

# Høyesterett gav amnesti mot straff

**En skattyter hadde unndratt fra beskatning opptjent inntekt og formue i utlandet, rettet sin ligning frivillig og ble tiltalt for grovt skattesvik. De unndratte beløpene var betydelige. Skattyter ble straffedømt for forholdene både av tingretten og lagmannsretten. Høyesterett avsa dom om amnesti mot straff.**



Høyesteretts dom ble avsagt 27.8.2012 (HR-2012-1680-A) og gjelder straffutmålingen etter straffebestemmelsen i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a, jf. § 12-2. Saken gjelder særlig spørsmål om betydningen av at domfelte søkte om og kvalifiserte for skatteamnesti for unndratt inntekt og formue, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 3, slik bestemmelsen lød frem til 1.1.2010.

Tingretten la til grunn at søknaden om frivillig retting av ligningene hadde begrenset betydning ved straffutmålingen. Det ble imidlertid gitt tilståelsesrabatt på om lag 20 prosent.

Lagmannsretten la ved straffutmålingen vesentlig vekt på at skatteamnesti ville ha blitt innvilget dersom påtalemyndigheten ikke allerede hadde innledet straffeforfølgning.

## Anførselene for Høyesterett

Påtalemyndigheten gjorde for Høyesterett gjeldende at innvilgelse av frivillig retting ikke skal ha betydning ved straffutmålingen. Det ble anført at hensynet til amnestiordningens effektivitet er tilstrekkelig ivarettatt ved at ligningsmyndighetene ikke inngir anmeldelse. Det ble videre anført at det ikke kan tillegges vekt at det ikke er andre eksempler på straffeforfølgning etter at skattyter har søkt om frivillig retting. Handlingene er like straffverdige enten det

søkes om amnesti eller ikke, ble det hevdet. Samtidig ble det erkjent at tiltalte måtte kunne gis tilståelsesrabatt.

Skattyter fremholdt på sin side at myndighetene gjennom sin informasjon om ordningen med skatteamnesti hadde skapt forventninger om at den som søker om frivillig retting, ikke vil bli straffeforfulgt. Det ble anført at likhetsbetraktninger tilsier at det ikke bør utmåles straff for de forhold som omfattes av amnestiet.

## Høyesteretts vurderinger

Høyesterett tok ved vurderingen av skatteamnestiets betydning utgangspunkt i de reglene om slikt amnesti som gjaldt i den perioden siktelsen omfatter. Reglene om frivillig retting av ligningsopplysninger var inntatt i ligningsloven § 10-4 nr. 3, som hadde følgende ordlyd frem til 1.1.2010:

«Tilleggsskatt kan beregnes med lavere sats enn angitt i nr. 2 eller sløyfes når skattyteren, hans bo eller arvinger frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt tidligere slik at det kan beregnes riktig skatt og avgift. 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.»

Ligningsmyndighetenes praksis har vært å gi én prosent tilleggsskatt ved frivillig retting, noe som hadde sammenheng med at renter ikke kunne ilegges etter skattebetalingsloven uten at tilleggsskatt var ilagt.

Med virkning fra 1. januar 2010 ble bestemmelsen om frivillig retting flyttet til ligningsloven § 10-3 nr. 2 bokstav c. Innholdet er i det vesentlige sammenfallende med den tidligere regelen, men tilleggsskatt skal nå ikke fastsettes hvis vilkårene

for skatteamnesti er tilfredsstillt. Skattebetalingsloven er samtidig endret slik at renter nå skal ilegges uten at det er ilagt tilleggsskatt.

Høyesteretts syn når det gjelder de ulike hensynene ved vurderingen av skatteamnestiets betydning fremkommer av dommen avsnitt (38):

«Samfunnet anses tjent med at skjult inntekt og formue oppgis til beskatning, og reglene om amnesti er ment å bidra til dette. Formålet oppnås best dersom skattytere kan be om frivillig retting uten å frykte straffeforfølgning. Riktignok er risikoen for etterforskning og straff redusert allerede ved at ligningsmyndighetene ikke inngir anmeldelse. Det er likevel fare for at amnestiordningen ville mistet mye av sin effektivitet dersom søknad om frivillig retting ikke skulle ha noen betydning for straffeforfølgning i saker der påtalemyndigheten setter i gang etterforskning på eget initiativ. Hensynet bak ordningen tilsier på denne bakgrunn at skatteamnestiet tillegges vesentlig betydning ved straffutmålingen.»

Videre uttales det i avsnitt (39):

«Jeg finner videre særlig grunn til å legge vekt på hvordan myndighetene har presentert ordningen med skatteamnesti i media. Myndighetene har gjennom sin informasjon om ordningen skapt et inntrykk av at frivillig retting også innebærer amnesti mot straff. Riktignok er det oftest bare gitt uttrykk for at den som søker om frivillig retting, ikke blir anmeldt. For den jevne skattyter er det likevel naturlig å forstå dette slik at de slipper straff. Men for Høyesterett er det også vist til eksempler på at myndighetene har gått lenger. En representant for Skatt øst har blant annet uttalt i media at

«[d]et er lurt å melde seg for å unngå politianmeldelse og straffesak» og at «årsaka til at så mange melder frå er at dei slepp både straff og tilleggs katt». På denne måten har myndighetene skapt en klar – og berettiget – forventning hos dem som vurderer frivillig retting om at de ikke vil bli straffet. Det må etter mitt syn veie tungt i vurderingen.»

Om betydningen av etablert praksis uttaler Høyesterett i avsnitt (43):

«Det er gjennom mer enn 60 år etablert en praksis for at skattytere som ber om frivillig retting, ikke blir etterforsket og straffet. En så ensartet og langvarig praksis må ha skapt en forventning hos A om at han ikke ville bli behandlet annerledes enn andre i tilsvarende situasjon.»

Høyesterett kom etter dette til at den riktige reaksjonen var at det gis straffutmålingsutsettelse, både for egen skatteunndragelse og for medvirkning til annen

persons unndragelse som skattytere hadde drevet sammenvevd virksomhet med.<sup>1</sup>

For praktiske formål tilsier straffutmålingsutsettelse ingen straff, eller rett og slett et amnesti mot straff.<sup>2</sup>

### Noen tankekors

Dommen er meget godt begrunnet av Høyesterett, men saken reiser noen tankekors. Dersom Høyesterett hadde sluttet seg til ting- og lagmannsrettens vurderinger, hadde det blitt satt en effektiv stopp for en særdeles fornuftig og god skatteamnestiordning. Et skatteamnesti må for å ha betydning være betinget av at skattytere ikke bare er beskyttet mot tilleggs katt,

1 Det ble imidlertid ikke gitt straffutmålingsutsettelse for medvirkning i annen sammenheng.

2 Høyesterett påpekte rett nok at bestemmelsene om skatteamnesti i ligningsloven ikke inneholder noe formelt hinder for at påtalemyndigheten innleder straffeforfølgning ved mistanke om skatteunndragelser. Påtalemyndigheten har følgelig hatt kompetanse til å forfølge saken strafferettslig, og det var ikke grunnlag for avvísning.

men også mot straff. Dersom Høyesterett hadde kommet til et annet resultat, ville også skattytere, som i de seneste årene samlet har rettet ligninger for beløp i størrelsesorden flere milliarder kroner, fått endret en klar forutsetning om trygghet i prosessen, til usikkerhet.

Forøvrig er det et tankekors at saken måtte helt til Høyesterett for at skatteamnestiet i realiteten må kunne anses å være opprettholdt.

Amnestiet mot straff må også anses å ha rekkevidde utover tilfeller av uoppgett utenlandsinntekt og -formue. Dette uansett om skattyters forhold ligger i den ene ende av skalaen; forholdet er regelrett oversett, eller i den annen ende; en godt planlagt unndragelse som det angres på. Mellom disse ytterpunkter ligger tallrike tilfeller. Skattytere skal kunne være trygg under og etter rettingsprosessen.

# Skattedirektoratets domskomentarer – enkelte presiseringer



Artikkelen er forfattet av:

Seksjonssjef  
Heide Lindsjorn  
Skattedirektoratet, Rettsavdelingen,  
seksjon foretaksskatt

**domskommentar til henholdsvis Dell-dommen (Rt. 2011 side 1581) og Einar Rasmussen Invest-dommen (Rt. 2011 side 1473). På bakgrunn av artikkelen ønsker direktoratet å komme med enkelte presiseringer.**

### [Einar Rasmussen Invest-dommen \(Rt. 2011 side 1473\)](#)

Einar Rasmussen Invest-dommen gjelder spørsmålet om kapitalforhøyelser som

gjennomføres etter avslutning av et regnskapsår, får betydning for vurderingen etter aksjeloven § 8–1 (2). Bestemmelsen slår fast at det ikke kan utdeles utbytte dersom egenkapitalen etter balansen er mindre enn ti prosent av balansesummen, med mindre man følger bestemmelsene om kapitalnedsettelse.

Det var i saken enighet om at selskapet hadde tilstrekkelig egenkapital til å dele ut utbytte etter aksjeloven § 8–1 (1). Tvistemaet var om vilkårene i aksjeloven § 8–1 (2) var oppfylt eller om utbyttet var ulov-