å gi ytterligere opplysninger.<sup>74</sup> I Rt. 1997 s. 860 Heerema blir lojalitetsplikten imidlertid omtalt.<sup>75</sup> Saken gjaldt toårsfristen for endring av ligning i medhold av ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Høyesterett uttalte: “Skattyter plikter lojalt å gi alle opplysninger som er nødvendige for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig og fullstendig”.<sup>76</sup>

---

<sup>72</sup> Rt. 1992 s. 1588 side 1592 og 1593

<sup>73</sup> Rt. 2006 s. 333 avsnitt 43

<sup>74</sup> Rt. 1997 s. 1430 på side 1438

<sup>75</sup> Rt. 2012 s. 1648 Statoil gir også uttrykk for slike betraktninger i avsnitt 46

<sup>76</sup> Rt. 1997 s. 860 side 869

Det konkrete innhold av skattyters opplysningsplikt, herunder kravet til aktsom og lojal opp-treden er likevel uklar. I vurderingen av om skattyter har opptrådt aktsomt og lojalt, er det derfor hensiktsmessig å se hen til ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt, og hvor grensen går for hva som er fullstendige opplysninger.

### 3.2.1.2.1 Ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt

I Rt. 1995 s. 1883 Slørdahl, som gjaldt salg av aksjer og spørsmålet om skattyter hadde opp-fyllt opplysningsplikten da opplysningene ble gitt i et vedlegg i stedet for et skjema utarbeidet av skattemyndighetene, uttalte Høyesterett seg om forholdet mellom skattyters opplysnings-plikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt: ”Selv om ligningskontoret kunne funnet frem til det riktige grunnlag for beskatningen ved å gå til Slørdahls og Skycoms selvangivel-ser for 1983 og 1984, kan dette ikke medføre noen annen vurdering av Slørdahls opplysnings-plikt. Innhentelse av opplysninger fra andre selvangivelser ville først og fremst ha kontroll-formål. *Man kan reise spørsmål om ligningskontoret ut fra opplysningene i selvangivelsen for 1986 burde stilt spørsmål og gitt veiledning til Slørdahl*”.<sup>77</sup> (min kursivering)

Spørsmålet ble også tatt opp i Rt. 1997 s. 1430 Elf. Saken gjaldt spørsmålet om avskrivinger av tidligere anleggsmidler i forhold til aksjeloven § 11-10 annet ledd, og om det var gitt ufull-stendige opplysninger, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Høyesterett la til grunn at det var gitt ufullstendige opplysninger med den begrunnelse at det ikke var tilstrekkelig at lig-ningsmyndighetene kunne sluttet seg til den manglende avskrivning ved nærmere gjennom-gang av regnskapsmaterialet.<sup>78</sup>

I Rt. 2009 s. 813 Gaard/Tveit ble spørsmålet om aktsomhetsvurderingens betydning for opp-lysningsplikten behandlet. Saken gjaldt spørsmålet om et restvederlag ved aksjesalg skulle regnes som ”fordel vunnet ved arbeid” etter skattelovens § 5-10. Ved salget forpliktet selger-ne seg til å fortsette sitt ansettelsesforhold og ikke drive konkurrerende virksomhet. Saken gjaldt etter dette gyldigheten av ligningen. Høyesterett la til grunn det samme vurderingstema som i Loffland-dommen, om at skattyter har gitt riktige og fullstendige opplysninger som man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Høyesterett presiserte dette:

”Jeg legger etter dette til grunn at det er tale om et *objektivt vilkår*(...) Hvilke opplys-ninger som må gis for å unngå at det gjøres unntak fra toårsfristen, må sees i sammen-heng med at ligningsloven § 4-1 markerer ”et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom

---

<sup>77</sup> Rt. 1995 s. 1883 på side 1888

<sup>78</sup> Rt. 1997 s. 1430 på side 1437

den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen skal bli riktig”, jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 76 første spalte. *Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet*”.<sup>79</sup>(min kursivering)

I utgangspunktet går skattyters opplysningsplikt foran skattemyndighetenes undersøkelsesplikt.<sup>80</sup> Lovendringen i ligningsloven § 4-1, om tilføyelse av aktsomhets- og lojalitetsplikten, kan i forlengelsen av dette også tas til inntekt for at skattyters opplysningsplikt står sterkere enn skattemyndighetenes undersøkelsesplikt. I følge Loffland-dommen skal skattyter gi så tilstrekkelige opplysninger til myndighetene, at de kan spørre etter flere opplysninger hvis det er nødvendig for et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag for ligningen. Gaard/Tveit legger til grunn at det avgjørende må være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi de aktuelle opplysningene. Betyr dette at skattyters opplysningsplikt er oppfylt når ligningsmyndighetene etterspør flere opplysninger? Eller betyr det at når ligningsmyndighetene spør om flere opplysninger, og skattyter gir tilleggsopplysningene som er etterspurt, at opplysningsplikten dermed er overholdt?

Det må antas at opplysningsplikten i alle fall rekker så langt som Loffland-standarden. At Loffland-dommen og etterfølgende rettspraksis er en nedre grense for når opplysningsplikten er oppfylt. Skattyter skal gi opplysninger som kan ha betydning for ligningen. Skattyters opplysningsplikt avgrenses av hvilke opplysninger som burde vært gitt, altså at skattyter vurderes opp mot en objektiv norm for aktsomhet. I forarbeidene er det lagt til grunn at skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt når ligningsmyndighetene har fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle spørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag.<sup>81</sup> Skattyter plikter ikke å gi opplysninger som ligningsmyndighetene er nærmest til å spørre om, og som skattyter ikke burde forstått at skal gis. Skattytere plikter imidlertid å gi riktige og fullstendige opplysninger selv om de skulle være uenig med ligningsmyndighetene om hvordan skattereglene skal forstås.<sup>82</sup>

Hvorvidt en skal og bør legge vekt på Loffland-standarden fordi det er angitt i et obiter dictum, er ikke et problem i seg selv. Høyesterett vil i obiter ta opp prinsipielt viktige spørsmål som retten finner har behov for avklaring. På den måten kan Høyesterett virke rettsskapende. Uttalelsen er dessuten gjentatt i en rekke etterfølgende dommer og i forarbeider ved lovendringer, slik at den utvilsomt gir uttrykk for gjeldende rett. Imidlertid kan en spørre seg om det

---

<sup>79</sup> Rt. 2009 s. 813 avsnitt 84

<sup>80</sup> Gjems-Onstad (2012) s. 1191

<sup>81</sup> Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.2.3 s. 40

<sup>82</sup> Utv. 1994 s. 464, jf. Utv. 2001 s. 1157

i det hele tatt er nødvendig med en slik vid formulering i loven, fordi det kan være med på å skape uklarheter i hva opplysningsplikten egentlig omfatter. Men det må antas at når skattyter har opptrådt aktsom og lojalt overfor skattemyndighetene, er opplysningsplikten overholdt, og det foreligger ikke ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”.

Selv om Loffland-dommen og etterfølgende rettspraksis i hovedsak berører spørsmålet om skattyters opplysningsplikt knyttet opp mot vilkåret ”ufullstendige opplysninger”, må det antas at dommen gjelder begge vilkår. Særlig med tanke på at kravet til aktsom og lojal opptreden nettopp er lovfestet i ligningsloven § 4-1, som gjelder både uriktige og ufullstendige opplysninger.

### 3.2.2 Uriktig opplysning

Som nevnt innledningsvis er det ikke problematisk å fastslå når skattyter har gitt ”uriktige opplysninger”. Slik opplysninger er gitt når de ikke samsvarer med faktum. Ved spørsmål om konserninterne transaksjoner kommer problemstillingen på spissen, og problemstillingen kan enkelt belyses med eksempler fra rettspraksis. Utgangspunktet er at ved slike transaksjoner skal lavere markedsbasert pris – armlengdeprisen – legges til grunn ved ligningen, jf. skatte-loven § 13-1. Armlengdeprinsippet omhandler prinsippet om hvilken pris som skal tillegges varer og tjenester som handles innenfor et konsern. Prisene skal være i samsvar med den prisen uavhengige parter ville ha avtalt i tilsvarende situasjoner.<sup>83</sup>

I Rt. 1999 s. 1087 Baker Hughes vurderte Høyesterett et avvik mellom prisen selskapet betalte i leie, og den leien som ville blitt lagt til grunn av uavhengige parter. Avviket var på 40 prosent. Spørsmålet var om dette innebar en uriktig opplysning etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Høyesteretts flertall uttalte: ”Når skattyter i ligningssammenheng benytter en pris som avviker betydelig fra armlengdeprisen, mener jeg at prisen må anses som uriktig. Differansene i vår sak er så store at de opplysninger som ble gitt av TNO i selvangivelsene for årene 1986-1988, må anses som uriktige”.<sup>84</sup>

Dommen har imidlertid blitt kritisert for å ha gått for langt når det gjelder kravene til hva skattyter må opplyse om, og i det hele tatt om det er naturlig å betegne slike forhold som uriktige opplysninger.<sup>85</sup> Flertallet i Høyesterett anførte at differansen var så stor at det måtte anses om en uriktig opplysning uansett om opplysningssvikten er begrenset til å gjelde egne forhold, jf. ligningslovens toårsfrist. De gikk ikke nærmere inn på hva som var å anse som til-

---

<sup>83</sup> Zimmer (2014) s. 398

<sup>84</sup> Rt. 1999 s. 1087 på side 1102

<sup>85</sup> Se for eksempel Gjems-Onstad (2012) s. 1189, jf. Banoun (2004) s. 250

strekkelig differanse. Flertallets syn harmonerte dessuten ikke med tidligere avgjørelser som for eksempel Loffland. Høyesteretts mindretall var på sin side uenig i denne forståelsen. Skattyters opplysninger kunne ikke i saken anses som ”uriktige”. Dette harmonerer best med en naturlig fortolkning av reglen om ”uriktig opplysning”.<sup>86</sup>

I Rt. 2012 s. 1648 Statoil ble også spørsmålet drøftet i en tvist mellom Oljeskattekontoret og Statoil. Spørsmålet i saken var om opplysning om den faktiske betalte prisen for en ytelse mottatt av et selskap i samme konsern som skattyteren må anses som uriktig når det er et betydelig avvik mellom denne prisen og den lavere markedsbaserte prisen (armlengdeprisen) som skal legges til grunn ved ligningen. Statoils forsikringsselskap hadde inngått avtaler gjennom et gjensidig forsikringsselskap for oljebransjen. Utgangspunktet er også her at konserninterne transaksjoner som har en lavere markedsbasert pris, legges til grunn ved ligningen. Skattemyndighetene anførte at Statoil hadde fått for lav skattbar inntekt. Høyesterett sluttet seg til Baker Hughes om at det må foreligge et betydelig avvik fra armlengdeprisen for at den faktisk betalte prisen skal anses som uriktig. Avviket i saken var på 19,8 prosent. Dette var ikke tilstrekkelig.<sup>87</sup>

Dommene nevner ikke forholdet til straff, kun tilleggsatt. Det må likevel antas at det har betydning for hva som er å anse som uriktig opplysning i forhold til straffeloven § 378.

Hvis skattyter ikke har overholdt sin opplysningsplikt, foreligger det en opplysningssvikt. En forutsetning for straffansvar, er at opplysningssvikten ”kan føre til skattemessige fordeler”. Dette vilkåret er oppgavens kjerne, og skal behandles utførlig nedenfor.

### **3.3 Opplysninger skattyter er pliktig til å gi som følge av lov og forskrift**

Enkelte opplysninger skal gis fordi de har betydning for fastsettelse av skattegrunnlaget, mens andre opplysninger skal gis fordi det uttrykkelig følger av lov og forskrift, jf. ligningsloven §§ 4-3 til 4-12, samt tilhørende forskrifter. Dette kan illustreres med noen eksempler.

Ligningsloven § 4-3 angir generelle regler om hvilke opplysninger skattyter har plikt til å gi i for en fullstendig selvangivelse.<sup>88</sup> Det innebærer blant annet opplysninger om brutto formue og inntekt, og fradragposter. Disse opplysningene skal angis i nøyaktige tall.<sup>89</sup> Mer detaljerte

---

<sup>86</sup> Banoun (2004) s. 250

<sup>87</sup> Rt. 2012 s. 1648 avsnitt 21

<sup>88</sup> Ot.prp.nr. 29 (1978-1979) pkt. 10.1 s. 78

<sup>89</sup> Harboe m.fl. (2015) s. 140



regler er gitt i forskrifter, jf. § 4-3 nr. 2. For eksempel plikter skattyter å gi opplysninger om å ha mottatt formue eller gave som utgjør en verdi av kr. 100 000 eller mer.<sup>90</sup>

Skattyter plikter derimot ikke å gi opplysninger som ansettes ved skjønn, men må gi opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene kan fastsette riktig ligning, jf. § 4-3 nr. 1 andre punktum. Hvilke opplysninger som kreves, vil til en viss grad framkomme av selvangivelsen med veiledning eller andre egenoppgaver. Eksempler på slike skjønnsmessige poster kan være fastsettelsen av verdi på eiendom eller forsørgelsesbyrde.<sup>91</sup> Hvis ikke disse opplysningene er utfylt, er selvangivelsen ufullstendig. Hva gjelder ”opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene kan fastsette beløpet”, viser jeg til drøftelsen ovenfor da vi befinner ss i grensetilfellene for hva som kan være ”ufullstendig opplysning”.

Skattyter som driver virksomhet eller utleie av fast eiendom, plikter å levere vedlegg til selvangivelsen, i form av næringsoppgave, jf. ligningsloven § 4-4 nr. 1. Formålet med bestemmelsen er å få mer detaljerte opplysninger om inntekts- og formuesforhold. Fravær av slike opplysninger svekker selvangivelsens troverdighet. Dersom skattyter ikke har oppfylt disse kravene, er den objektive gjerningsbeskrivelse oppfylt. Straffbarhet er likevel avhengig av at opplysningssvikten kan medføre skattemessig fordel. I Rt. 2009 s. 755, der et av spørsmålene var om næringsoppgave var utfylt, kom ikke straffebestemmelsen til anvendelse. Det avgjørende er om virksomheten driver næringsvirksomhet.

Dersom skattyter har konto i utenlandsk bank, plikter han også å levere utenlandsoppgave som vedlegg til selvangivelsen, jf. § 4-4 nr. 4. Denne oppgaven skal blant annet inneholde opplysninger om innestående på konto og eventuelt avkastning.<sup>92</sup> Plikten gjelder imidlertid bare for skattytere med reelle eierposisjoner i utenlandske selskaper.<sup>93</sup> I Rt. 2002 s. 1144, der spørsmålet var manglende levering av utenlandsoppgave, kom Høyesterett til at den tiltalte pliktet å levere utenlandsoppgave fordi selskapet i hovedsak ble ledet og kontrollert i Norge.

I ligningsloven §§ 4-5 til 4-8 er det gitt regler om underskrift, hvor selvangivelsen skal leveres og frister for levering. Det er imidlertid klart nok at skattyter ikke automatisk kan straffes dersom for eksempel selvangivelsen leveres til feil sted.

Etter ligningsloven § 4-9 plikter selskaper som nettolignes å levere selskapsoppgave. Hvilke selskaper dette omfatter følger av skatteloven § 10-40. Selskapsoppgaven skal blant annet

---

<sup>90</sup> FOR-1984-03-05-1255 § 1

<sup>91</sup> Ot.prp.nr. 29 (1978-1979) s. 78

<sup>92</sup> FOR-1992-1204-1009 § 1

<sup>93</sup> Ot.prp.nr. 63 (1987-1988) pkt. 4.7 s. 5

inneholde opplysninger om selskapets brutto formue og inntekt, og fradragposter. I forskrift er det videre gitt regler om oppgaveplikt for deltakere i utenlandske selskaper og deltakere i selskaper i lavskatteland.<sup>94</sup>

Etter ligningsloven § 4-12 plikter selskap eller innretning som har selvangivelsesplikt etter § 4-2 nr. 1 å levere oppgave eller dokumentasjon om transaksjoner med nærstående.<sup>95</sup> Formålet med bestemmelsen er å gi ligningsmyndighetene bedre oversikt for utvelgelse av hvilke skattytere de ønsker å kontrollere. Grensen for når slik oppgaveplikt kreves, er transaksjoner på mer enn 10 millioner kroner.<sup>96</sup> Opplysningene skal gi grunnlag for å vurdere om om prisene og vilkårene i transaksjonene er fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet.

Av de overfor nevnte reglene framgår det plikter for personlige og upersonlige skattytere om hvilke opplysninger de har plikt til å gi, uansett om det påvirker ligningen eller ikke. Hvis skattyter ikke oppfyller disse pliktene, følger det forutsetningsvis av straffeloven § 378 at det er oppgitt uriktig opplysning som kan føre til straff. Det som er utslagsgivende er den underliggende skatterett. Disse gir indirekte anvisning på hvilke opplysninger skattyter plikter å gi.

### **3.4 Ny skatteforvaltningslov**

I 2015 la Regjeringen fram et forslag til ny skatteforvaltningslov. Loven har til formål å samle forvaltningsreglene på skatte- og avgiftsområdet, samt å effektivisere og forenkle saksbehandlingsreglene.<sup>97</sup> Denne loven skal etter hvert erstatte dagens ligningslov og gjøre skattyters alminnelige opplysningsplikt klarere, slik at den skal kunne utledes direkte av ordlyden.

Videre er det i forslaget lagt opp til at også indirekte avgivelse av opplysninger skal kunne omfattes av opplysningsplikten. Indirekte avgivelse av opplysninger forekommer når skattyter for eksempel gir opplysninger til VPS, og de gir opplysningene videre til ligningsmyndighetene. Selv om dette gir myndighetene bedre kontroll og utgangspunkt i bekjempelsen av skatteunndragelser, må en slik omfattende opplysningsplikt imidlertid veies mot hensynet til rettsikkerhet og personvern.<sup>98</sup> Skattyter har dessuten krav på en viss forutberegnelighet, som skulle tilsi at en utvidelse av opplysningsplikten rammer skattyter hardt. Det kan dessuten være uheldig for den lojale skattyter som innretter seg etter opplysningsplikten. Enkelte skat-

---

<sup>94</sup> FOR-1993-03-15-199

<sup>95</sup> Prop. 1 L (2009-2010) pkt. 15 s. 94

<sup>96</sup> Ot.prp.nr. 62 (2007-2008) s. 4, jf. FOR-2007-12-07-1368 § 1

<sup>97</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 1 s. 11

<sup>98</sup> Innst. 218 L (2012-2013) pkt. 2.2 s. 6-7

tespørsmål kan være svært kompliserte. Derfor er det urimelig å overlate slike spørsmål til skattyteren alene. Loven trer tidligst i kraft i 2017.

## 4 Kan føre til skattemessige fordeler

### 4.1 Innledning

#### 4.1.1 "Kan føre til" skattemessige fordeler

En opplysningssvikt kan bare straffes dersom den "kan føre til" skattemessige fordeler. Etter en naturlig språklig forståelse betyr dette at opplysningssvikten har muliggjort en skattebesparelse, jf. ordlyden "kan føre til". Det stilles ikke krav til at den skattemessige fordel faktisk er oppnådd så lenge det foreligger en mulighet.<sup>99</sup> Dette reiser spørsmål om straffansvar for forsøk. Jeg viser i denne sammenheng til drøftelsen i punkt 2.2.1. Men vilkåret er et spørsmål om årsak og virkning. Et slikt krav til årsakssammenheng er vanlig i for eksempel erstatningsretten. Ansvar er her betinget av en faktisk forbindelse mellom handling og skade, og denne sammenhengen må være adekvat. Det vil si at sammenhengen ikke må være for fjerntliggende for at vilkåret skal være oppfylt. I forbindelse med revidering av ligningsloven, ble det anført at vilkåret er et krav om årsakssammenheng mellom opplysningssvikten og en eventuell skattebesparelse.<sup>100</sup> Dermed kan ikke rent hypotetiske muligheter for en slik fordel være tilstrekkelig for ansvar. Det må foreligge en tydelig påregnelig fordel. For eksempel når skattyter unnlater å gi opplysning om gevinst ved salg av bolig etter skatteloven § 9-2 annet ledd.

#### 4.1.2 "Skattemessige fordeler"

Straffansvarets virkeområde begrenses til unndragelse av de skatter og avgifter som årlig fastsettes av Stortinget med hjemmel i Grunnloven § 75 bokstav a. Det vil si at andre fordeler skattyter eventuelt oppnår ved en opplysningssvikt, ikke er relevant for straffespørsmålet om skattesvik.

Med skattemessige "fordeler" forstås et gode eller en besparelse. Eksempler på hva som anses som "skattemessige fordeler", er at den skattepliktige inntekt eller formue er fastsatt for lavt, eller at gjeldsfradrag er fastsatt for høyt.<sup>101</sup> Eller at et dokumentasjonskrav ikke er oppfylt. Spørsmålet er hva denne fordelens måles opp mot.

---

<sup>99</sup> Harboe m.fl. (2015) s. 455

<sup>100</sup> TOSLO-2011-104857-4 pkt. VII, jf. NOU 2003:7 pkt. 14

<sup>101</sup> Lignings-ABC (2015/2016) punkt 3.9.1

Ved første øyekast kan bestemmelsen forstås som at den bare rammer uberettigede fordeler. Dette skulle tilsi at for eksempel et berettiget fradrag ikke er å anse som en skattemessig fordel. Imidlertid framkommer det av lovens forarbeider at det ikke er et vilkår at fordelene er uberettiget. Det er altså uten betydning om skattyter har krav på fordelene eller ikke. Skattyter som ikke kan dokumentere en fradragsberettiget utgift, og derfor fabrikkerer et falsk bilag for tilsvarende beløp, kan dermed straffes.<sup>102</sup>

Det er uten betydning om den skattemessige fordelene kunne vært oppnådd på andre måter. For eksempel vil tidfestingsfordeler muligens omfattes av bestemmelsen. Reglene om tidfesting regulerer når en inntektspost skal inntektsføres eller en kostnad skal fradras, jf. skatteloven § 14-2. Hovedregelen er at det skal inntektsføres eller fradras i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyter å dekke eller innfri kostnaden. Dersom en kostnad blir tidfestet for tidlig, vil skattyter få for høye fradrag og dermed betale for lite skatt. Hvis feilen blir ”rettet” slik at samme kostnad ikke blir fradragsført det året den egentlig skulle vært tidfestet, slik at skattyter dette året betaler mer skatt, innebærer reglene om tidfesting en likviditetsfordel i perioden mellom den faktiske fradragsføringen og det året det ville vært korrekt å fradragsføre kostnaden.<sup>103</sup> En slik framgangsmåte skaper en ”fordel” for skattyter, og det må derfor antas at også disse tilfellene rammes, slik som ved ileggelse av tilleggs-skatt.<sup>104</sup> Dessuten stilles det som nevnt overfor ikke krav til at fordelene faktisk er oppnådd.

Underskudd kan også gi skattemessige fordeler gjennom fremføringsreglene i skatteloven § 14-6. Ved for eksempel en fusjon mellom to selskaper, der det ene selskapet har et stort fremførbart underskudd og det andre selskapet har et stort overskudd, kan det oppstå skattemessige fordeler fordi skatteposisjonen smelter sammen.<sup>105</sup> I Rt. 1997 s. 1117 ble skattyter ilagt tilleggsskatt på grunn av et uriktig fremført fradrag for underskudd. Et av spørsmålene i saken var derfor om dette kunne føre til for lav skatt. Skattyteren påberopte seg andre grunnlag for fradrag. Men det foreligger skattemessige fordeler selv om han har andre grunnlag for reduksjon i skatten.<sup>106</sup>

Det er klart at det må foreligge visse betingelser for når en opplysningssvikt kan føre til ”skattemessige fordeler”. Det er uansett viktig at opplysningene som legges til grunn for ligningen er riktige. ”Det er derfor nødvendig å vurdere egnetheten til å oppnå skatte- eller avgiftsmes-

---

<sup>102</sup> Ot.prp.nr. 21 (1991-1992) s. 41

<sup>103</sup> Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) s. 53

<sup>104</sup> NOU 2003:7 s. 117

<sup>105</sup> Zimmer (hegnar.no) (2014)

<sup>106</sup> Ot.prp.nr. 21 (1991-1992) s. 41, jf. Rt. 2012 s. 1288

sig 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”.

Hensynet bak regelen om skattesvik er å ramme atferd som er egnet til å gi skattyter et gode i form av skattefordeler, ved en opplysningssvikt. Det sentrale er at skattyter skal gi nødvendig informasjon om egen inntekts- og formuesforhold. Problemstillingen i denne oppgaven er hvorvidt en kan straffes for uriktige eller ufullstendige opplysninger dersom de ikke har betydning for korrekt ligning.

#### 4.1.3 Forholdet til skattelovens regler

Før man kan avgjøre om det foreligger en straffbar overtredelse av straffeloven § 378, må man ta stilling til de skatterettslige regler.<sup>107</sup> Det er skatteloven som definerer skattebegrepet, altså hva som er skattepliktig. En forutsetning for at skattyter kan straffes for opplysningssvikt, er at opplysningssvikten har betydning for hans skatteplikt.

##### 4.1.3.1 *Transocean-saken*

Bakgrunnen for avhandlingens hovedproblemstilling, er Transocean-saken.<sup>108</sup> Denne saken omtales ofte som Norges største skattesak. De involverte partene var blant annet uenig i lovforståelsen i ligningsloven § 12-1 nr. 1. Selv om det er tale om et annet rettsgrunnlag, har det for denne avhandlingen direkte overføringsverdi til tolkningen av straffeloven § 378 ettersom det ikke var til hensikt med realitetsendringer ved overføring av straffebestemmelsene til den nye straffeloven, jf. drøftelsen i punkt 2.3 overfor.

I saken ble tre skatterådgivere og tre riggselskaper tiltalt for medvirkning til unndragelse av rundt syv milliarder kroner i skatt i forbindelse med ulike skattespørsmål. Saken ble forfulgt av Økokrim i over et tiår, før skatterådgiverne og riggselskapene ble frikjent på alle punkter i Oslo tingrett. Saken skulle til videre behandling i lagmannsretten tidlig i 2016, men Økokrim trakk saken i siste liten på grunn av habilitetsinnsigelser. Lagmannsretten har i tilknytning til dette avsagt frifinnende dom, slik de skal når påtalemyndigheten frafaller sin anke.

En av Økokrims subsidiære anførsler i tingretten, var at de tiltalte kunne domfelles for overtredelse av ligningsloven § 12-1 selv om opplysningene som ble gitt i selvangivelsen var tilstrekkelige med hensyn til at de ikke medførte gal skatteberegning. Dermed skulle de tiltalte

---

<sup>107</sup> Tvedt (1990) s. 116

<sup>108</sup> TOSLO-2011-1048-4

kunne bli straffet selv om den materielle skattejusen var riktig. Anførselen ble ikke prosedert i tingretten, men var en av hovedbegrunnelsene for anken til lagmannsretten.

## **4.2 Kan man straffes for skattesvik selv om opplysningssvikten er uten betydning for ligningen?**

Spørsmålet videre er om også opplysningssvikt uten betydning for ligningen medfører straff etter straffeloven § 378. Under den videre framstilling vil de relevante rettskildene på området bli gjennomgått.

### **4.2.1 Lovteksten**

Utgangspunktet er at skattyter skal gi korrekt og tilstrekkelig informasjon som utgangspunkt for ligningsmyndighetenes avgjørelse av det materielle skattespørsmål og fastsettelse av riktig ligning. Spørsmålet er om lovens ordlyd åpner for straff uavhengig av hva som er korrekt ligning. Ordlyden er på dette punkt relativt åpen.

På den ene siden kan ikke en slik fortolkning utelukkes, da bestemmelsen ikke gir andre begrensninger enn at det er tilstrekkelig at opplysningssvikten medfører en mulighet for at skattemessige fordeler oppnås, jf. drøftelsen overfor. På den annen side må denne muligheten være påregnelig, jf. ordlyden ”kan føre til”. Det er tale om et krav om årsakssammenheng, der ordlyden viser til den nødvendige sammenheng mellom opplysningssvikten og skattebesparelsen. Dette skulle tale for at ordlyden ikke åpner for straff uavhengig av hva som er korrekt ligning.

Bestemmelsens formål taler også for en slik forståelse. Paragrafen er ment å ramme atferd som fører til unndragelse av skatter og avgifter. Bestemmelsens overskrift ”skattesvik” støtter også opp om dette.

Ordlyden må derfor som utgangspunkt forstås som at opplysningssvikten bare kan straffes dersom den har betydning for ligningen.

### **4.2.2 Forarbeider**

Dersom ikke ordlyden gir klar anvisning på spørsmålet, er det hensiktsmessig å se hen til andre rettskilder. Forarbeidene til straffeloven og ligningslovens tidligere bestemmelser om skattesvik er forholdsvis tause om situasjonen. Men i forbindelse med en lovendring av regle-

ne om tilleggsskatt, ble spørsmålet tatt opp.<sup>109</sup> Hensikten var å foreta en gjennomgang av ligningslovens systemer og utrede forholdet mellom tilleggsskatt og straff. Utvalget stilte spørsmål om det forelå grunn til endringer av vilkåret ”kan føre til skattemessige fordeler”.

Utvalget dissenterte med et mindretall på en. Mindretallet anførte at bestemmelsen om straff måtte endres, slik at det ikke lenger var et vilkår at den skatterettslige løsning måtte være påvirket av opplysningssvikten. Flertallet anførte derimot at det ikke var grunn til endring av bestemmelsen.

Flertallet la vekt på at vilkåret er et krav om årsakssammenheng uten å drøfte dette videre, utover at *virkingen* av opplysningssvikten må være en skattemessig fordel. Det må antas å bety at en opplysningssvikt må ha tilstrekkelig årsaksevne til å muliggjøre en skattefordel. Et slikt krav til årsakssammenheng er vanlig i for eksempel erstatningsretten. I strafferetten derimot, har ikke kravet til årsakssammenheng samme betydning. Ved avgjørelsen av om det foreligger årsakssammenheng, må man som alltid ta utgangspunkt i den naturlige språklige forståelse av ordlyden.<sup>110</sup> Lovteksten uttrykker ikke eksplisitt at en slik fortolkning skal legges til grunn. Men ved en fortolkning av ordlyden betyr kravet til årsakssammenheng at de “uriktige eller ufullstendige opplysningene” som er gitt til ligningsmyndighetene, er årsaken. Virkningen er at det ”kan føre til skattemessige fordeler”. Dette ble også lagt til grunn i *Transocean-saken*.<sup>111</sup> I Ot.prp.nr. 21 (1991-1992)<sup>112</sup> ble det uttalt at det er nødvendig å vurdere egnetheten til å oppnå skattemessige fordeler. Dette harmonerer med tilleggsskatteutvalgets syn på vilkåret. Dette skulle tilsi at opplysningssvikten må ha betydning for ligningen dersom skattyter skal straffes.

I forlengelsen av dette anførte flertallet at formålet også tilsa en slik løsning. Skattyter skal gi de opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene skal kunne foreta en korrekt ligning. Det fantes ingen ”tungtveiende hensyn” som tilsa at det er behov for å straffe skattyter som har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger dersom de ikke har hatt betydning for ligningen.

Mindretallet mente på sin side at spørsmålet var uavklart. Vedkommende la avgjørende vekt på at innholdet av materiell skatterett ikke burde gjøres til en del av straffesaken, delvis på grunn av effektivitets- og økonomiske hensyn, men også fordi skattyter ikke kan ha noen sik-

---

<sup>109</sup> NOU 2003:7 pkt. 14

<sup>110</sup> Andenæs (2004) s. 126-127

<sup>111</sup> TOSLO-2011-104857-4 punkt VII

<sup>112</sup> Ot.prp.nr. 21 (1991-1992) pkt. 5.2.2.2 s. 41



ker oppfatning av den materielle skatterett. Dette reiser spørsmål om skattyters forståelse av skatteretten betydning for spørsmålet.

Det vil sjeldent være slik at gjerningsmannen har tilstrekkelig innsikt i det skatterettslige tema<sup>113</sup>, selv om de fleste skatterettslige spørsmål er enkle. Det vil sjeldent være tvil om at man skal betale skatt dersom man har en arbeidsinntekt. Men skattytere kan misforstå skattereglene. Dette reiser igjen spørsmål om rettsuvidenhet, jf. straffeloven § 26, som det i denne oppgaven avgrenses mot. For det andre fører det til betydelige forsinkelser i sakens framgang, om tvil om skatterettslige spørsmål blir tatt opp som en del av straffesaken. Hvis man i saker som dette først må ta stilling til det materielle spørsmål, for deretter å avgjøre om straffebudet er overtrådt, vil det hindre effektivitet i systemet. Dermed må opplysningsplikten avgrenses. På den annen side kan det være vanskelig å bevise skattyters forståelse av skattereglene.<sup>114</sup> Det er dessuten ligningsmyndighetenes oppgave å avgjøre anvendelsen av skattereglene.

Mindretallet hevdet i forlengelsen av dette at ordlyden ikke måtte tolkes innskrenkende, slik at det er nok at opplysningen har relevans for skattespørsmålet. Dette harmonerte best med straffetrusselens formål, som ifølge mindretallet er å sikre at skattyter gir riktige og fullstendige opplysninger. Det er opplysningssvikten som rammes, uavhengig av ligningsresultatet, ifølge mindretallet.

Videre hevder vedkommende at vilkåret er subjektivt og knytter seg direkte til skyldkravet. Flertallet avviser påstanden, da det er tale om et objektivt straffbarhetsvilkår.

Mindretallet drøftet avgjørelsen i Rt. 1999 s. 223, og henviste til uttalelsen på side 239 i dommen. Uttrykkene ”relevant” og ”nødvendig” skaper usikkerhet om gjeldende rett. Vedkommende stiller spørsmål om ”nødvendig” er det samme som ”avgjørende”, med hensyn til hvilken betydning det skatterettslige spørsmål har for opplysningssvikten, og om det var krav til hvor vesentlig opplysningssvikten måtte være. Språklig sett er ikke ordene helt ulike, men det må antas at det kreves mer for at noe skal være avgjørende enn om det er nødvendig. Uansett vil kravet til årsakssammenheng bli tilsidesatt hvis det kun gjelder et relevanskrav. Et nødvendig, og kanskje avgjørende kriterium for at opplysningssvikten skal føre til skattemessige fordeler, er at det foreligger årsakssammenheng.

Skattyter skal bidra med opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene kan fastlegge riktig skatt. Disse opplysningene blir gitt på grunnlag av skattyters forståelse av den materielle skat-

---

<sup>113</sup> Ot.prp.nr. 22 (2008-2009) pkt. 11.6.4.4 s. 336

<sup>114</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.6 s. 219

terett. Men det er ligningsmyndighetene som skal avgjøre om anvendelsen av skattereglene er korrekt, på grunnlag av opplysningene. Derfor må skattyter gi tilstrekkelige opplysninger til ligningsmyndighetene. Dersom opplysningene ikke er fullstendige må man etter flertallets syn avgjøre om de manglende opplysninger er nødvendige for ligningen. Spørsmålet kommer antakelig på spissen i de tilfellene hvor det er tale om ressurssterke skattytere, personlige eller upersonlige, som er eksperter eller får eksperthjelp slik at opplysningene som gis er tilpasset reglene. Men en slik forutinntatt innstilling til skattyterne er uheldig. Det er jo ikke i skattyters ønske at han skal idømmes straffansvar. Bestemmelsen må derfor forstås etter flertallets syn. Dette er en lovforståelse som har de beste grunner for seg, i det at staten ikke kan ha noen interesse i å straffeforfølge skattyters opplysningssvikt som ikke har betydning for ligningen.

Etter dette er det likevel klart at det er flertallets syn som bør legges til grunn og som må antas å gi uttrykk for gjeldende rett. Selv om forarbeidene er marginale, heller de i retning av at man ikke kan straffes for skattesvik selv om det foreligger opplysningssvikt, dersom det er uten betydning for korrekt ligning.

Hvorvidt en dissens innad i utvalget har betydning for vekten, er ikke så interessant. I avgjørelser fra domstolene er det flertallet som avgjør saken. Dette må antas å gjelde også for disse forarbeidene, ettersom det var flertallets synspunkt om at det ikke var grunn til å endre reglene som ble lagt til grunn ved lovgivers etterfølgende behandling av saken.<sup>115</sup>

Tilleggsskatteutvalgets mindretall mener det ikke foreligger noen ”tungtveiende beskyttelsesverdige grunner” til at skattyter skal ha anledning til å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger uten at det fører til konsekvenser når opplysningene er gitt forsettlig eller grovt uaktsomt. Med hensyn til straffetrusselens formål, er det uheldig at skattytere som prøver å unndra skatt ikke blir straffet for det, fordi vedkommende får medhold i sin forståelse av de materielle skatteregler. Dette blir en særlig problemstilling der det skatterettslige spørsmål er tvilsomt. Spørsmålet blir dermed hvor grensen går for hva som er tvilsomt og relevant. Uttrykkene som ble brukt i Rt. 1999 s. 223, og av utvalgets mindretall, er vage og skjønnsmessige. Grensen for hva som er relevant og hva som er tilstrekkelig tvilsomt, blir derfor uskarp. Det må i alle fall antas å gå en grense der skattemyndighetene og skattyter er uenig i hva som er riktig ligning, og skattyter dermed klager på ligningen eller reiser sivil sak. Men hvis grensen settes deretter, vil jo ikke lenger vilkåret for hva som er å anse som en skattemessig fordel være et objektivt kriterium når man må se hen til skattyters handlemåte. Hva som er å anse som relevant, må i alle fall sees i sammenheng med at man ikke kan skille opplysningsplikten fra hva som er riktig beskatning.

---

<sup>115</sup> Ot.prp.nr. 82 (2008-2009)

### 4.2.3 Rettspraksis

Det er imidlertid omfattende rettspraksis hva gjelder tolkningen av vilkårene ”uriktig eller ufullstendig opplysning” og ”kan føre til skattemessige fordeler”. Avgjørelsene baserer sine slutninger på ligningslovens bestemmelser om straff, men er som nevnt likevel av betydning for tolkningen av straffeloven § 378.

I Rt. 1999 s. 223 ble spørsmålet behandlet første gang. Saken gjaldt straffansvar for uriktig eller ufullstendig opplysning i forbindelse med salg av aksjer. Annenvoterende presiserte at opplysningsplikten etter ligningsloven ”ikke kan løsrives fra hva som er riktig beskatning”, i forhold til tolkningen av ligningsloven § 12-1 nr. 1:

”Etter mitt syn fremgår det av denne bestemmelse at opplysningsplikten etter ligningsloven er begrenset til å gjelde opplysninger som er *nødvendige* for å få gjennomført en skatterettslig korrekt ligning. Straffebestemmelsen i § 12-1 nr 1 må tolkes på denne bakgrunn”.<sup>116</sup>(min kursivering)

Uttalelsen kan tas til inntekt for at opplysningsplikten avgrenses av hva som er nødvendig for å fastlegge riktig ligning. Hvis ligningsmyndighetene har beregnet riktig skatt på bakgrunn av opplysningene som er gitt, er opplysningsplikten overholdt. Videre uttaler annenvoterende seg om vilkåret ”kan føre til skattemessige fordeler”:

”Etter min mening må denne bestemmelse[...]forstås slik at det er et vilkår for straff at det er gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger om forhold som er *relevant ut fra en riktig forståelse av skatteloven*”.<sup>117</sup>(min kursivering)

Til støtte for uttalelsen var tungtveiende reelle hensyn, som at staten ikke kan ha noen interesse i straffe skattyter ved å fremtvinge opplysninger som ikke er nødvendige for en korrekt ligning. Dette er en lovforståelse som har de beste grunner for seg.

Hva som er ”relevant ut fra en riktig forståelse av skattereglene”, reiser spørsmål om hvilken betydning skattyters forståelse av de materielle skattereglene, herunder betydningen av ”relevant” og ”nødvendig”. Jeg viser til drøftelsen ovenfor. Det må likevel antas at annenvoterende

---

<sup>116</sup> Rt. 1999 s. 223 på side 239

<sup>117</sup> Rt. 1999 s. 223 på side 239

mener at kravet om årsakssammenheng fører til at opplysningssvikten må ha *betydning* for korrekt ligning.

Selv om uttalelsene er skrevet av annenvoterende i et obiter dictum, står uttalelsen uimotsagt. Slike uttalelser blir i større grad tillagt vekt ettersom Høyesterett ønsker å angi retningslinjer for prinsipielt viktige spørsmål, også i obiter dictum.<sup>118</sup> Dessuten er det henvist til avgjørelsen i etterfølgende praksis, som bekrefter synspunktet.

I Rt. 2006 s. 1598, som gjaldt et ektepars drift av en blomsterforretning som ikke var registrert i enhetsregisteret, merverdiavgiftsmanntallet eller i deres selvangivelse, kom Høyesterett til at det ikke forelå opplysningssvikt og at ligningsloven § 12-1 ikke kom til anvendelse ettersom opplysningsplikten er begrenset til egen ligning. Saken gjaldt spørsmålet om det forelå en straffebelagt plikt til å opplyse om ektefellens inntekt i selvangivelsen.

Høyesterett uttalte seg først om skattyters alminnelige opplysningsplikt, og mente den er begrenset til å gjelde det som er relevant for egen ligning, jf. Ot.prp.nr. 29 (1978-1979) s. 76, rettspraksis og teori.<sup>119</sup>

Høyesterett slutter seg til annenvoterende i Rt. 1999 s. 223 hva gjelder forståelsen av ligningsloven § 4-1: ”Med tilslutning fra en dommer legger han til grunn at opplysningsplikten er begrenset til det som er nødvendig for å få gjennomført en skatterettslig korrekt ligning(...)”.<sup>120</sup> I tilknytning til dette uttaler Høyesterett seg om at ”den felles virksomhet var uten betydning for ligningen”.<sup>121</sup> Her belyses opplysningspliktens sammenheng med den skattemessige fordel. Hvis opplysningene ikke var av betydning, kunne vedkommende ikke bli straffet for forholdet.

I en dom fra Eidsivating lagmannsrett avsagt 22. mai 2015<sup>122</sup> som gjaldt skattesvik for brudd på regnskapslovgivningen, slutter dessuten retten seg til flertallets synspunkter i NOU 2003:7 og til Rt. 1999 s. 223. I dommens premisser omtaler retten vilkåret som ”egnethetsvilkåret”. I forlengelsen av dette viser retten til en uttalelse i Ot.prp.nr. 21 (1991-1992) punkt 5.2.2.2: ”Det er derfor nødvendig å vurdere egnetheten til å oppnå skatte- eller avgiftsmessig fordel isolert i forhold til den aktuelle handling”, som også er nevnt overfor under punktet om forarbeider. At det er tale om et egnethetsvilkår, heller i retning av at det må foreligge en årsaks-

---

<sup>118</sup> Eckhoff (2001) s. 175

<sup>119</sup> Rt. 2006 s. 1598 avsnitt 13-14

<sup>120</sup> Rt. 2006 s. 1598 avsnitt 15

<sup>121</sup> Rt. 2006 s. 1598 avsnitt 17

<sup>122</sup> LE-2014-97438 s. 10-12

sammenheng, og at rettens synspunkter er i samsvar med utvalget i NOU 2003:7. Opplysningene som gis må være egnet til å endre ligningsfastsettelsen. Til støtte for sitt syn, tillegger de også uttalelsene i Transocean-saken vekt.

I anken i Transocean-saken anførte påtalemyndigheten subsidiært at de tiltalte kunne domfelles for overtredelse av ligningsloven § 12-1 selv om opplysningene som ble gitt i selvangivelsen ikke var egnet til å medføre feil skatteberegning.

De tiltalte anførte på sin side at man kan ikke straffes for skattesvik når det faktisk ikke var unndratt skatt. Er den underliggende skattejus anvendt og forstått korrekt, og det i tilknytning til dette er gitt tilstrekkelige opplysninger, kan de tiltalte ikke anses for å ha overtrådt ligningslovens regler om skattesvik.

Tingretten kom til at påtalemyndighetens anførsel ikke hadde rettskildemessig dekning, at de tiltalte hadde anvendt riktig skattejus og at opplysningene dermed har ført til at ligningsmyndighetene kunne beregne korrekt skatt, slik at opplysningssvikten ikke medførte skattemessige fordeler. Hvis påtalemyndighetens anførsel skulle tas til følge, måtte det bli en totalvurdering av straffverdigheten.

Tingretten gjennomgikk lovens ordlyd, forarbeider og rettspraksis. Retten uttalte at ordlyden var relativt åpen, og at forarbeidene ikke avgjorde spørsmålet. De sluttet seg til uttalelsene i NOU 2003:7 hvor tilleggsskatteutvalget drøftet spørsmålet, som retten mente var i samsvar med tidligere praksis.<sup>123</sup>

I saken bemerker retten at det i saker om tilleggsskatt ikke er blitt idømt tilleggsskatt der uriktige eller ufullstendige opplysninger ikke har ført til endret ligning i skattyters disfavør. I tilknytning til dette forutsetter tilleggsskatt at det kunne vært unndratt skatt. Påtalemyndighetens anførsel i saken forutsetter at forholdet ikke kan reageres forvaltningsmessig mot, skal det kunne reageres strafferettslig mot. Retten uttalte at dette hadde formodningen mot seg. Dette vil jeg komme tilbake til under den videre framstilling.

I tilknytning til Rt. 1999 s. 223 og forståelsen av vilkåret, bemerker retten at "[s]ubjektive forhold hos den som gir opplysningene er uten relevans; det er tale om et objektivt straffbarhetsvilkår".

---

<sup>123</sup> Rt. 1999 s. 223

Tingrettens konklusjon i Transocean-saken tilsier at hvis det er foretatt korrekt ligning ut ifra de opplysninger som er gitt fra skattyter, skal ikke vedkommende kunne straffes, så lenge en har bygget på en riktig forståelse av de materielle skatteregler.

Rettspraksis som foreligger på området, er etter en gjennomgang ensartet og uimotsagt. Etter dette er det klart at gjeldende rett, på bakgrunn av rettspraksis, er at skattyter ikke kan straffes for skattesvik selv om opplysningssvikten er uten betydning for korrekt ligning. Avgjørelsen i Transocean-saken er derfor i tråd med Rt. 1999 s. 223 og Rt. 2006 s. 1598.

#### 4.2.4 Juridisk teori

I ”Økonomisk kriminalitet, Utvalgte emner” fra 1990<sup>124</sup> blir spørsmålet kort berørt. I boken redegjøres det for hvordan vilkårene i ligningsloven er å forstå. Forfatteren starter først med å fastslå at for å anvende straffebestemmelsene, er det nødvendig med en viss innsikt i de materielle skattereglene. Hvor omfattende innsikt som kreves vil imidlertid bero på forholdene i den enkelte sak.<sup>125</sup> Men man kan gi riktige og fullstendige opplysninger selv om man ikke har full oversikt over den materielle skatterett, som for eksempel ved at skattyter ikke vet om en kostnad er fradragsberettiget, men fremlegger en faktisk beskrivelse av kostnaden og bilag for dette. Dette heller i retning av at forståelsen av den bakenforliggende skatterett kan være av betydning for spørsmålet om straff, og at man ikke kan straffes dersom opplysningssvikten er uten betydning for ligningen.

Forfatteren hevder at spørsmålet om hvorvidt en kan straffes selv om opplysningssvikten ikke har hatt betydning for ligningen, har vært gjenstand for diskusjon hva gjelder tilleggsskatt: ”[s]pråklig sett må spørsmålet besvares bekreftende”.<sup>126</sup> Begrunnelsen for dette er at de gale opplysninger kan føre til for lav skatt dersom feilen ikke oppdages. Dette er i strid med gjeldende rettspraksis på området.

I boken om ”Skattemessig gjennomskjæring” fra 2012<sup>127</sup>, hevder Harboe at en tilfredsstillende etterlevelse av opplysningsplikten etter ligningsloven, forutsetter at skattyter gir opplysninger som gir grunnlag for en riktig forståelse av de materielle skatterettslige regler. Harboe<sup>128</sup> uttaler i denne sammenheng at: ”[s]vikt i opplysningsplikten skal ha skattemessig rele-

---

<sup>124</sup> Tvedt (1990)

<sup>125</sup> Tvedt (1990), s. 93.

<sup>126</sup> Tvedt (1990), s. 121

<sup>127</sup> Harboe (2012), s. 297

<sup>128</sup> Harboe m.fl. (2015), s. 455

vans før den kan ha konsekvenser i form av straffansvar.” Begge uttalelsene er i tråd med rettspraksis, og tilleggsskatteutvalgets synspunkter.

Den juridiske teori på området er knapp. Løsningen er etter dette uklar, hvis man leser teorien isolert. Derimot er løsningen, etter en gjennomgang av de øvrige rettskilder i sammenheng med teori, at man ikke kan straffes selv om det foreligger opplysningssvikt, dersom den ikke har betydning for ligningen.

#### 4.2.5 Reelle hensyn

Det som taler for en løsning der skattyter kan straffes for skattesvik på bakgrunn av en opplysningssvikt som ikke har betydning for ligningen, er for det første hensynet til effektivitet i rettssystemet. At de skatterettslige spørsmål blir en del av straffesaken, medfører at saken kan bli meget omfattende og at det kan forsinke sakens fremdrift. Rent økonomisk er dette uheldig for samfunnet. Det er ikke bare med på å forsinke den aktuelle sak, men også andre saker som venter på å bli tatt opp til behandling i rettssystemet.

Derimot vil det alminnelige rettssikkerhetsprinsipp tale mot en slik løsning. Domstolens oppgave er blant annet å sørge for at borgerne blir vernet mot maktmisbruk fra allmennheten og det offentlige. Dette krever en utførlig og grundig behandling av eventuelle tvister i domstolen, og at det som er relevant for sakens utfall blir drøftet. Dessuten må man anta at spørsmål vedrørende materielle skatterettslige regler er avgjort på forhånd. Der dette er uklart, må retten i alle fall foreta en prejudisiell avgjørelse av de materielle regler før straffespørsmålet i samme sak. Selv om dette måtte ta lang tid og antakelig ikke blir avklart før det er gått flere år, må rettssikkerhetshensynet stå sterkt.

Hensynet til rettferdighet blant borgerne tilsier også en løsning der opplysningssvikten som ikke har betydning for korrekt ligning, ikke kan straffes. Forholdet mellom lovbrudd og straff skal etter dette være forholdsmessig. Det vil dessuten ikke være naturlig å straffe skattyter dersom opplysningssvikten ikke har betydning for ligningen. Det vil virke svært urimelig om skattyter som faktisk ikke har unndratt skatt, skal kunne straffes på grunn av en opplysningssvikt.

På den annen side kan det virke mot straffetrusselens formål. Straffetrusselen i seg selv skal virke holdningsskapende og avskrekkende, i tillegg til at det skal gis opplysninger som er nødvendige for at skattemyndighetene skal kunne foreta en korrekt ligning. Det er lite holdningsskapende å tillate en opplysningssvikt i seg selv.

Men det kan vel ikke være i domstolen eller statens interesse å straffe skattyter dersom han oppgir opplysninger som ikke er nødvendige for ligningen. Etter min mening kan det ikke være slik at staten ønsker å straffe, kun med det formål å straffe. Hvis straffansvaret etter dette kun knyttes opp mot opplysningssvikten alene, og unnlater å ta stilling til skatteretten, blir man straffet for kun å gi gale opplysninger. Dette kan ikke være straffverdig.

Ved overføringen av straffebestemmelsene om skattesvik fra ligningsloven til straffeloven, hadde dessuten lovgiver anledning til å vurdere om vilkåret skulle bli stående eller ikke. At vilkåret ikke ble endret eller sløffet, er et moment som taler i retning av at gjeldende rett er klar.

#### 4.2.6 Legalitetsprinsippet

Grunnloven er overordnet straffelovgivningen: ”Ingen kan dømmes uden efter Lov”.<sup>129</sup> Det vil si at straffeloven må ligge innenfor de rammer som Grunnloven oppstiller. Dette omfatter både materielle og formelle krav til lovgivningen. Men dette må også sees i sammenheng med EMK artikkel 7.<sup>130</sup> Det er de materielle krav til lovgivningen som vil være av betydning for oppgavens problemstilling.

Hensynet bak prinsippet er for det første at borgerne skal sikres mot vilkårlige avgjørelser. Dommeren har ikke kompetanse til å sette rammene for hva som er straffbart. Det er opp til lovgiver. Straff er den strengeste reaksjon som kan brukes mot borgerne, og det skal derfor utvises forsiktighet og respekt når bruk av straff gjør seg gjeldende.

Kravet innebærer at straffebudet må utformes på en klar og tydelig måte, som skaper forutberegnelighet for borgerne.<sup>131</sup> Det mest hensiktsmessige ved utforming av straffebud, er at de er utformet slik at ”man ved å sammenholde teksten i straffebudet med en gitt atferd kunne fastslå om forholdet var straffbart eller straffritt”.<sup>132</sup> Men straffeloven har til hensikt å ramme de fleste straffverdige handlinger. Derfor kan man ikke oppstille absolutte krav til forutberegnelighet for borgerne.

Straffeloven § 378 er klart nok utformet. Det må være en årsakssammenheng mellom opplysningssvikten og skattebesparelsen. Da foreligger det hjemmel for å straffe. Men hvis gjeldende rett er slik mindretallet i tilleggsskatteutvalget anfører de lege ferenda, at skattyter kan

---

<sup>129</sup> Grunnloven § 96

<sup>130</sup> Frøberg (2015), s. 64

<sup>131</sup> Strandbakken (2004), s. 196

<sup>132</sup> Eskeland (2013), s. 116



straffes selv om opplysningssvikten er uten betydning for ligningen, er den eneste måten en slik forståelse kan legges til grunn en lovendring. Spørsmålet er imidlertid om det foreligger særlige krav om tydelig lovhjemmel også for den skatterettslige løsning når man er i en straffesak.

Skatteretten pålegger skattyterne både byrder og plikter. Derfor står legalitetsprinsippet sterkt også på skatterettens område.<sup>133</sup> Zimmer hevder i denne sammenheng at legalitetsprinsippet gjør seg særlig gjeldende hvor det er spørsmål om regelen gir skatteplikt eller ikke, i motsetning til om de gir adgang til fordelaktige disposisjoner eller fradragrett.<sup>134</sup> Legalitetsprinsippet setter også i skatteretten krav til klar hjemmel. Bestemmelsene må utformes så entydig som mulig, slik at borgerne kan forutse sin rettsstilling hva gjelder forståelsen av de skattemessige reglene.

Spørsmålet er om legalitetsprinsippet også setter særlige krav til skattehjemmelen når det er aktuelt å straffedømme for skatteunndragelser. Dette kan best belyses av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen på skatterettens område. Det er alminnelig antatt at dette er et akseptert hjemmelsgrunnlag for myndighetsutøvelse. Skattemessig gjennomskjæring er knyttet til en disposisjons forretningsmessige virkninger eller motiver. En disposisjon som inngår som ledd i et større kompleks av disposisjoner, vurderes i en helhet når vilkårene for gjennomskjæring er oppfylt.<sup>135</sup> Men hvordan kan man bygge på en ulovfestet regel på et område hvor det kreves hjemmel i lov? I tilfeller hvor det ikke foreligger klar hjemmel for skatteplikt, eventuelt et fradrag, kan det være problematisk å domfelle for skatteunndragelse.

Hvis skattebestemmelsene er uklare burde prinsippet gjelde særlig sterkt, fordi det kan få store konsekvenser for skattyter i tvilstilfeller.<sup>136</sup> Prinsippet setter grenser for hvor langt man kan gå dersom man ikke har klar hjemmel. Regelen om ulovfestet gjennomskjæring forandrer seg over tid, på bakgrunn av rettspraksis. På grunn av dette kan det bli vanskelig for skattyter å forutse de skattemessige virkninger. Hvis skattebestemmelsene er uklare, kan man havne i en situasjon hvor det er grunnlag for å endre ligningen i stedet for straff for opplysningssvikt? Jeg avgrenser videre mot dette problemstillingen. Men hvis skattehjemmelen er uklar, burde straffelovens legalitetsprinsipp stå sterkt slik at skattyter ikke straffes uten hjemmel.

Spørsmålet videre blir om tolkningen av vilkåret blir den samme som for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 2.

---

<sup>133</sup> Rt. 2005 s. 577 avsnitt 34

<sup>134</sup> Zimmer (2014), s. 49, jf. Rt. 2005 s. 577 avsnitt 34

<sup>135</sup> Lignings-ABC (2015/2016) pkt. 5 s. 1302-1303

<sup>136</sup> Rt. 2005 s. 577

#### 4.2.7 Tilleggsskatt

Ettersom vilkårene i reglene om tilleggsskatt og straff antas å ha det samme innhold, er det hensiktsmessig å se hen til reglene om tilleggsskatt for å klarlegge gjeldende rett i straffeloven § 378. Hovedregelen om tilleggsskatt er plassert i ligningsloven kapittel 10. Ligningsloven § 10-2 nr. 1 første punktum lyder: ”Skattyter som har gitt ligningsmyndighetene *uriktige eller ufullstendige opplysninger*, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsskatt *når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler*”.(min kursivering)

Spørsmålet under den videre framstilling er om bestemmelsen for tilleggsskatt tilsier den samme tolkning som for straff.

##### 4.2.7.1 *Uriktige eller ufullstendige opplysninger*

Utgangspunktet for tolkningen av om skattyter har gitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” til ligningsmyndigheten er i likhet med straffeloven § 378, skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4. Det skal foretas en objektiv vurdering, jf. Rt. 1992 s. 1588.<sup>137</sup> Jeg går ikke nærmere inn på vurderingstema her, jf. drøftelsen overfor. En opplysning er uriktig dersom de ikke stemmer med de faktiske forhold. Opplysningen er ufullstendig når skattyter ikke gir tilstrekkelige opplysninger om de underliggende realiteter. Det er uten betydning om de isolert sett er korrekte.<sup>138</sup>

Vurderingen av om det foreligger ”uriktig eller ufullstendig opplysning”, følger det samme vurderingstema som straffeloven § 378 hva gjelder opplysningsplikten. Dette skulle tilsi at vilkåret har samme innhold og skal forstås likt. Dette er også lagt til grunn i forarbeidene.<sup>139</sup>

Skattyter har etter dette plikt til å gi alle de opplysninger som er nødvendige, slik at ligningsmyndighetene kan vurdere anvendelsen av de materielle skatterettslige regler. Vilkårts innhold skiller seg dermed ikke vesentlig fra vilkåret i straffeloven § 378.

---

<sup>137</sup> Harboe m.fl. (2015) s. 381

<sup>138</sup> Lignings-ABC (2015/2016) s. 1273

<sup>139</sup> Ot.prp.nr.82 (2008-2009) pkt. 8.2.1 s. 36

#### 4.2.7.2 *Når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler*

Før en lovendring i 2009<sup>140</sup> var det et vilkår for ileggelse av tilleggsskatt at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til for lav skatt. Bakgrunnen for lovendringen var blant annet å klargjøre at det ikke er avgjørende om skatten et enkelt år blir redusert, som for eksempel ved tidfestingsfeil.<sup>141</sup> Det var dessuten ønskelig at ordlyden i ligningsloven § 10-2 og straffeloven § 378 skulle samsvare.

Vilkårets ordlyd skiller seg fra straffeloven § 378. I ligningsloven § 10-2 nr. 1 lyder vilkåret ”når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler”. Det må antas at vilkåret har den samme betydning i de to bestemmelsene hva gjelder ”skattemessige fordeler”. I tilknytning til dette er det nødvendig at ”opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til” skattemessige fordeler. Etter en naturlig språklig forståelse skulle dette tilsi at skattyter bare kan ilegges tilleggsskatt dersom opplysningssvikten har betydning for ligningen. En forutsetning for å ilegge skattyter tilleggsskatt er at opplysningene objektivt sett er nødvendige for å gi eller kunne gi skattemessige fordeler.<sup>142</sup> Hvis resultatet av ligningen er den samme uavhengig av skattyters opplysningssvikt, ilegges det ikke tilleggsskatt.<sup>143</sup>

I *Transocean-saken*<sup>144</sup> uttalte retten: ”Det foreligger en omfattende rettspraksis knyttet til opplysningsplikten, som oftest knyttet til spørsmålet om (skjerpet) tilleggsskatt. Så vidt retten kan se er det ikke i noen tilfeller blitt idømt tilleggsskatt hvor gale eller mangelfulle opplysninger ikke har ført til endret ligning i skattyters disfavør. I tilknytning til tilleggsskatt bemerkes at reglene om beregningen av tilleggsskatten, jf. ligningsloven § 10-4, forutsetter at det er eller kunne vært, unndratt skatt.” I likhet med straffeloven § 378 innebærer bestemmelsen et krav om årsakssammenheng.<sup>145</sup> Jeg viser til drøftelsen overfor hva gjelder kravets innhold.

##### 4.2.7.2.1 *Unntak*

De unnskyldelige forhold etter ligningsloven § 10-3 gjør at subjektive forhold er av betydning for om det skal gjøres unntak fra hovedregelen om ileggelse av tilleggsskatt når vilkårene er oppfylt. Derfor må skattyters skyld fastlegges før det ilegges tilleggsskatt. De unnskyldelige

---

<sup>140</sup> Lov 19. juni 2009 nr. 49

<sup>141</sup> Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.2.3 s. 41

<sup>142</sup> Harboe m.fl. (2015) s. 389

<sup>143</sup> Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) s. 41

<sup>144</sup> TOSLO-2011-104857-4 pkt. VIII

<sup>145</sup> NOU 2003:7 pkt. 14

grunner er sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen lignende årsak. Det ilegges dessuten ikke tilleggsskatt dersom skattyter er død, det er av ubetydelig beløp, ved regne og skrivefeil eller når skattyter frivillig retter feilen.

#### 4.2.7.3 Ny skatteforvaltningslov

Det er foreslått at anvendelsesområdet for tilleggsskatt skal utvides. I dagens ligningslov skal skattyter levere selvangivelse til ligningsmyndighetene slik at de kan fastsette riktig ligning. Etter forslaget skal den skattepliktige skattyter levere skattemelding til ligningsmyndighetene. Deretter skal myndighetene foreta beregning av skatten direkte på dette grunnlag. Dersom den skattepliktige unnlater å levere slik skattemelding, eller om det foreligger manglende utfylling, skal ligningsmyndighetene fastsette grunnlaget for skatt.<sup>146</sup> Ifølge proposisjonen innebærer ikke en endring av lovens systemer noen stor forskjell fra hvordan det foregår i dag.

Spørsmålet er om dette har betydning for anvendelsen av straff. Proposisjonen hevder opplysningsplikten skal være den samme som før – skattyter har en plikt til å gi beskjed dersom den forhåndsutfylte selvangivelse ikke stemmer med det faktiske forhold. Hvis fastsettelsen overlates til skattyter, innebærer det at skattyters opplysningssvikt i stedet blir en plikt til å foreta skatterettslige vurderinger, og ikke bare omfatter faktiske opplysninger. Dette vil virke urimeleg overfor skattyter, og kan svekke hans rettsstilling.

Hvis en opplysningsplikt innebærer både faktiske og rettslige vurderinger, er det større mulighet for at skattyter vil komme til å gi ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”. En vanlig skattyter vil kanskje ikke ha riktige forutsetninger for å vurdere den materielle skatterett. Derfor må forslaget i alle fall innebære en endringsadgang for skattyter dersom han oppdager feil eller mangler i sine opplysninger.

#### 4.2.8 Fremmed rett

Selv om ikke utenlandsk rett har direkte betydning for spørsmålet i saken, kan det være hensiktsmessig å peke på ulike likheter og forskjeller mellom utenlandsk og norsk rett. Det er bare svensk og dansk rett som behandles, jeg avgrenser mot andre land.

---

<sup>146</sup> Prop. 38 L (2015-2016) s. 108

#### 4.2.8.1 Sverige

Sanksjonssystemet i Sverige er tilnærmet likt systemet i Norge. Det kan ilegges tilleggsatt som administrativ sanksjon, i tillegg til at man kan idømmes ordinær straff. På samme måte som i norsk rett, er skattyters opplysninger avgjørende.

Hovedregelen om skattesvik er i svensk rett hjemlet i skattebrottslagen 2 §: ”Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar *oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration , kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras* det allmänne eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för skattebrott till fängelse i högst två år.”(min kursivering)

Hvorvidt opplysningene er uriktige må vurderes i lys av bestemmelsene i skattelovgivningen.<sup>147</sup> Med uriktige opplysninger menes ethvert usanne utsagn om omstendigheter som er av betydning for riktig fastsettelse av skatt eller avgift. Dette inkluderer også ufullstendige opplysninger.<sup>148</sup> Det er også i svensk rett krav til årsakssammenheng mellom den uriktige opplysning og det uriktige skattevedtaket.<sup>149</sup> Dette betyr at opplysningssvikten må ha betydning for ligningen dersom skattyter skal idømmes straff.<sup>150</sup>

Videre er det ikke krav til at skatteunndragelsen faktisk har skjedd, der et tilstrekkelig at det foreligger en fare for det.<sup>151</sup> Straffansvar inntreer når slike opplysninger er gitt til myndighetene eller når det ikke er gitt til riktig tid.<sup>152</sup>

#### 4.2.8.2 Danmark

I Danmark derimot, er sanksjonssystemet et annet enn i Norge og Sverige. I Danmark eksisterer det ikke et system der skattyter kan ilegges tilleggsatt som administrativ sanksjon. I alle tilfeller vil skattyter som unndrar skatt idømmes ordinær straff.<sup>153</sup>

---

<sup>147</sup> Åberg (2016) note 10

<sup>148</sup> NJA 1964 s. 478, jf. NJA 1973 s. 529, jf. NJA 1994 s. 277

<sup>149</sup> Almgren (2006) s. 41, jf. Almgren (2012) s. 114

<sup>150</sup> NOU 2003:7 pkt. 8.2

<sup>151</sup> NJA 2010 s. 306 s. 310 avsnitt 5

<sup>152</sup> Prop 1995/96:170 s. 157

<sup>153</sup> NOU 2003:7 pkt. 8.3

Det administrative sanksjonssystemet er imidlertid ikke helt fraværende. Dersom det er tale om straff kun i form av bøter, kan saken i domstolen avsluttes administrativt ved at skattemyndighetene ilegger bot, såfremt skattyter erklærer seg skyldig.

Hovedregelen om straff for skattesvik er hjemlet i skattekontrollloven § 13: ”Den, der med forsæt til at unddrage det offentlige skat, afgiver *urigtige eller villedende oplysninger* til brug ved afgørelse af, om en person er undergivet skattepligt, eller *til brug ved afgørelse av skatteansættelse* eller skatteberegning, straffes for skattesvig med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289”.(min kursivering)

Avgivelse av opplysninger skjer muntlig eller skriftlig, eller på annen måte.<sup>154</sup> Det kreves for fullbyrdelse at opplysningene er kommet fram til myndighetene. I praksis betyr dette at opplysningene må være kommet fram til saksbehandlerens kunnskap.<sup>155</sup> Dersom skattyter frivillig retter eller tilbakekaller opplysningene anses det som en opphørsgrunn.<sup>156</sup>

I likhet med norsk rett, er det avgjørende for ileggelse av straffansvar at det foreligger en opplysningssvikt. Ordlyden skiller seg fra den norske ved at det kreves ”uriktige eller villedende opplysninger”. Avgrensningen av ordene er glidende. Uriktige opplysninger må forstås som positivt usanne og dermed falske opplysninger. Det kjennetegnes av en klar uoverensstemmelse mellom faktum og det som er beskrevet i selvangivelsen. Villedende opplysninger omfatter korrekt faktum, men angivelsen i selvangivelsen er utilstrekkelig slik at det gir et ufullstendig bilde av faktum.<sup>157</sup> Denne utvidelsen av straffansvaret kalles ”fiksionsteorien”.<sup>158</sup> Hvorvidt det foreligger villedende opplysninger vanskelig å fastslå, og spørsmålet blir hvor omfattende opplysninger som må til for at myndighetene kan fastlegge korrekt ligning. Dette vurderes ut ifra opplysningenes informasjonsverdi.<sup>159</sup> Teorien kan derfor sammenlignes med opplysningsplikten knyttet til vilkåret ”ufullstendige opplysninger” etter norsk rett. Opplysningene som gis må dessuten være egnet til å gi en skatteunndragelse.

---

<sup>154</sup> Høgsbro (2016) note 287

<sup>155</sup> Pedersen (2001) s. 175

<sup>156</sup> Pedersen (2001) s. 175, jf. Høgsbro (2016) note 287

<sup>157</sup> Pedersen (2001) s. 196

<sup>158</sup> UfR 1983.705 H s. 197

<sup>159</sup> TfS 2001.691 V

## 5 Avsluttende bemerkninger

Oppgaven har behandlet skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven og vilkåret ”kan føre til skattemessige fordeler” i straffeloven § 378. Kravet om årsakssammenheng innebærer at skattyters opplysningssvikt må ha betydning for ligningen for at han kan straffes for skattesvik. Straffansvaret bygger således på opplysningssvikten sammenholdt med dens betydning for ligningen.

Svensk og dansk rett er også gjennomgått for å belyse situasjonen i våre naboland. Norsk rett er etter dette i tråd med den danske og svenske rettslige stilling hva gjelder vilkåret om årsakssammenheng.

Oppgaven vil allikevel drøfte om loven må endres, slik mindretallet i tilleggsskatteutvalget anførte. Mindretallet anførte at en sammenheng mellom opplysningssvikten og forståelsen av den materielle skatterett ikke er ønskelig fordi det vil virke som et straffbarhetsvilkår i tillegg til at det går utover hensynet til effektivitet hvis saken skal vente på en domstolsbehandling.

Det som taler for en lovendring er for det første legalitetsprinsippets klarhetskrav. Det mest hensiktsmessige ved utformingen av straffebud, er at de blir klare og tydelige slik at man tydelig kan finne ut om handlingen er straffbar. Under framstillingen om tilleggsskatt, har vi sett at i kravet om årsakssammenheng, er det et vilkår at ”opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til” skattemessige fordeler. Således er det enklere å lese at opplysningssvikten må ha betydning for ligningen. En slik løsning kunne også vært hensiktsmessig for bestemmelsen om straff for skattesvik. Men da bestemmelsen om skattesvik ble flyttet til ligningsloven, hadde lovgiver mulighet til å endre lovens ordlyd. Det ble ikke gjort. Hvorfor lovgiver valgte å ikke endre ordlyden tilsvarende tilleggsskattebestemmelsen, er for meg uklart. Det kan bety at lovgiver gjorde dette bevisst. Hvis ordlyden ”kan føre til skattemessige fordeler” fjernes, vil ikke lenger vilkårene for straff og tilleggsskatt samsvare, slik de antakelig er ment å gjøre. Dette taler mot en lovendring.

Som det er redegjort for ovenfor er det foreslått endringer i forhold til skattyters opplysningsplikt i forbindelse med utarbeidelsen av skatteforvaltningsloven. Etter utkastet til ny lov er det skattyter selv som fastsetter grunnlaget for beskatning. Det er ikke klart hvilken betydning dette har for straffansvaret i straffeloven § 378. Men det antas at det er større sannsynlighet for at skattyter gir uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan føre til skattemessige fordeler, forutsatt at det foreligger skyld hos skattyter. Bestemmelsens preventive effekt, å hindre at skattyter gir slike opplysninger, svekkes dermed. Spørsmålet må antakelig drøftes før vedtakelse av loven. I alle fall må det gis adgang til endring for skattyter.

## Litteraturliste

### Lov

- 1814 Lov 17. mai 1814 om Kongeriket Noregs Grunnlov (Grunnloven)
- 1967 Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (Forvaltningsloven)
- 1971 Skattebrottslag (1971:69) (Skattebrottslagen)
- 1980 Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (Ligningsloven)
- 1981 Lov 22. mai. 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (Straffeprosessloven)
- 1997 Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (Aksjeloven)
- 1999 Lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (Menneskerettsloven)
- 1999 Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven)



2004 Lov av 12. august 2004 nr. 869 (Skattekontrollloven)

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

## **Forskrifter**

1984 Forskrift 5. mars 1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen

1992 Forskrift 4. desember 1992 nr. 1009 om oppgave over konti i utenlands bank

1993 Forskrift 15. mars 1993 nr. 199 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske selskaper mv og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland

2007 Forskrift 7. desember 2007 nr. 1368 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender

## **Traktater**

EMK Den europeiske menneskerettighetskonvensjon, Roma 1950

## **Forarbeider**

NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m.

NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser

NOU 2002:4	Ny straffelov, Straffelovkommisjonens delutredning VII
Innst. 218 L (2012-2013)	Innstilling fra finanskomiteen om endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. (kontrollbestemmelser og personalliste)
Ot.prp.nr. 21 (1991-1992)	Endringer i skatteloven m.fl.
Ot.prp.nr. 22 (2008-2009)	Om lov om endringer i straffeloven 20. mai 2005 nr. 28 (siste delproposisjon – slutføring av spesiell del og tilpasning av annen lovgivning)
Ot.prp.nr. 27 (1990-1991)	Om lov om endringer i straffeloven m.m. (straffansvar for foretak)
Ot.prp.nr. 29 (1978-1979)	Om ligningslov og andre lover
Ot.prp.nr. 62 (2007-2008)	Om lov om endring i lov 27. februar 1930 nr. 3 om Bouvet-øya, Peter I's øy og Dronning Maud land m.m.
Ot.prp.nr. 63 (1987-1988)	Lov om endringer i lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
Ot.prp.nr. 82 (2008-2009)	Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)
Ot.prp.nr. 90 (2003-2004)	Om lov om straff (straffeloven)

Prop 1995/96:170 (Sverige)

Översyn av skattebrottslagen

Prop. 1 L (2008-2009)

Skatte- og avgiftsopplegget 2010 mv. – lov-  
endringer

Prop. 38 L (2015-2016)

Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltnings-  
loven)

## **Dommer**

Dommer inntatt i Norsk Rettstidende

Rt. 1950 s. 674

Rt. 1961 s. 1217

Rt. 1990 s. 1293

Rt. 1992 s. 1588

Loffland

Rt. 1995 s. 1278

Rt. 1995 s. 1883

Slørdahl

Rt. 1996 s. 932

Rt. 1997 s. 1117

Rt. 1997 s. 1430

Rt. 1997 s. 860

Rt. 1999 s. 1087

Rt. 1999 s. 1980

Rt. 1999 s. 223

Rt. 2000 s. 1981

Rt. 2000 s. 996

Rt. 2002 s. 1312

Rt. 2002 s. 1722

Rt. 2002 s. 497

Rt. 2002 s. 557

Rt. 2004 s. 1368

Rt. 2005 s. 1461

Rt. 2005 s. 1628

Rt. 2005 s. 577

Rt. 2006 s. 1598

Rt. 2006 s. 333

Rt. 2008 s. 1409

Rt. 2008 s. 468

Rt. 2009 s. 813

Gaard/Tveit

Rt. 2010 s. 1121

Rt. 2010 s. 422

Rt. 2010 s. 71

Rt. 2012 s. 1288

Rt. 2012 s. 1648

### Underrett

LB-2013-59097-2

LE-2014-97438

TOSLO-2011-104857-4

Transocean

### Utenlandske dommer

NJA 1964 s. 478 (Sverige)

NJA 1973 s. 529 (Sverige)

NJA 1994 s. 277 (Sverige)

NJA 2010 s. 306 (Sverige)

TfS 2001.691 V (Danmark)

UfR 1983.705 H (Danmark)

### Ligningsutvalget

Utv. 1984 s. 636

Bruken av straff i håndhevelsen av skattereglene, Thorbjørn Gjølstad

Utv. 1994 s. 464

Gulating lagmannsrett

Utv. 2001 s. 1157

Aktuelle problemstillinger i ligningsloven

## Litteratur

- Almgren, Karin Skatteprocessen, 2. utgave, Stockholm 2012
- Almgren, Karin og Börje Leidhammar Skattetilllegg och skattebrott, 1. utgave, Stockholm 2006
- Andenæs, Johs. Alminnelig strafferett, 5. utgave ved Magnus Matningsdal og Georg Fredrik Rieber-Mohn, Oslo 2004
- Andenæs, Johs. Spesiell strafferett og formuesforbrytelsene, ved Kjell V. Andorsen Oslo 2008
- Banoun, Bettina ”Rett, plikt og effektivitet i skattesaker”, Lov og rett vol. 43 (2004), s. 245-263 [sitert idunn.no]
- Eckhoff, Torstein Rettskildelære, 5. utgave ved Jan E. Helgesen, Oslo 2001
- Eskeland, Ståle Strafferett, 3. utgave, Oslo 2013
- Frøberg, Thomas ”Nyere praksis om det strafferettslige legalitetsprinsippet”, Jussens Venner vol. 50 (2015) , s. 46-71 [sitert idunn.no 15. april 2016]
- Gjems-Onstad, Ole Norsk Bedriftsskatterett, 8. utgave, Oslo 2012
- Gjems-Onstad, Ole Norsk Bedriftsskatterett, 9. utgave, Oslo 2015

- Gjems-Onstad, Ole og Matre, Hugo P. Skatteprosess, 1. utgave, Oslo 2011 (sitert rettsdata.no)
- Harboe, Einar Skattemessig gjennomskjæring, 1. utgave, Oslo 2012
- Harboe, Einar, Leikvang, Truls og Lystad, Rino S. Ligningsloven Kommentartutgave, 7. utgave, Oslo 2015
- Moljord, Kåre ”Uriktige eller ufullstendige opplysninger og tilleggs-skatt”, Skatterett nr. 12 (1994), s. 99-125 [sitert lovdata.no]
- Pedersen, Jan Skatte- & afgiftsstrafferet, 2. utgave, København 2001
- Solberg, Raymond og Hopsnes, Roald ”Legalitetsprinsippet”, Jussens Venner vol. 40 (2005), s. 77-155 [sitert idunn.no]
- Strandbakken, Asbjørn ”Grunnloven § 96”, Jussens Venner nr. 39 (2004), s. 167-215 [sitert idunn.no]
- Tvedt, Ingrid ”Uriktige eller ufullstendige opplysninger avgitt til ligningsmyndighetene”, I: Økonomisk kriminalitet Utvalgte emner (red. Eriksen, Morten), Bind 1, Oslo 1990 [sitert nb.no]
- Zimmer, Frederik Lærebok i skatterett, 7. utgave, Oslo 2014
- Zimmer, Frederik ”Fremførbart underskudd kan være en skattemessig skattkiste”, Hegnar.no, 16. oktober 2014
- Aall, Jørgen Rettsstat og menneskerettigheter, 3. Utgave, Bergen 2011

## Lovkommentarer

- Stoveland, Per Helge Norsk Lovkommentar til Ligningsloven, (07.03.2016) [sitert rettsdata.no 20. mars 2016]
- Matningsdal, Magnus Norsk Lovkommentar til Straffeloven (01.12.2015) [sitert rettsdata.no 20. mars 2016]
- Høgsgro, Mette Holm Kommentarer til Skattekontrollloven, I: Karnov (Danmark) [sitert 20. april 2016]
- Åberg, Kazimir Kommentarer til Skattebrottslagen, I: Karnov (Sverige) [sitert 20. april 2016]

## **Annet**

- Skattedirektoratet Lignings-ABC (2015-2016) [sitert rettsdata.no 18. april 2016]
- Skatteetaten ”Årsmelding”, (2012), [sitert 21. april 2016] (<http://www.skatteetaten.no/globalassets/pdf/r/arsmelding-2012.pdf>)
- Skatteetaten (2014a) ”Årsrapport for Skatteetatens virksomhet”, (2014), [sitert 20. april 2016] (<http://www.skatteetaten.no/globalassets/pdf/r/arsrapport2014skatteetaten.pdf>)



Skatteetaten (2014b)

”Næringslivets holdninger til skatt og etterlevelse” (2014), [sitert 20. april 2016] (<http://www.skatteetaten.no/globalassets/pdfer/rapport---naringslivets-holdninger-til-skatt-og-etterlevelse-2014.pdf>)