



Ann Johnsen

SKATTESVIK

Skattesvik

Ann Johnsen

Skattesvik

UNIVERSITETSFORLAGET

© Universitetsforlaget 2021

ISBN 978-82-15-03433-1

Materialet i denne publikasjonen er omfattet av åndsverklovens bestemmelser. Uten særskilt avtale med rettighetshaverne er enhver eksemplarframstilling og tilgjengeliggjøring bare tillatt i den utstrekning det er hjemlet i lov eller tillatt gjennom avtale med Kopinor, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk. Utnyttelse i strid med lov eller avtale kan medføre erstatningsansvar og inndragning og kan straffes med bøter eller fengsel.

Henveler om denne utgivelsen kan rettes til:

Universitetsforlaget AS
Postboks 508 Sentrum
0105 Oslo

www.universitetsforlaget.no

Omslag: Universitetsforlaget – Sissel Tjernstad

Sats: ottaBOK

Trykk: 07 Media – 07.no

Innbinding: Bokbinderiet Johnsen AS

Boken er satt med: Dante MT Std 11/13

Papir: 90 g Amber Graphic 1,25

Forord

Inspirasjonen til denne boken har jeg fått som forsvarer i saker om skattevik, hvor jeg har savnet en samlet fremstilling av rettslige problemstillinger som typisk oppstår i slike saker. Boka er i første rekke ment å være praktisk rettet og til bruk for personer som arbeider med saker om straffesanksjoner mot overtredelser av skattelovgivningen. Jeg har av den grunn også valgt å ta med en god del rettspraksis, også fra lagmannsrettene, ikke bare som rettskilder, men også som eksempler på hvordan straffebestemmelsene er anvendt.

Det har tatt tid fra jeg startet arbeidet med boka sommeren 2016 og til ferdig manus forelå høsten 2020. Skrivningen har i kortere og lengre perioder stoppet opp fordi arbeid med løpende saker har måttet prioriteres. Men da store deler av samfunnet ble nedstengt i mars 2020 som en følge av koronaviruset, ble det rom for mer sammenhengende skrivearbeid og dermed til å ferdigstille boka.

Jeg må rette en særlig takk til professor emeritus Frederik Zimmer og professor Asbjørn Strandbakken for verdifulle innspill, som åpenbart gjorde boka til et bedre produkt.

Takk også til Universitetsforlaget for at de trodde på prosjektet mitt og for god oppfølging underveis. Sist, men ikke minst, må jeg også takke kollegaene mine og familien min, som har levd med dette bokprosjektet i like mange år som jeg har.

Oslo, 17. november 2020

Ann Johnsen

Innhold

FORORD	5
KAPITTEL I	
INNLEDNING	15
1.1 Om skattesvik	15
1.2 Tema for denne boka.	18
1.3 Begrepsbruk.	19
KAPITTEL 2	
STRAFFELOVENS BESTEMMELSER OM SKATTESVIK	20
2.1 Generelt	20
2.2 Historikk.	22
2.2.1 Bakgrunn	22
2.2.2 Formues- og inntektsskatt etter skatteloven	22
2.2.3 Folketrygdavgiftene.	24
2.2.4 Petroleumsskatt.	24
2.2.5 Artistskatt og Svalbard-skatt.	25
2.2.6 Merverdiavgift	26
2.2.7 Særavgifter.	28
2.3 Virkeområde	29
2.3.1 Saklig virkeområde	29
2.3.2 Virkeområde i tid.	33
2.4 Personkretsen straffebudene rammer	35
2.4.1 Den skattepliktiges opplysningssvikt	35
2.4.2 Personer som likestilles med den skattepliktige	37
2.5 Mottaker av opplysningene.	41
2.6 Når opplysningsplikt kan forekomme	41

2.6.1	Utgangspunktet	41
2.6.2	Opplysninger som skal gis ukrevet.	42
2.6.2.1	Skattemeldinger med vedlegg	42
2.6.2.2	Forhåndsutfylt skattemelding	43
2.6.2.3	Fullstendig opplysningssvikt	43
2.6.3	Opplysningsplikt ved kontroll.	44
2.6.4	Opplysningsplikt om feil?	44
2.7	Innholdet i opplysningsplikten	46
2.7.1	Utgangspunktet	46
2.7.2	Faktiske forhold, ikke skatteregler	48
2.7.3	Prejudisielle rettsforhold	49
2.7.4	Formålet med en transaksjon	51
2.7.5	Opplysninger om internpris	51
2.7.6	Opplysninger gitt ved kontroll	52
2.8	Ufullstendige opplysninger og skattemyndighetenes undersøkelsesplikt	54
2.8.1	Skattemyndighetenes undersøkelsesplikt	54
2.8.2	Skatteforvaltningsloven § 8-1 skjerper ikke den alminnelige opplysningsplikten	57
2.8.3	Vilkår om tilstrekkelig grunnlag til å ta opp skattespørsmålet	58
2.9	Lik vurdering av opplysningsplikten uavhengig av sammenhengen?	61
2.10	Betydningen av aktsomhets- og lojalitetsplikten	63
2.11	Opplysningssvikten må kunne medføre skattemessige fordeler	65
2.11.1	Utgangspunktet	65
2.11.2	Skattemessige fordeler for andre omfattes ikke.	66
2.11.3	Sammenheng mellom skatteplikt og opplysningsplikt.	67
2.11.4	Skattemessige fordeler i andre år / terminer.	69
2.11.5	Tidfestingsfeil.	69
2.11.6	Tidspunktet for vurderingen	70
2.11.7	Opplysningssvikten må muliggjøre en skattebesparelse	70
2.11.8	Vedtak om skatteplikt er ikke nødvendig.	72
2.12	Gjennomskjæringstilfeller	73
2.13	Betydningen av selvinkrimineringsvernet	74
2.13.1	Om vernet	74

2.13.2	Når vernet inntreter	75
2.13.3	Betydningen av vernet.	76
2.14	Betalingsmislighold er ikke straffbart	78
2.15	Grensen mellom forsøk og fullbyrdet skattesvik.	78
2.16	Subjektiv skyld	79
2.16.1	Forsettlig eller grovt uaktsom opplysningssvikt	79
2.16.1.1	Generelt	79
2.16.1.2	Forsett	79
2.16.1.3	Grov uaktsomhet	80
2.16.2	Simpel uaktsomhet om de skatterettslige fordelene	81
2.16.3	Forholdet til straffeloven § 26 om rettsuvitenhets.	84
2.16.4	Subjektiv skyld ved bruk av medhjelpere.	85
2.16.5	Subjektiv skyld og foretak.	86
2.17	Grovt skattesvik.	87
2.17.1	Generelt	87
2.17.2	Størrelsen på det unndratte beløpet.	87
2.17.3	Øvrige momenter	89
2.17.4	Flere overtredelser kan ses i sammenheng	91
2.17.5	Skyldkravet.	91
2.18	Strafferammer og straffutmåling	92
2.18.1	Forsettlig skattesvik.	92
2.18.2	Forsettlig grovt skattesvik.	93
2.18.3	Grovt uaktsomt skattesvik	96
2.18.4	Grovt uaktsomt grovt skattesvik	97
2.18.5	Utmåling av bot	97
2.18.5.1	Bot er eneste straffereaksjon	97
2.18.5.2	Bot idømmes sammen med fengsel	100
2.18.5.3	Bøtenivå overfor foretak.	103
2.18.6	Straffutmålingsutsettelse ved skatteamnesti	104
2.19	Likebehandlingsprinsipp?	105
2.20	Foreldelse av straffansvar	106
2.20.1	Fristens lengde	106
2.20.2	Fristens utgangspunkt	107
2.20.3	Sammenhengende forhold	109
2.20.4	Fristavbrudd	110
2.21	Bevis og beviskrav	111
2.22	Anmeldelsespraksis	112

2.23	Tilleggsskatt som alternativ til straffesak.	114
2.24	Forbudet mot gjentatt straffeforfølgning.	116
2.25	Tvangsmulkt ved opplysningssvikt.	117
KAPITTEL 3		
	MEDVIRKNING TIL SKATTESVIK.	119
3.1	Generelt	119
3.2	Medvirkningsansvarets rekkevidde.	120
3.2.1	Utgangspunktet	120
3.2.2	Bistand som direkte gjelder opplysningssvikten	122
3.2.3	Feil i bokføring og årsregnskap, herunder uriktig dokumentasjon / fiktiv fakturering.	123
3.2.4	Kontraktsparter, herunder privates kjøp av tjenester svart	126
3.2.5	Svart betaling av lønnsytelser	128
3.2.6	Skatterådgivning og -planlegging.	129
3.2.7	Mangelfull revisjon	132
3.2.8	Medvirkeransvar i konsernstrukturer	133
3.2.9	Underordnede ansatte.	134
3.2.10	Rekker medvirkningsansvaret langt nok?	134
3.3	Subjektiv skyld	135
3.4	Strafferammer og straffutmåling	137
3.4.1	Generelt	137
3.4.2	Profesjonelle rådgivere	137
3.4.3	Privates kjøp av tjenester svart	139
3.4.4	Skatteamnesti.	139
3.5	Foreldelse av straffansvar	140
3.6	Anmeldelsespraksis	140
KAPITTEL 4		
	UTFERDIGELSE AV URIKTIG DOKUMENT – STRAFFELOVEN § 365	141
4.1	Generelt	141
4.2	Type dokumenter som omfattes	142
4.3	Dokumentet må være «uriktig»	143
4.4	Dokumentet må være egnet til å gi skattemessige fordeler	143
4.5	Forholdet til straffeloven §§ 378 til 380 jf. § 15.	144
4.6	Subjektiv skyld	145
4.7	Strafferammer og straffutmåling	146

4.8	Foreldelse av straffansvar	147
4.9	Anmeldelsespraksis	147
KAPITTEL 5		
STRAFFEBESTEMMELSENE I SKATTEFORVALTNINGSLOVEN		148
5.1	Generelt	148
5.2	Tredjeparts opplysningsvikt, § 14-12.	150
5.2.1	Objektive vilkår for straffansvar	150
5.2.2	Subjektiv skyld.	151
5.2.3	Strafferammer og straffutmåling	151
5.2.4	Anmeldelsespraksis	152
5.2.5	Administrative sanksjoner.	153
5.3	Unnlatt medvirkning til kontroll hos den opplysningspliktige, § 14-13	154
5.3.1	Generelt	154
5.3.2	Kontroller i private hjem.	155
5.3.3	Plikt til å være til stede og gi veiledning.	155
5.3.4	Plikt til å gi tilgang for speilkopiering mv.	156
5.3.5	Muntlige opplysninger	159
5.3.6	Oppfordring om å gi opplysninger.	159
5.3.7	Forholdet til selvinkrimineringsvernet.	160
5.3.8	Politiets bistandsplikt.	161
5.3.9	Subjektiv skyld.	161
5.3.10	Strafferammer og straffutmåling	161
5.3.11	Anmeldelsespraksis	162
5.3.12	Administrative sanksjoner.	162
KAPITTEL 6		
STRAFFEBESTEMMELSENE I SKATTEBETALINGSLOVEN		163
6.1	Generelt	163
6.2	Manglende forskuddstrekk, § 18-1	164
6.2.1	Om bestemmelsen.	164
6.2.2	Skillet mellom pengemangelstilfeller og underslag	165
6.2.3	Personkretsen straffebudet rammer.	166
6.2.4	Subjektiv skyld.	168
6.2.5	Strafferammer og straffutmåling	169
6.2.6	Foreldelse av straffansvar	171
6.3	Opplysningsvikt i forbindelse med innkrevingen, § 18-2 første ledd	171

6.4	Uriktige opplysninger for øvrig, § 18-2 andre ledd	173
6.5	Unnlatt medvirkning til kontroll, § 18-2 tredje ledd	174
6.6	Anmeldelsespraksis og administrative sanksjoner.	175
KAPITTEL 7		
SKATTEETATENS ROLLE I STRAFFESAKER		176
7.1	Innhenting av opplysninger – bevissikring m.m.	176
7.2	Samarbeid i straffesaker.	178
7.2.1	Samarbeidsavtalen mellom politi/ påtalemyndighet og skatteetaten	178
7.2.2	Tilstedeværelse fra skattemyndighetene under hoved- og ankeforhandling	179
7.2.3	Håndtering av krav om erstatning for tapt skatt.	180
7.2.4	Politiet og påtalemyndighetens objektivitetsplikt	180
7.3	Utvexling av opplysninger	182
7.4	Innsyn i opplysninger som utveksles	183
KAPITTEL 8		
INNDRAGNING AV SKATTEBESPARELSER		185
8.1	Unndratt skatt er utbytte.	185
8.2	Reduksjon for skatte- og erstatningskrav	186
8.3	Beregning av størrelsen av utbyttet	188
8.4	Hvem utbyttet kan inndras overfor	189
8.5	Foreldelse av inndragningskrav.	190
KAPITTEL 9		
KRAV OM ERSTATNING FOR TAPTE SKATTEKRAV		191
9.1	Generelt	191
9.2	Ansvarsgrunnlag og ansvarssubjekt	192
9.2.1	Utgangspunktet	192
9.2.2	Ansatte/tillitsvalgte hos den skattepliktige/ arbeidsgiver	193
9.2.3	Profesjonelle rådgivere	195
9.3	Økonomisk tap	197
9.3.1	Generelt	197
9.3.2	Beregning av tapet ved unnlatt forskuddstrekk.	199
9.4	Adekvat årsakssammenheng.	199

9.5	Beviskrav	201
9.6	Foreldelse av erstatningsansvar.	202
	9.6.1 Reglene i foreldelsesloven gjelder	202
	9.6.2 Fristens starttidspunkt.	203
9.7	Renter	205
9.8	Lemping	206
9.9	Erstatningskrav i straffesaker	206
	9.9.1 Begrensningen i straffeprosessloven § 3	206
	9.9.2 Mangelfull saksforberedelse	207
	LITTERATUR	209
	DOMSREGISTER	212
	STIKKORDREGISTER	218

KAPITTEL 1

Innledning

1.1 OM SKATTESVIK

Skattesystemet bygger på en plikt for skattepliktige og tredjeparter til å gi opplysninger til skattemyndighetene. I stor grad skal opplysningene gis av eget tiltak, og de skattepliktige er selv ansvarlige for å fastsette grunnlaget for skatten. Dette er en naturlig konsekvens av at det er den skattepliktige selv som har best oversikt over egen økonomi og disposisjoner av skattemessig relevans. For enkelte skattarter, som merverdiavgift og arbeidsgiveravgift, skal de skattepliktige også beregne hva som er riktig skatt.

Felles for alle skattartene er at dersom opplysningsplikten ikke overholdes, vil ikke skattesystemet fungere. Skattesystemet er et masseforvaltningssystem, og skattemyndighetene har ingen mulighet for alene å kunne innhente all relevant informasjon og fastsette riktig skatt for alle skattepliktige. Riktignok kan skattemyndighetene gjennomføre kontroller hos skattepliktige og tredjeparter, men dette er i praksis bare mulig å gjennomføre overfor et begrenset antall opplysningspliktige.

Ansvar for den enkelte skattepliktige har for å sikre at rett skatt blir fastsatt til riktig tid, medfører en risiko for at enkelte forsøker å unndra seg skatteplikten ved å unnlate å gi opplysninger til skattemyndighetene, eventuelt ved å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Økokrim anser at skattekriminalitet i omfang og konsekvens er den største trusselen vi har i Norge når det gjelder tradisjonell økonomisk kriminalitet.¹ Slik

1 Økokrims trusselvurdering for 2018.

kriminalitet har alvorlige konsekvenser for det norske samfunnet siden det offentliges skatteinntekter er sentralt for å finansiere velferdssystemet. Det offentliges totale inntekter i 2020 er anslått til 1 235 milliarder kroner, og av dette utgjør skatte- og avgiftsinntektene ca. 1 050 milliarder kroner, petroleumsvirksomheten inkludert.² Omfanget av skatteunndragelser er usikkert, men er anslått å utgjøre milliardbeløp årlig.³

Skatteunndragelser har uheldige konsekvenser også ut over å redusere det offentliges inntektsgrunnlag. Foretak som baserer sin virksomhet på å unndra skatt, vil ikke ha samme kostnader som lovlidige virksomheter, og kan få et konkurransefortrinn. Når lønninger og kostnader presses som følge av konkurransen, påvirker dette også arbeidstakere og leverandører.⁴ Et eksempel på dette fra praksis er Rt. 2008 s. 468 (drosjesvindelsaken), hvor en regnskapsfører ble dømt for å ha medvirket til skatteunndragelser innen drosjenæringen i Oslo gjennom flere år. Som en skjerpene omstendighet ved straffutmålingen la Høyesterett til grunn at unndragelsene hadde et så stort omfang at det virket konkurransevridende i drosjenæringen. Høyesterett viste til at dette i seg selv var samfunnsskadelig, og dessuten egnet til å gi en selvforsterkende effekt ved at nye drosjeeiere kunne forledes til å begå skattesvik for å konkurrere på lik linje.

De senere årene har arbeidslivskriminalitet fått økt oppmerksomhet.⁵ Arbeidslivskriminalitet omfatter gjerne flere typer lovbrudd som opptrer samlet, hvor skatteunndragelser typisk utgjør en del av dette sammen med brudd på arbeidsmiljølovgivningen og trygdemisbruk.⁶ Et sentralt element i slik kriminalitet er å redusere lønnskostnadene og unngå lovpålagte kostnader forbundet med arbeidskraft, og skatteunndragelser skjer blant annet gjennom bruk av fiktive fakturaer for å skjule

2 Finansdepartementets tall fra revidert nasjonalbudsjett for 2020.

3 NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser punkt 3.2, og Rapport nr. 69-2017 fra Samfunnsøkonomisk analyse, *Analyse av former, omfang og utvikling av arbeidslivskriminalitet*, på oppdrag fra Skattedirektoratet.

4 NOU 2009: 10 Fordelingsutvalget punkt 12.6.3.

5 I Regjeringens *Strategi mot arbeidslivskriminalitet* (2019–) er arbeidslivskriminalitet definert som handlinger som bryter med norske lover om lønns- og arbeidsforhold, trygde, skatter og avgifter, gjerne utført organisert, som utnytter arbeidstakere eller virker konkurransevridende og undergraver samfunnsstrukturen.

6 Samfunnsøkonomisk analyse har anslått omfanget av manglende innbetaling av skatter og avgifter relatert til arbeidslivskriminalitet til et sted mellom 12 og 60 milliarder kroner i 2015, *Samfunnsøkonomisk analyse* (2017) *Analyse av former, omfang og utvikling av arbeidslivskriminalitet*. Rapport 69-2017.

le ansettelsesforhold. Utnyttelse av arbeidskraft er særlig en utfordring innen arbeidsintensive bransjer som bygg og anlegg, renhold og transportnæringen, hvor sårbare grupper kan bli utnyttet, for eksempel personer uten oppholdstillatelse.

Ett av flere virkemidler for å sikre at opplysningsplikten overholdes, er sanksjoner mot opplysningssvikt. Dette kan være både straffeforfølgning og forvaltningsmessige sanksjoner som tilleggsskatt og overtredelsesgebyr. Det sentrale temaet i denne boka er straffebestemmelsene for brudd på skattelovgivningen. Den viktigste grunnen for bruk av straff er straffens allmennpreventive virkning. Straff er også ment å ha en individualpreventiv funksjon ved å påvirke den enkelte lovovertreder til ikke å begå nye lovbrudd i fremtiden.⁷

Selv om skattesvik er et samfunnsproblem som det er viktig å ha effektive straffesanksjoner mot, er ikke all opplysningssvikt et utslag av kriminelle handlinger. De fleste ønsker å opptre i samsvar med regelverket, men skattelovgivningen er komplisert. Dette gjelder ikke minst for virksomheter, som har omfattende plikter knyttet til rapportering av ulike skattarter. Hva som er korrekt skattemessig behandling av en transaksjon, kan være uklart, og det samme gjelder hvilke kostnader man har fradragsrett for. Dersom det skjer feil i bokføringen av inntekter og kostnader, vil dette gjerne også ha som konsekvens at det blir feil i regnskap og skattemeldinger.

Feilrapportering til skattemyndighetene kan derfor også skyldes manglende kjennskap til egne forpliktelser og misforståelser av det underliggende regelverket, og ikke et ønske om å unndra skatt. I enkelte tilfeller kan den opplysningspliktige bebreides for ikke å ha satt seg tilstrekkelig inn i regelverket. Straffansvaret må likevel reserveres bevisst kriminell adferd eller svært klanderverdig opptreden. Forvaltningsmessige sanksjoner kan treffe et bredere spekter av opplysningssvikt, men det er viktig for tilliten til skattemyndigheter og skattesystemet at sanksjoner ikke oppleves som uforholdsmessige. Regler som er enkle å forstå og etterleve, og god veiledning fra skattemyndighetene er derfor også viktige virkemidler mot feilrapportering.

7 Se Justiskomiteens merknader i Innst. O. nr. 72 (2004–2005) Innstilling fra justiskomiteen om lov om straff (straffeloven) punkt 5.2.

1.2 TEMA FOR DENNE BOKA

Denne boka er ment som et praktisk verktøy for alle som jobber med saker hvor straffesanksjoner mot brudd på opplysningspliktene i skatteforvaltningsregelverket er aktuelt. Hovedtemaet er straffebestemmelsene om skattesvik i straffeloven §§ 378 til 380, som rammer den skattepliktiges opplysningsvikt. Straffeloven §§ 378 til 380 erstatter og samordner bestemmelser som tidligere sto i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og særavgiftslovgivningen.

Straffebestemmelsene om skattesvik er i grenselandet mellom straffrett, skatteforvaltningsrett og materiell skatterett. De alminnelige bestemmelsene om straff i straffelovens første del gjelder på vanlig måte, men opplysningsvikten som sanksjoneres, følger av skatteforvaltningsloven. Innholdet i opplysningsplikten bestemmes på sin side av den underliggende materielle skatteretten. Et sentralt formål med denne boka er å redegjøre for hvilke brudd på skatteforvaltningsregler som kan medføre straffansvar, og hvilken betydning skattereglene har i denne sammenheng.

Boka behandler de grunnleggende vilkårene for straffansvar etter straffeloven §§ 378 og 380. For de alminnelige straffbarhetsvilkårene i straffelovens første del er omtalen begrenset til problemstillinger som gjelder skattesvik særskilt. Videre er det redegjort for hovedprinsippene for den skattepliktiges opplysningsplikt etter skatteforvaltningsloven, men ikke for de nærmere detaljer om hva skattemeldingene for de ulike skattartene skal inneholde. Kjernen i opplysningsplikten er den samme, men hvilke opplysninger som skal gis, vil variere mellom skattartene. Innholdet i materielle regler om skatteplikt er ikke omtalt, men forholdet mellom skatteplikten og opplysningsplikten er behandlet.

De objektive vilkårene for straffansvar i §§ 378 og 380 har samme utforming som grunnvilkårene for å ilegge tilleggs�katt, jf. skatteforvaltningsloven § 14-3 første ledd. Også vilkårene for subjektiv skyld for straff og skjerpet tilleggs�katt er likelydende, jf. § 14-6 første ledd første punktum. Redegjørelsen for vilkårene for straffansvar etter §§ 378 og 380 er derfor relevant også for tilleggs�katt.

Det har blitt rettet stadig større oppmerksomhet mot profesjonelle medvirkeres rolle ved skatteunndragelser, og en fremstilling av medvirkningsansvarets rekkevidde for skattesvik hører derfor naturlig med. Dette gjelder ikke bare medvirkning til skattesvik etter straffeloven §§ 378 til 380, jf. § 15, men også den særlige straffebestemmelsen i straffe-

loven § 365 som fastsetter straff for den som utferdiger uriktig dokument for å oppnå skattemessige fordeler. Medvirkningsansvaret rekker vidt. Tatt i betraktning at det ikke er noen administrative sanksjoner overfor medvirkere, slik at straffansvar er eneste reaksjonsform, er det forholdsvis få dommer som gjelder medvirkning til skattesvik.

Tittelen på denne boka – *Skattesvik* – inngår også i overskriftene til straffeloven §§ 378 til 380. Straffebestemmelsene i skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven hører likevel naturlig hjemme i en fremstilling av regler om skattesvik. De skal i likhet med straffeloven §§ 378 til 380 sikre at riktig skatt blir fastsatt til rett tid, og rammer i tillegg til tredjeparts opplysningssvikt også blant annet unnlattelse av å medvirke til kontroll og unnlattelse av å trekke og innberette forskuddsskatt. Straffebestemmelsene i tolloven gjelder i det alt vesentlige overtredelser av tollprosedyrer, og er ikke omtalt.

Boka behandler også temaer som typisk oppstår i tilknytning til straffesaker om skattesvik, blant annet hva som er de alternative administrative sanksjonene til anmeldelse og straff, og hvilke retningslinjer som gjelder for valg av reaksjonsform. Også skatteetatens rolle i straffesaker er beskrevet. I tillegg er det redegjort for særlige problemstillinger som reiser seg i tilknytning til inndragning av utbytte i form av spart skatt og i tilknytning til krav om erstatning for tapt skatt. Slike erstatningskrav kan settes frem både som ledd i en straffesak og som et selvstendig sivilt søksmål.

1.3 BEGREPSBRUK

I denne boka er betegnelsen *skatt* gjennomgående brukt som en samlebetegnelse på direkte og indirekte skatter, det vil si også arbeidsgiveravgift, merverdiavgift og særavgifter. Der fremstillingen gjelder konkrete skattarter, er dette angitt. På tilsvarende måte brukes *skattepliktig* istedenfor skatte- og avgiftspliktige og *skattemyndighetene* istedenfor skatte- og avgiftsmyndighetene o.l. Dette forenkler fremstillingen og er i samsvar med hvordan skatteforvaltningsloven er utformet.

Skatteforvaltningsloven erstatter innarbeidede begreper som selvangivelse og omsetningsoppgave med *skattemelding*. Ordet ligning er videre erstattet av *skattefastsetting*. Denne boka bruker i størst mulig grad skatteforvaltningslovens betegnelser. Dette gjelder også ved omtale av tidligere regelverk og rettspraksis, men her er det utvist et visst skjønn.

KAPITTEL 2

Straffelovens bestemmelser om skattesvik

2.1 GENERELT

Straffeloven §§ 378 til 380 inneholder bestemmelser om ordinært, grovt og grovt uaktsomt skattesvik. Bestemmelsene ble vedtatt i 2009 og trådte i kraft 1. oktober 2015.⁸ De erstatter straffebestemmelsene for de alvorligste formene for skatteunndragelser som tidligere sto i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og særavgiftslovgivningen.

Bestemmelsene om skattesvik rammer opplysningssvikt. Etter § 378 går den straffbare handlingen ut på å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger til offentlige myndigheter, eller unnlate å gi pliktige opplysninger, når gjerningspersonen forstår eller bør forstå at dette kan medføre skattemessige fordeler. Det følger av forarbeidene til bestemmelsen at den etter sitt innhold er en videreføring av tidligere ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a, men at den i tillegg omfatter fullstendig unnlattelse av å gi opplysninger, for eksempel unnlattelse av å sende inn skattemelding.⁹ Slike unnlattelser ble tidligere rammet av ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d.

Straffeloven § 379 om grovt skattesvik viderefører ligningsloven § 12-2, mens § 380 om grovt uaktsomt skattesvik viderefører den delen av

8 Endringslov 19. juni 2009 nr. 74 og lov 19. juni 2015 nr. 65 om ikraftsetting av straffeloven 2005 (straffelovens ikraftsettingslov).

9 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) punkt 16.11, merknadene til § 378.



Overtredelser av skattelovgivningen kan medføre straff, og de mest sentrale straffebestemmelsene er straffeloven §§ 378 til 380 om ordinært, grovt og grovt uaktsomt skattesvik. Også skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven inneholder straffebestemmelser som skal sikre at rett skatt blir betalt til riktig tid. I denne boken gjennomgår forfatteren straffebestemmelsene for overtredelser av skattelovgivningen.

Hovedvekten er på straffeloven §§ 378 til 380 om skattesvik, som rammer den skattepliktiges opplysningssvikt, og i hvilken grad tredjeparter kan pådra seg et medvirkningsansvar. I tillegg omhandler boken temaer som gjerne oppstår i tilknytning til saker om skattesvik, som forholdet til selvinkrimineringsvernet, inndragning og erstatning for tapt skatt. Siden de grunnleggende vilkårene for straffansvar for skattesvik i stor grad svarer med vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt, er boken også relevant for tilleggsskatt.

Boken er ment som et praktisk verktøy for alle som arbeider med saker om straffesanksjoner mot brudd på skattelovgivningen, som advokater, politi- og påtalemyndighet, dommere og ansatte i skatteetaten.

ANN JOHNSEN er advokat og jobber blant annet som forsvarer i saker om økonomisk kriminalitet. Hun har også erfaring fra Finansdepartementets skattelovavdeling.

ISBN 978-82-15-03433-1



9 788215 034331

UNIVERSITETSFORLAGET.NO