



NORGES HØYESTERETT

Den 9. mai 2018 avsa Høyesterett dom i

HR-2018-875-A, (sak nr. 2017/2227), straffesak, anke over dom,

A (advokat John Christian Elden)

mot

Påtalemyndigheten (statsadvokat Anders Mandal Funnemark)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Bergsjø**: Saken gjelder spørsmålet om vilkårene for skatteamnesti er oppfylt i en straffesak mot en tidligere advokat, som er domfelt for skatteunndragelse, unndragelse av merverdiavgift og brudd på bokføringsloven.
- (2) A var tidligere privatpraktiserende advokat i kontorfellesskapet Kco advokater i Bærum. Hans revisor meldte 22. januar 2015 fra til Skatt øst om mulige skatte- og avgiftsunndragelser fra As side. Senere samme dag sendte As advokat melding til Skatt øst om at A hadde hatt merverdiavgiftspliktige inntekter som ikke tidligere var rapportert. I brevet ba As advokat om at det "åpnes en sak om beriktigelse (frivillig retting) av inntekt, merverdiavgift og eventuell formue for X.X."
- (3) Skatt øst anmeldte i februar 2015 A for overtredelse av merverdiavgiftsloven, ligningsloven, bokføringsloven og straffeloven. Han ble 6. juni 2016 tiltalt for overtredelse av bokføringsloven § 15 første ledd andre punktum jf. § 7 første ledd (post I), merverdiavgiftsloven 1969 § 72 nr. 1 jf. nr. 3 (post II), merverdiavgiftsloven 2009 § 21-4 første ledd andre straffalternativ (post III) og ligningsloven § 12-2 nr. 1 jf. nr. 2 jf. § 12-1 nr. 1 bokstav a (post IV). Under post I var grunnlaget at A i perioden fra januar 2005 til desember 2013 unnlot å bokføre inntekter fra klienter med til sammen rundt 25 millioner kroner. Post II og III gjaldt unndragelse av utgående merverdiavgift med i underkant av 5,5 millioner kroner i perioden 2006 til 2014, mens tiltalen post IV bygget på at A hadde unnlatt å oppgi inntekt med noe over 20 millioner kroner i ligningsårene 2005 til 2013.

- (4) Skatterestansene er per 9. august 2016 opplyst å være 12 564 639 kroner med tillegg av renter på 358 000 kroner. Skyldig merverdiavgift er per samme tidspunkt oppgitt til 5 457 610 kroner med tillegg av renter på 945 641 kroner.
- (5) A har erkjent straffeskyld for samtlige tiltaleposter, men har ikke hatt økonomi til å betale tilbake noe av de unndratte beløpene. Han ble slått personlig konkurs i mars 2017.
- (6) Drammen tingrett avsa 29. august 2016 dom med slik domsslutning:
- "1. A, født 00.00.1955, dømmes for overtredelse av bokføringsloven § 15 første ledd annet punktum jf. § 7 første ledd, merverdiavgiftsloven (av 19.06.1969 nr. 66) § 72 nr. 1 jf. nr. 3, merverdiavgiftsloven (av 19.06.2009 nr. 58) § 21-4 første ledd annet straffalternativ og ligningsloven § 12-2 nr. 1 jf. nr. 2 jf. § 12-1 nr. 1 bokstav a, jf. straffeloven (1902) § 62 første ledd, til fengsel i 3 – tre – år og 8 – åtte – måneder.
2. A, født 00.00.1955, dømmes til å erstatte sakens omkostninger med 15 000 – femtusen – kroner."
- (7) Tingretten la til grunn at A ikke oppfylte vilkårene for frivillig retting – såkalt skatteamnesti – etter ligningsloven 1980 § 10-3 nr. 2 bokstav c, og at han dermed ikke kunne få straffutmålingsutsettelse.
- (8) A anket straffutmålingen til Borgarting lagmannsrett, som heller ikke fant vilkårene for skatteamnesti oppfylt. Lagmannsretten avsa 30. oktober 2017 dom med slik domsslutning:
- "1. Anken over punkt 1 i tingrettens domsslutning forkastes.
2. Tiltalte idømmes ikke saksomkostninger verken for tingretten eller lagmannsretten."
- (9) A har anket straffutmålingen til Høyesterett. Han har i korte trekk anført at han oppfyller vilkårene for å innvilges skatteamnesti etter ligningsloven 1980 § 10-3 nr. 2 bokstav c. Bestemmelsen får anvendelse også for overtredelsen av merverdiavgiftslovene og bokføringsloven. Utmåling av straff må derfor frafalles, subsidiært utsettes. For det tilfellet at Høyesterett ikke finner at vilkårene for skatteamnesti er oppfylt, må det utmåles en mildere straff enn lagmannsretten har gjort. A har lagt ned slik påstand:
- Prinsipalt:** For de forhold siktede er funnet skyldig, frafalles utmåling av straff, jfr. strl. § 60.
- Subsidiært:** For de forhold siktede er funnet skyldig, utsettes utmåling av straff med en prøvetid på 2 år, jfr. strl. § 61.
- Atter subsidiært:** Straffen nedsettes."
- (10) *Påtalemyndigheten* har i korte trekk anført at vilkårene for skatteamnesti ikke er oppfylt, og at lagmannsretten har utmålt en passende straff. Det er fra påtalemyndighetens side lagt ned slik påstand:
- "Anken forkastes."
- (11) *Mitt syn på saken*

(12) Hovedspørsmålet i saken er som nevnt om domfelte har foretatt en frivillig retting av opplysninger som er gitt ved ligningen, slik at han oppfylder vilkårene for såkalt skatteamnesti. Jeg vurderer dette spørsmålet ut fra reglene som gjaldt da anmodningen om åpning av sak om frivillig retting ble sendt inn i januar 2015, jf. straffeloven 2005 § 3. Frivillig retting var da regulert i ligningsloven 1980 § 10-3 nr. 2 bokstav c, som slår fast at tilleggsskatt ikke fastsettes hvis vilkårene for skatteamnesti er oppfylt. Bestemmelsen får også betydning hvis overtredelser forfølges strafferettslig som i dette tilfellet – Høyesterett la i Rt-2012-1288 til grunn at straffutmålingsutsettelse bør innvilges skattytere som faller inn under ordningen med amnesti, se særlig avsnitt 44.

(13) Før jeg går inn på vilkårene for skatteamnesti etter § 10-3 nr. 2 bokstav c, redegjør jeg nærmere for *saksforholdet*. Av lagmannsrettens dom fremgår at domfeltes kontorfeller hadde avdekket hans bruk av "skjulte fakturaer", og at de konfronterte ham med dette i et møte 8. januar 2015. Lagmannsretten sammenfatter det videre hendelsesforløpet slik:

"I møtet 8. januar 2015 var spørsmålet om skatteamnesti et tema, og tiltalte kollega B rådet tiltalte til selv å gi beskjed til skatteetaten så fort som mulig, før skatteetaten ble kjent med dette på annen måte. Tiltalte har i lagmannsretten forklart at hans kolleger i dette møtet ikke kunne svare på om amnestiordningen også omfattet merverdiavgift.

Mandag 12. januar hevet kollegene kontorfellesskapet med tiltalte med øyeblikkelig virkning.

Den 15. januar besluttet kontorfellene å pålegge tiltalte å informere sine egne ansatte og sin revisor Hedenstad. Dette ble meddelt ham av kollegene C og B, de samme som hadde konfrontert tiltalte med saken 8. januar. Det lå i sakens natur at dette måtte skje så raskt som mulig, og det ble ifølge C også satt en frist til 19. januar. Kollegene gjorde det klart at dersom han ikke fulgte pålegget, ville kollegene selv informere de aktuelle personene og skattemyndighetene. De tre ble enige om å ha et møte med Hedenstad 19. januar, og C sendte umiddelbart en e-post til Hedenstad om dette. Det viste seg at Hedenstad skulle på kurs 19. januar, så møtet ble berammet til 20. januar."

(14) Av dommen fremgår videre at domfelte sendte et brev til sine kontorfeller 15. januar 2015. I brevet uttalte han at han kunne få skatteamnesti, men at han ikke var kjent med en tilsvarende ordning for merverdiavgift. På den bakgrunn uttrykte han frykt for at han kunne få flere års fengsel. Domfelte prøvde derfor å overtale kollegene til å la være å informere noen om saken, og viste i den forbindelse til at oppdagelsesrisikoen var liten, siden unndragelsene allerede hadde pågått over mange år. Lagmannsretten uttaler så:

"Kollegene fastholdt sitt pålegg. Tiltalte informerte sine ansatte 19. og 21. januar. Hedenstad ble informert i møtet 20. januar. C og B fikk begge forfall, så det var bare tiltalte og Hedenstad til stede. Det er ulike forklaringer på hva som var tema i møtet."

(15) Lagmannsretten har ikke funnet det nødvendig å ta stilling til hva som ble sagt i møtet, men refererer det videre hendelsesforløpet slik:

"Etter å ha rådført seg med andre, sendte Hedenstad 21. januar om kvelden kopi til tiltalte av melding til Brønnøysundregistrene om at han fra samme dag var fratrudd som revisor for tiltalte, og kopi av nummerert brev som var sendt tiltalte samme dag. I det nummererte brevet viste han til de meget alvorlige forholdene som var fremkommet. Han meddelte at han trakk seg som revisor, gjentok sitt råd fra møtet om å legge alle kortene på bordet overfor myndighetene, og viste til revisors selvstendige plikt til å vurdere å tilbakekalle sin underskrift hvis revisor blir kjent med at han har undertegnet nærings- eller kontrolloppgaver som var uriktige."

- (16) Hedenstad og domfelte var i kontakt over telefon 22. januar. I samtalen fikk domfelte råd om å kontakte revisor Trond Dolvik, noe han også gjorde. Lagmannsretten har sluttet seg til følgende redegjørelse i tingrettens dom om det som skjedde samme dag:

"Torsdag 22.01.2015 ca. kl. 15:00 ringte Hedenstad til Jan-Egil Kristiansen, leder av avdeling for skattekrim i Skatt øst. Hedenstad fortalte at han hadde hatt en klient som var advokat, og som over flere år hadde unndratt betydelige beløp i skatt og moms. Det dreide seg om minst kr 10 millioner. Hedenstad sa han hadde trukket seg, og anså seg forpliktet til å varsle skattemyndighetene. Kristiansen ba ham sende en e-post siden han var på vei hjem fra et møte. Samme dag kl. 15:30 sendte Hedenstad det signerte fratredelsbrevet og det signerte varslingsbrevet til Kristiansen på e-post.

På samme tid la tiltalte saken frem for Advokatfirmaet Thommessen v/advokat Sverre E. Koch (tiltaltes forsvarer). Advokat Koch har forklart at Trond Dolvik ringte ham den 22.01.2015 litt over kl. 14:30, og tiltalte kom til Kochs kontor samme dag i 15:00 tiden. Koch har forklart at en av skatteekspertene i advokatfirmaet visste at amnesti også omfatter moms, og at tiltalte ble lettet da han fikk høre dette."

- (17) Umiddelbart etter møtet sendte advokat Koch det brevet om frivillig retting til Skatt øst som jeg tidligere har nevnt. Skatt øst mottok brevet i ordinær post 23. januar 2015.
- (18) Det er lagt til grunn at advokat Koch og domfelte ikke fikk vite om Hedenstads varsel til Skatt øst før flere måneder senere. Lagmannsretten har oppsummert sitt syn på bevisførselen på denne måten:

"Lagmannsretten finner det, som tingretten, hevet over rimelig tvil at tiltalte ved sin advokat i brev 22. januar 2015 selv meldte fra til Skatt øst om at han hadde hatt merverdiavgiftspliktige inntekter som ikke tidligere var rapportert, og ba om at det ble åpnet sak om frivillig retting. Lagmannsretten legger videre, som tingretten, tiltaltes forklaring til grunn når han sier at han på det tidspunktet brevet ble sendt, ikke var klar over at hans tidligere revisor tidligere samme dag hadde informert skatte- og avgiftsmyndighetene om saken."

- (19) Spørsmålet er etter dette om domfelte har foretatt en frivillig retting som gir ham krav på skatteamnesti. Som nevnt beror svaret på om vilkårene i ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav c er oppfylt. Bestemmelsen er nå videreført i skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d uten realitetsendringer for så vidt gjelder vilkårene for skatteamnesti.
- (20) Jeg ser først på de *generelle tolkingsspørsmålene* som saken reiser. Med virkning fra 1. januar 2010 hadde ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav c denne ordlyden:

"Tilleggsskatt fastsettes heller ikke

...

c) når skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt. Dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått fra andre. Tidligere ilagt tilleggsskatt faller ikke bort."

- (21) Partene er særlig på tre punkter uenige om tolkingen av bestemmelsen. De har for det første ulikt syn på sammenhengen mellom første og andre punktum i bokstav c. Forsvareren har gjort gjeldende at andre punktum inneholder en uttømmende regulering av når en retting fra skattyters side ikke kan anses frivillig. Slik han ser det, er vilkårene for amnesti oppfylt hvis ikke ett av alternativene i andre punktum får anvendelse. Aktor

har på sin side anført at første punktum inneholder en overordnet regel – et "grunnvilkår" – om at amnesti forutsetter frivillig retting. Etter hans syn presiserer andre punktum at regelen om fritak for tilleggsskatt ikke får anvendelse i noen oppregnede situasjoner, men uten at denne oppregningen er ment å være uttømmende. For det andre er partene uenige om hva som ligger i uttrykket "kontrolltiltak som ... vil bli satt i verk". For det tredje har de også ulikt syn på betydningen av en lovendring i 2010, hvor et tillegg i andre punktum om opplysninger som skattyter "kunne ha fått fra andre", ble fjernet. Jeg kommer tilbake til denne endringen.

- (22) Jeg tar utgangspunkt i *ordlyden* i bestemmelsen. Når det gjelder sammenhengen mellom første og andre punktum i § 10-3 nr. 2 bokstav c, ser jeg det slik at ordlyden støtter den tolkingen som påtalemyndigheten har tatt til orde for. Etter en naturlig språklig forståelse fremgår hovedregelen av første punktum lest i sammenheng med innledningsordene i § 10-3 nr. 2: Tilleggsskatt skal ikke fastsettes når skattyter frivillig retter opplysninger som tidligere er gitt. Uttrykket "Dette gjelder ikke" i andre punktum viser tilbake til innledningsordene om at tilleggsskatt ikke skal fastsettes. Andre punktum fremstår dermed som et unntak fra hovedregelen om at frivillig retting gir grunnlag for amnesti. Det er ingen holdepunkter i ordlyden for at andre punktum er ment som en uttømmende regulering av hva som er "frivillig". Sagt på en annen måte er det ikke naturlig å forstå det slik at all retting som ikke faller inn under alternativene i andre punktum, må anses som frivillig.
- (23) Etter andre punktum får ikke bestemmelsen om fritak fra tilleggsskatt anvendelse hvis rettingen "kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som ... vil bli satt i verk". Uttrykket "fremkalt" tyder på at det avgjørende er hva som er bakgrunnen for eller årsaken til rettingen. Hvis skattyters motivasjon for rettingen er at kontrolltiltak vil bli satt i verk, er det ikke grunnlag for amnesti. Etter en naturlig forståelse av ordlyden har det ingen betydning *hvorfor* slike kontrolltiltak vil bli satt i verk – om det er noe som skattemyndighetene vil gjøre etter eget initiativ, eller om tiltakene vil bli utløst av henvendelser fra andre.
- (24) Spørsmålet er så om *lovhistorikken og lovforarbeidene* kan gi grunnlag for en annen oppfatning av innholdet i § 10-3 nr. 2 bokstav c enn den jeg så langt har gitt uttrykk for. Her er det ikke bare eventuelle uttalelser om forståelsen som har interesse, men også hvilke formål bestemmelsen er ment å ivareta.
- (25) Her nevner jeg først at skatteloven for landet 18. august 1911 nr. 8 opprinnelig ikke inneholdt bestemmelser om amnesti for skattyter. Slike regler kom inn i § 121 nr. 2 ved en lovendring som trådte i kraft 1. januar 1951. Bestemmelsen fikk da følgende ordlyd:
- "Når den skattepliktige, hans bo eller arvinger, frivillig beriktiger eller utfyller tidligere avgitte uriktige eller ufullstendige opplysninger, og beriktigelsen ikke kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har mottatt fra andre, kan tilleggsskatt bare beregnes med inntil 50 pst. av det skattebeløp som skattyteren har unngått eller kunne ha unngått."**
- (26) Endringen bygget på et forslag fra Skattelovutvalget 1947. I Innstilling II fra utvalget på side 30 heter det blant annet:
- "Utvalget har funnet det heldig at det innføres en regel om at straff skal bortfalle hvis en skattyter som har unndratt eller søkt unndratt skatt frivillig meddeler ligningsmyndighetene opplysninger om den unndratte formue eller inntekt uten at**

ligningsvesenet normalt kunne påregne å oppdage forholdet eller få kjennskap hertil ..."

- (27) Utvalget uttaler videre på side 31 at en slik regel ville kunne "bringe fram til beskatning betydelige beløp som ellers ikke ville komme med ved ligningen". Departementet kommenterte ikke forståelsen ut over å bemerke at den gjaldt retting av tidligere feil "av eget tiltak", se Ot.prp. nr. 91 (1949) side 21. I Innst. O. XIV – 1950 side 5 beskriver stortingskomiteen skattelovutvalgets forslag som en regel om konsekvenser av "frivillig" retting.
- (28) Til dette bemerker jeg at uttrykket "og" i lovteksten mellom det som i dag er første og andre punktum, indikerer at det var tale om kumulative vilkår. Dette kan gi støtte til påtalemyndighetens syn om at andre punktum ikke uttømmende regulerer når rettingen anses frivillig, men uten at det er mulig å trekke en entydig konklusjon. Uttrykksmåten gir i alle fall ikke noen signaler om det motsatte.
- (29) Det er ellers grunn til å merke seg at skattyters frivillighet løftes frem som det sentrale. Skattelovutvalget gikk inn for at straff ikke skulle bortfalle i tilfeller hvor "ligningsvesenet normalt kunne påregne" å oppdage forholdet uavhengig av rettingen. Også dette peker i retning av at frivillighet er grunnvilkåret, og at andre punktum bare angir situasjoner hvor fritak ikke er aktuelt.
- (30) Ved vedtakelsen av ligningsloven i 1980 ble bestemmelsen om frivillig retting tatt inn i § 10-4 nr. 3. Den ble delt opp i et første og andre punktum og fikk dermed den hovedstrukturen som den har hatt siden da. Koblingsordet "og" ble følgelig tatt ut. Andre punktum fikk videre et tillegg, slik at det lød:
- "Dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått eller kunne ha fått fra andre."**
- (31) I Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 124 uttaler departementet at utkastet "svarer til" forgjengeren i skatteloven § 121 nr. 2 tredje ledd. Jeg kan ikke se at tilføyelsen om opplysninger som ligningsmyndighetene "kunne ha fått fra andre", er kommentert.
- (32) Uttalelsen om at § 10-4 nr. 3 "svarer til" forgjengeren, peker mot at realitetsendringer ikke var tilsiktet. På den annen side er det ikke tvil om at tillegget i andre punktum etter ordlyden innebar en utvidelse. Mangelen på drøftelse i forarbeidene gjør det likevel vanskelig å ta stilling til meningsinnholdet.
- (33) Ved lovendring i 2010 fikk ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav c det innholdet som jeg har sitert tidligere. Tillegget om opplysninger som myndighetene "kunne ha fått fra andre", ble altså tatt ut. Ut over dette ble ikke vilkårene for amnesti endret.
- (34) I NOU 2003: 7 side 112 begrunnes de da gjeldende reglene med at det ville fremstå som "svært urimelig" om ikke skattyter skulle kunne "rette opp tidligere begåtte feil som ikke er oppdaget av ligningsmyndighetene, når rettingen ikke er foranlediget av kontroller og andre tiltak fra ligningsmyndighetenes side". Isolert sett kan dette forstås slik at det bare er myndighetenes aktivitet som kan gjøre at rettingen ikke anses frivillig. Men også i denne utredningen er det et gjennomgående og overordnet tema at rettingen må være frivillig. På side 181 heter det for eksempel at tilleggsskatt ikke ilegges når skattyter

"frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt tidligere, slik at det kan beregnes riktig skatt og avgift".

- (35) Departementet redegjør for sitt forslag til regler om frivillig retting i Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) side 46–47. På side 46 uttaler departementet at reglene bør legges til rette for at skattytere som ønsker å "få ordnet opp i sine skatteforpliktelser", kan gjøre det uten at det reageres med tilleggsskatt. Departementet foreslår "derfor" et unntak for tilfeller hvor "skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger slik at det kan beregnes riktig skatt". Formuleringene trekker i retning av at lovgiver tenkte seg frivillighet som det grunnleggende utgangspunktet for å komme inn under ordningen. Mot slutten av sin drøftelse uttaler departementet følgende i overgangen mellom side 46 og 47:

"Kravet til frivillighet innebærer at rettingen ikke må være fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått fra andre. Aktører i en bransje hvor det er allment kjent at ligningsmyndighetene skal iverksette kontroller, vil dermed ikke unngå tilleggsskatt ved å melde fra om tidligere opplysningssvikt. Tilsvarende gjelder dersom ligningsmyndighetene for eksempel har fått tips om uregelmessigheter fra andre som driver i samme bransje, eller fra andre som er kjent med at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Rettingen vil likevel kunne anses som frivillig dersom det er på det rene at skattyter ikke kjente til den planlagte kontrollen eller ligningsmyndighetenes kunnskap om opplysningssvikten."

- (36) Forsvareren har gjort gjeldende at uttrykket "innebærer" viser at andre punktum gir en uttømmende definisjon av når en retting kan anses frivillig. Jeg er ikke enig i dette. Etter mitt syn viser uttrykksmåten tvert imot at frivillighet er grunnvilkåret, og at rettingen ikke nødvendigvis er frivillig i alle andre tilfeller enn dem som er regnet opp i andre punktum. Også eksempelbruken peker i denne retningen.
- (37) Departementet gir på side 47 i proposisjonen følgende redegjørelse for fjerningen av tillegget om opplysninger som myndighetene "kunne ha fått fra andre":

"Rekkevidden av dette alternativet er uklar, og regelen er vanskelig å praktisere. Departementet kan heller ikke se at det er behov for en slik regel, og foreslår derfor å ikke videreføre den."

- (38) I proposisjonen gis det ikke noen nærmere forklaring på hvorfor det ikke var "behov" for regelen. På den ene siden kan departementet ha ment at den gikk for langt i å utelukke amnesti. Men departementet kan også ha sett for seg at de praktisk viktigste tilfellene uansett var dekket av alternativet om kontrolltiltak som "vil bli satt i verk". Som nevnt var tillegget heller ikke begrunnet da det kom inn i loven, og jeg finner det vanskelig å trekke klare konklusjoner ut av opphevelsen av tillegget.
- (39) Skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d videreførte som nevnt ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav c uten endringer i vilkårene for amnesti. Jeg kan ikke se at forarbeidene til loven gir bidrag til tolkingen.
- (40) Det foreligger ikke *rettspraksis* som belyser tolkingsspørsmålene i saken. Skatteamnesti var riktignok tema i Rt-2012-1288. I den saken var det imidlertid på det rene at skattyteren oppfylte vilkårene for amnesti, og spørsmålet var utelukkende hvilke strafferettslige konsekvenser dette skulle få. Vilårene for amnesti ble derfor ikke drøftet.

- (41) Begge parter har tatt *forvaltningspraksis* til inntekt for sitt syn og har i den forbindelse trukket frem ulike uttalelser fra Lignings-ABC og Skattedirektoratets meldinger. Jeg nevner at kommentarene i Lignings-ABC gjennomgående innledes med en setning om at tilleggs-skatt ikke fastsettes hvis skattyter frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, se til illustrasjon Lignings-ABC 2010/11 side 1158. Dette kan gi et signal om at frivillighet oppfattes som et overordnet grunnvilkår. På den annen side brukes uttrykk som at det er en "forutsetning" eller et "vilkår" at rettingen ikke er fremkalt av skattemyndighetenes undersøkelser, noe som kan hevdes å peke i en annen retning. Jeg finner det vanskelig å legge særlig vekt på de ulike uttalelsene i Lignings-ABC.
- (42) I Skattedirektoratets melding SKD 6/11 19. mai 2011 heter det i punkt 5:
- "Frivillig retting/utfylling vil derfor kunne foreligge dersom det er på det rene at skattyter ikke kjente til den planlagte kontrollen, ikke måtte påregne at skattemyndighetene ville iverksette kontroll, eller ikke kjente til skattemyndighetenes kunnskap om opplysningssvikten."**
- (43) Det er verdt å merke seg at Skattedirektoratet benytter uttrykket "vil ... kunne" i beskrivelsen av når vilkårene for frivillig retting kan anses å være oppfylt. I dette ligger at det ikke alltid vil være grunnlag for amnesti i de nevnte tilfellene. Dette tyder på at forvaltningen anser frivillighet som et grunnvilkår, slik at andre punktum ikke uttømmende regulerer tilfeller hvor retting ikke gir fritak for tilleggs-skatt. Jeg finner en viss støtte for dette synet også i uttalelsen i punkt 4 om at regelverket skal være "et incentiv for skattyterne til å komme med opplysninger til skattemyndighetene slik at de kan få ordnet opp i sine skatteforpliktelser". På samme måte peker det i retning av at grunnvilkåret er frivillighet når det i punkt 5 heter at det er "skattyters tro på at han uoppfordret bidrar til riktig ligning som skal belønnes".
- (44) Formuleringen i sitatet om at skattyteren ikke "måtte påregne at skattemyndighetene ville iverksette kontroll", har videre interesse for tolkingen av andre punktum. Den bekrefter inntrykket av at skatteamnesti ikke er aktuelt når rettingens motiv er å komme en ventet kontroll i forkjøpet.
- (45) *Oppsummert* ser jeg det slik at ordlyden i § 10-3 nr. 2 bokstav c tilsier at bestemmelsen oppstiller et grunnvilkår om frivillighet i første punktum. Andre punktum presiserer at amnesti likevel ikke er aktuelt i noen oppregnede tilfeller, men uten å være uttømmende. Den naturlige forståelsen av ordlyden støttes i en viss grad av forarbeidene, selv om de ikke er helt entydige. Her legger jeg særlig vekt på den gjennomgående fremhevingen av at rettingen må være frivillig. Jeg finner også støtte i Skattedirektoratets melding 6/11, som jeg nettopp var inne på. Endelig er dette etter mitt syn også den løsningen som best ivaretar det grunnleggende hensynet om at skattyter skal få mulighet til å ordne opp på eget initiativ.
- (46) En annen sak er at alternativene i andre punktum kan kaste et visst lys over forståelsen av frivillighetskravet i første punktum. De illustrerer at det skal en del til før en retting mister preget av å være frivillig. Mitt syn på forholdet mellom første og andre punktum innebærer ikke at enhver trussel fra andre om å rapportere om unndragelser, fratrar skattyteren retten til skatteamnesti. Vurderingen vil kunne bero på hvem som eventuelt vil varsle skattemyndighetene, og hvor sikkert det er at varsel vil bli sendt av andre. Slik denne saken ligger an, finner jeg det ikke nødvendig å utpensle dette nærmere.

- (47) Etter andre punktum gis det ikke fritak for tilleggsskatt hvis rettingen er fremkalt blant annet ved kontrolltiltak som vil bli satt i verk. Det er naturlig å forstå uttrykket "fremkalt" slik at det oppstilles et krav om årsakssammenheng. Hvis rettingen skjer *fordi* kontrolltiltak vil bli satt i verk, er den ikke frivillig. Etter ordlyden har det ingen betydning om kontrolltiltak vil bli satt i verk av skattemyndighetenes eget tiltak, eller om de vil bli utløst av andre omstendigheter. De øvrige rettskildene svekker ikke den forståelsen som naturlig følger av ordlyden, men gir tvert imot støtte til den. Jeg tenker her særlig på at både forarbeidene og Skattedirektoratets melding 6/11 fremhever at amnesti ikke kan gis når kontroll må "påregnes" på det tidspunkt rettingsanmodning inngis. Med den forståelse jeg her har lagt til grunn, kan jeg ikke se at fjerningen av tillegget om opplysninger som myndighetene "kunne ha fått fra andre" får betydning, i hvert fall ikke i denne saken.
- (48) Før jeg på denne bakgrunn går over til den konkrete vurderingen av om A kvalifiserer for skatteamnesti, knytter jeg også noen kommentarer til det *klarhetskravet* på strafferettens område som er forankret i Grunnloven § 96 første ledd og Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 7 nr. 1. Klarhetskravet innebærer at straffebud ikke kan være for upresist formulert. I Rt-2014-238 avsnitt 18 heter det at Grunnloven § 96 første ledd "stiller samme krav til klarhet i angivelse av det straffbare forholdet som EMK artikkel 7".
- (49) Skatteamnestiregelen er ikke et straffebud. Hvis vilkårene for frivillig retting er oppfylt, gis imidlertid etter rettspraksis straffutmålingsutsettelse, jf. Rt-2012-1288 avsnitt 44. Bestemmelsen får altså virkning som en særegen straffutmålingsregel – er vilkårene oppfylt, utmåles det ingen straff. Fordi det ikke er tale om et straffebud, kan det sies at vi er utenfor kjerneområdet for klarhetskravet.
- (50) Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD) har imidlertid i dommen 17. september 2009 *Scoppola mot Italia* avsnitt 113 uttalt at "a provision of substantive criminal law concerning the length of the sentence to be imposed in the event of conviction following trial ... falls within the scope of the last sentence of Article 7 § 1 of the Convention". I dommen 12. februar 2008 *Kafkaris mot Kypros* avsnitt 140 uttaler EMD tilsvarende at kravene til tilgjengelighet og forutberegnelighet må tilfredsstilles "as regards both the definition of an offence and the penalty the offence in question carries".
- (51) Den strafferettslige konsekvensen av skatteamnesti er betydelig – resultatet kan bli flere års fengsel hvis vilkårene ikke er oppfylt. Jeg legger derfor til grunn at klarhetskravet kommer inn også her. I dette tilfellet er vi imidlertid klart innenfor ordlyden, samtidig som andre kilder støtter det som naturlig kan utledes av denne. Jeg finner derfor ikke grunn til å ta stilling til hvor langt kravet til klar lovhjemmel rekker i skatteamnestisakene.
- (52) Jeg går så over til den *konkrete vurderingen* av om domfelte oppfyller vilkårene for å få skatteamnesti. Her kan jeg i det store og hele slutte meg til lagmannsrettens vurderinger, samtidig som jeg viser til min gjennomgang av saksforholdet. Utgangspunkt må tas i den kunnskap domfelte hadde da anmodningen om rettings sak ble sendt 22. januar 2015. Han visste da at revisor Hedenstad anså seg forpliktet til å varsle skattemyndighetene. Kollegene hadde videre gjort det klart at de ville si fra om forhold de var blitt gjort kjent med, om han ikke gjorde det selv. Lagmannsretten har holdt det for "overveiende

sannsynlig" at i det minste en av disse omstendighetene ville inntre. I hvert fall i en slik situasjon mener jeg at rettingen ikke kan anses å ha skjedd "frivillig" etter ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav c første punktum.

- (53) Slik jeg ser på sammenhengen mellom første og andre punktum i § 10-3 nr. 2 bokstav c, blir det da ikke nødvendig å vurdere om rettingen faller inn under et av alternativene i andre punktum. Jeg legger imidlertid til grunn at det for domfelte fremsto som sikkert at skattemyndighetene uansett ville bli informert om skatte- og avgiftsunndragelsene. Som erfaren advokat visste selvsagt domfelte at dette ville lede til at skattemyndighetene aksjonerte. Jeg kan vanskelig se det annerledes enn at rettingen da må anses "fremkalt ved kontrolltiltak som ... vil bli satt i verk".
- (54) Domfelte oppfyller etter dette ikke vilkårene for skatteamnesti, og det er ikke aktuelt med frafall eller utsettelse av straffutmåling. Det er dermed ikke nødvendig å gå inn på spørsmålene om amnesti også kan gis ved unndragelse av merverdiavgift og overtredelse av bokføringsloven. Jeg nevner likevel at det nå følger uttrykkelig av skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d jf. § 1-1 bokstav f at det kan gis fritak ved unndragelse av merverdiavgift, og at det er lagt til grunn at dette var situasjonen også før lovendringen i 2016.
- (55) Dette bringer meg over til *straffutmålingen*. Det skal fastsettes straff for unndragelse av om lag 12,5 millioner kroner i skatt og 5,5 millioner kroner i merverdiavgift. I tillegg er det tale om brudd på bokføringsloven over en periode på ni år.
- (56) De straffbare handlingene er så vidt sammenvevd at det er naturlig å se dem i sammenheng ved straffutmålingen. Lagmannsretten har tatt som utgangspunkt en samlet fengselsstraff på opp mot fem år. Her har lagmannsretten i skjerpene retning blant annet lagt vekt på overtredelsenes systematiske karakter, at de har pågått i om lag ti år, og at A har utvist et fast forbrytersk forsett. Jeg er enig i det utgangspunktet som lagmannsretten har tatt. Ved vurderingen har jeg blant annet sett hen til Rt-2011-1509, hvor det ble lagt til grunn at fengsel i 2 år og 8 måneder ville være en riktig straff for unndragelse av skatt med i overkant av 5 millioner kroner, se avsnitt 14 og 22.
- (57) Jeg kan også slutte meg til lagmannsrettens vurderinger av fradraget for tilståelse og lang saksbehandlingstid. Tilståelsen har utvilsomt hatt betydning prosessøkonomisk og for avklaringen av omfanget av unndragelsene. Den for lange beramningstiden i lagmannsretten på rundt 11 måneder må også tillegges en viss vekt. Alt i alt anser jeg den fastsatte straffen på fengsel i 3 år og 8 måneder passende.
- (58) Anken blir etter dette å forkaste.
- (59) Jeg stemmer for denne

D O M :

Anken forkastes.

- (60) Kst. dommer **Sverdrup**: Jeg er kommet til et annet resultat enn førstvoterende.

- (61) Jeg ser først på den betydningen forholdet mellom første og andre punktum har for tolkingen av ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav c. Førstvoterende mener uttrykket "frivillig" utgjør et "grunnvilkår" for innvilgelse av amnesti. Andre punktum er en oppregning av tilfeller som ikke gir grunnlag for amnesti, men ifølge ham ikke uttømmende. Også i andre tilfeller enn de som faller inn under andre punktum, og hvor man kan si at retting ikke skjer "frivillig", vil amnesti være avskåret.
- (62) Etter min mening må andre punktum leses som en utdypning og begrensning av innholdet i uttrykket "frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere". Jeg leser innledningsordene i andre punktum – "[d]ette gjelder ikke" – slik at de retter seg mot første punktum; som en forklaring på når retting eller utfylling ikke er "frivillig". Andre punktum må leses som en uttømmende begrensning av hva som ligger i begrepet "frivillig" i den forstand at en person som av andre grunner enn de som følger av andre punktum, føler seg "tvunget" til å rette eller utfylle tidligere innsendte oppgaver, likevel må anses å ha gjort det frivillig i lovens forstand. Etter mitt syn støttes denne tolkingen av de øvrige rettskildene.
- (63) For det første mener jeg dette underbygges – og i alle fall ikke motsies – av lovens formål, slik dette er kommet til uttrykk i forarbeidene. Jeg forstår det førstvoterende omtaler fra Ot.prp. nr. 91 (1949) side 21 slik at amnestiregelen hovedsakelig var begrunnet i hensynet til skatteprovenyet. Et slikt formål er nøytralt med hensyn til motivasjonen. Senere er det i forarbeidene poengtert at bestemmelsen gir skattyter en mulighet til å "få ordnet opp i sine skatteforpliktelse". Men heller ikke i denne forbindelse er motivet for å ordne opp presisert. Om dette skyldes at vedkommende skattyter har dårlig samvittighet, føler ubehag eller blir presset av sine nærmeste omgivelser med trussel om sosial boikott eller varsel til skattemyndighetene, har forarbeidene ingen kommentarer til. Også med hensyn til denne formålsangivelsen er motivet likegyldig, dette selv om ordet frivillig nevnes i ulike sammenhenger.
- (64) En slik forståelse understøttes også av hvordan bestemmelsen har vært praktisert. Forvaltningspraksis har vært dokumentert ved fremleggelse av diverse årganger av Lignings-ABC. De forklaringer som der er gitt om hvorledes bestemmelsen praktiseres, gjelder utelukkende tilfeller der skattemyndighetene enten allerede har opplysninger som har foranlediget kontrolltiltak eller som gir grunn til å forvente kontrolltiltak, eventuelt at skattemyndighetene gjennom andre kontrolltiltak må forventes å få opplysninger som vil kunne medføre nye kontrolltiltak mot skattyter. At amnesti skal være utelukket som følge av andres kunnskap om skatte- og avgiftsunndragelsen, er ikke nevnt. Aktor har heller ikke i skranken kunnet påvise noen slike eksempler fra praksis. Dette peker i retning av at også skattemyndighetene har oppfattet bestemmelsen slik at det er andre punktum – og utelukkende denne – som begrenser amnestiregelen. Dette underbygges også av de generelle kommentarene til bestemmelsen som er gitt av skatteetaten, der det uttrykkes at fravær av forholdene nevnt i andre punktum er et "vilkår" eller en "forutsetning" for anvendelse av amnestiregelen.
- (65) Også reelle hensyn taler for at andre punktum uttømmende avgrenser amnestiregelen, og at uttrykket "frivillig" ikke kan tas på ordet. Motstykket til frivillig – tvang – er et vidt begrep og vil lett reise avgrensningsproblemer. Skal for eksempel den som føler seg tvunget til å gå til skattemyndighetene under trussel om sosial utestengelse fra sine nærmeste, utelukkes fra amnesti? Begrepene har også klare subjektive elementer – om en situasjon innebærer en trussel om å avsløre skatte- og avgiftsunndragelsen for

skattemyndighetene, kan oppfattes svært forskjellig fra person til person.

- (66) Jeg vil tro at en slik forståelse også vil by på bevis- og etterforskningsmessige utfordringer for politi- og påtalemyndigheten. Skal kravet om frivillighet gis slik betydning for om det skal idømmes straff eller ikke som førstvoterende går inn for, tilsier det at det i den enkelte sak må bringes på det rene om dette vilkåret er oppfylt. En mulig følge av den vanskelige bevissituasjonen er at det reelle faktum om hva som har motivert skattyteren, ikke blir klargjort, og at påtalemyndigheten uten videre må legge skattyters forklaring til grunn. Jeg er redd dette kan føre til at praktiseringen vil kunne bli tilfeldig. Dette illustreres av forholdene i vår sak, der skatte- og avgiftsunndragelsen ble kjent for skattemyndighetene før skattyter fikk varslet fordi revisor varslet skattemyndighetene før skattyter. I mangel av andre opplysninger er det grunn til å tro at dette er første og eneste tilfelle der amnestiregelen har vært praktisert av påtalemyndigheten med den forståelse av bestemmelsen som førstvoterende legger til grunn.
- (67) Førstvoterende mener tilfellet i vår sak faller utenfor amnestiregelen også ut fra en anvendelse av andre punktum. Han viser til at alternativet "fremkalt ved kontrolltiltak som ... vil bli satt i verk" rammer situasjonen i vår sak fordi "det for domfelte fremsto som sikkert at skattemyndighetene uansett ville bli informert om skatte- og avgiftsunndragelsene", og at "dette ville lede til at skattemyndighetene aksjonerte".
- (68) Heller ikke denne forståelsen kan jeg slutte meg til. Den situasjonen som vi her har med å gjøre, ble regulert i det tillegget til andre punktum som kom inn i lovteksten ved vedtakelsen av ligningsloven i 1980, som i tillegg til "opplysninger som ligningsmyndighetene har fått" hadde tilføyelsen "eller kunne ha fått fra andre". Dette siste tillegget ble imidlertid fjernet ved lovendringen i 2010. Som førstvoterende har sitert fra proposisjonen, var begrunnelsen blant annet at "[r]ekkevidden av dette alternativet er uklar, og regelen er vanskelig å praktisere".
- (69) At en slik regel ville være vanskelig å praktisere, har jeg full forståelse for. Jeg viser til det jeg tidligere har nevnt med hensyn til praktiseringen av uttrykket "frivillig" som grunnregel for anvendelsen av amnestiregelen. Jeg leser uttalelsen slik at det er nettopp slike avgrensings-, bevis- og etterforskningsmessige problemer som jeg der har nevnt, som det siktes til.
- (70) Av nevnte sitat fremgår videre at departementet ikke så at det var behov for en slik regel. Om bakgrunnen for dette nevner førstvoterende som en mulighet at departementet kan "ha sett for seg at de praktisk viktigste tilfellene uansett var dekket av alternativet om kontrolltiltak som 'vil bli satt i verk'".
- (71) Jeg kan vanskelig se at departementets uttalelse kan forstås slik. Når tillegget ble strøket med den begrunnelse at det var vanskelig å praktisere, blir det neppe mindre problematisk å praktisere om det skjer i regi av alternativet "fremkalt ved kontrolltiltak som ... vil bli satt i verk" i andre punktum. Tvert imot anser jeg begrunnelsen for å sløyfe tillegget som en ytterligere indikasjon på at dette alternativet bare omfatter kontrolltiltak som allerede er planlagt før skattyteren sender inn sin retting.
- (72) Det kan synes som lite tilfredsstillende, kanskje direkte støtende, at skattyteren skal oppnå amnesti i et tilfelle som dette, hvor skattyteren var fullt på det rene med at skattemyndighetene ville få opplysning om skatte- og avgiftsunndragelsen. Dette kan

likevel ikke være avgjørende. Når lovgiver har utelatt situasjoner hvor skattemyndighetene "kunne ha fått [opplysninger] fra andre" med den begrunnelse at "[r]ekkevidden av dette alternativet er uklar, og regelen er vanskelig å praktisere", må dette også gjelde de klare tilfellene. Selv om forholdet isolert sett er straffverdig, finner jeg ikke grunnlag for straff, slik jeg tolker loven.

- (73) Det er for sent å melde retting etter at skattemyndighetene er varslet av andre, med mindre skattyteren ikke kjente til at myndighetene hadde fått kunnskap om opplysningssvikten. I denne saken ba A om frivillig retting 22. januar 2015, rundt en time etter at skattemyndighetene hadde fått opplysningene fra As revisor. Som førstvoterende påpeker, fikk A og hans advokat imidlertid ikke vite om revisors varsel før flere måneder senere. Etter mitt syn bør A da bedømmes som om han ba om retting i tide.
- (74) Jeg er derfor kommet til at A må innvilges skatteamnesti. Tilsvarende må gjelde for unndragelsen av merverdiavgift, og jeg viser til førstvoterendes bemerkning om dette.
- (75) For skatte- og merverdiavgiftsovertredelsene stemmer jeg for at straffutmålingen utsettes med en prøvetid på to år.
- (76) Derimot er det ikke grunnlag for å gi amnesti for overtredelse av bokføringsloven. For denne del av overtredelsen anser jeg en straff av fengsel i 6 måneder som passende, hensett til den strafferabatt han må gis på grunn av tilståelsen.
- (77) Dommer **Noer:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Bergsjø.
- (78) Dommer **Kallerud:** Likeså.
- (79) Dommer **Tønder:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, kst. dommer Sverdrup.
- (80) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

Anken forkastes.

Riktig utskrift bekreftes: