



Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo

## Høringsvar - Forslag til nye straffebestemmelser i skatte- avgifts- og tollavgivningen

Det vises til høringsbrev av 11. oktober 2012.

Skattedirektoratet har sendt forslaget på høring til skattekontorene, og høringsvaret gjenspeiler også de innspill vi har fått fra etaten.

Vi har følgende merknader til høringsnotatet.

### 1. Ligningsloven

#### 1.1 Generelt

Skattedirektoratet er enig med Finansdepartementet i at det er hensiktsmessig å lage egne straffebestemmelser for henholdsvis tredjeparts opplysningssvikt, og skattyters og tredjeparts unnløstelse i å medvirke til kontrollundersøkelse i ny ligningslov §§ 12-1 og 12-2. Vi har merket oss Finansdepartementets standpunkt vedrørende presist avgrensede straffebud i ligningsloven. Når den generelle straffebestemmelsen i ligningsloven § 12- 1 bokstav d foreslås opphevet, forutsetter det en aktiv oppfølging nye forhold som forutsetter bruk av straff.

#### 1.2 Ny § 12-1 Tredjeparts opplysningssvikt mv.

Strafferammen for tredjeparts brudd på opplysningsplikten er etter de gjeldende bestemmelsene i ligningsloven 2 år, men inntil 6 år ved grovt skattesvik. I høringsnotatet er det foreslått at tredjeparts brudd på opplysningsplikten skal straffes med bøter eller fengsel i inntil 1 år ved forsettlig overtredelse, og inntil 6 måneder ved grov uaktsomhet. Skattedirektoratet mener at det er uheldig å redusere strafferammen på dette området.

I Ot.prp.nr. 22 for 2008-2009 uttaler Justisdepartementet:

*"Overtredelse av en lovpålagt opplysningsplikt om andres forhold har en annen karakter enn opplysningssvikt om egne forhold; skattyter kan for egen del ha en særlig interesse av å gi uriktige*



*eller ufullstendige opplysninger, mens tilsvarende interesse vanligvis ikke foreligger ved opplysningsplikt om andres forhold."*

Som hovedregel er dette utvilsomt riktig, men med tanke på den betydning tredjepartsoppgaver har fått for kvaliteten/riktigheten av beskatningen er det etter vår mening grunn til å fremheve at tredjeparts opplysningssvikt ofte vil kunne få alvorlige følger. Tredjeparts opplysninger har fått en stadig sterkere rolle i ligningsforvaltningen. Tidligere var ordningen ment for supplering og kontroll av skattyters egne oppgaver, mens opplysningene nå danner grunnlaget for ligningen for en stor del av skattytermassen. Sjansen for at en svikt i tredjepartsoppgavene kan føre til feil i beskatningen er derfor etter vår mening stor.

Bevisst underrapportering av inntekt forekommer som et element i den mer organiserte svarte økonomien. Gjennom etatens egne kontroller som er bekreftet gjennom rettsavgjørelser, er det avdekket graverende eksempler på bevisst feilrapportering fra tredjepart. Et klart eksempel finner en i de såkalte drosjesvindelsakene der tredjeparter nærmest som en egen næring produserte uriktige oppgaver. Det vises til Høyesterettsdommer inntatt i Rt. 2008 s. 468, Rt. 2009 s. 14 og Rt. 2010 s. 72, hvorav den sistnevnte saken blant annet gjaldt arbeidsgivers innberetning av for lav lønn for sine ansatte. Tilsvarende saker vil i enkelte sammenhenger være av en slik art at de kan anses som medvirkning til skattesvik etter ny straffelov. Selv om de antas å falle utenfor gjerningsbeskrivelsen for skattesvik, vil de klart være kvalifisert som "grov opplysningssvikt" og bør ha en høyere strafferamme enn angitt ovenfor. En reduksjon av nåværende strafferamme synes derfor vanskelig å forene med den pågående bekjempelsen av økonomisk kriminalitet på dette området.

Strafferammen for tredjeparts opplysningssvikt bør gjenspeile viktigheten av å overholde opplysningsplikten. En reduksjon av nåværende strafferamme vil gi en uheldig signaleffekt samtidig som den foreslåtte strafferamme på 1 år er for lav. Behovet for å opprettholde strafferammen på 2 år underbygges ytterligere ved at bestemmelsen i nåværende ligningslov § 12-2 om grovt skattesvik ikke er foreslått videreført for denne type lovbrudd. Det ovenstående vil særlig gjelde på ligningsområdet, men harmoniseringshensyn tilsier formodentlig at tilsvarende heving bør skje også på de øvrige områdene.

Skattedirektoratet mener at strafferammen bør være 2 år ved forsettlig overtredelse av bestemmelsen og 1 år ved grovt uaktsom overtredelse.

### *1.3 Ny § 12-2 Unnlatelse av å medvirke til kontrollundersøkelse*

Den foreslåtte bestemmelsen rammer «den som unnlater å medvirke til kontrollundersøkelse etter § 4-10 eller § 6-15».

Etter nåværende bestemmelse er det et vilkår at overtredelsen er vesentlig. Dette foreslås ikke videreført, og vi er enige i departementets vurdering.



Utkastet til lovtekst rammer bare "den som unnlater å medvirke". Ved siden av denne mer passive opptreden møter skattemyndighetene også dem som mer aktivt søker å forhindre kontrollundersøkelser. Det kan arte seg på ulike måter fra å hindre fysisk tilgang til å fjerne eller ødelegge materiale. Vi ser det som ønskelig at gjerningsbeskrivelsen klart omfatter også den mer aktive gjerningsmann.

Det er foreslått at strafferammen for forsettlig unnlattelse av å medvirke til kontrollundersøkelse skal være bot eller fengsel i inntil 6 måneder. Dette mener vi er for lavt, særlig sett hen til at slike unnlattelser kan ha til hensikt å trenere, vanskeliggjøre eller umuliggjøre innhenting av bevis for å avdekke alvorlige straffbare forhold.

Vi forstår departementet slik at de legger til grunn at manglende overholdelse av plikten til å oppbevare dokumenter i 10 år etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a, sjette punktum, vil være en regnskapsovertredelse etter ny straffelov § 392. Strafferammen for forsettlig regnskapsovertredelse i den nye straffeloven § 392 er bot eller fengsel inntil 2 år for den som overtrer bestemmelser om bokføring og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, årsregnskap, årsberetning eller regnskapsoppbevaring som er fastsatt i lov eller forskrift i medhold av lov. Grov regnskapsovertredelse kan straffes med fengsel inntil 6 år, jf. § 393, mens uaktsom regnskapsovertredelse kan straffes med bot eller fengsel inntil 1 år, jf. § 394.

Skattedirektoratet forstår den nevnte oppbevaringsplikten i lignl. § 4-10 slik at den gjelder der skattytere har eierinteresser i utenlandske selskaper eller innretninger, se Ot. Prp. Nr. 63 (1987-1988). Vi antar at disse skattyterne ikke vil være regnskapspliktige til Norge etter lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap (regnskapsloven) § 1-2. Vi ser dog at oppbevaringsplikten dekkes av ny straffelov § 392 dersom den er å anse som en regnskapsovertredelse, jf. bl.a. Ot. Prp. Nr. 22 (2008-2009) side 473 hvor det legges til grunn at alle bestemmelser om bokføring og regnskap omfattes av den foreslåtte bestemmelsen uavhengig av hvilken lov bestemmelsene er inntatt i.

Oppbevaringsplikten etter ligningsloven § 4-10 omfatter mer enn regnskapsdokumenter. Vi er derfor usikre på om departementet mener at det er brudd på oppbevaringsplikten som sådan som kan straffes etter strl. § 392, eller om det må gjøres en konkret vurdering mht. de enkelte dokumenter for å avgjøre om de omfattes av "regnskapsplikt"/"regnskapsoppbevaring".

Bestemmelsen om oppbevarings- og fremleggelsesplikt ble gitt for å styrke kontrollen med utenlandstransaksjoner, se nevnte forarbeider. Det vil derfor være et uheldig signal hvis brudd på plikten helt eller delvis ikke lenger dekkes av en straffebestemmelse. Det synes etter vår vurdering naturlig at ligningslovens bestemmelse om straff ved unnlattelse av å medvirke til kontroll etter § 4-10 også omfatter brudd på oppbevaringsplikten i bestemmelsen, og gis samme strafferamme som angitt i den nye straffeloven § 392. Strafferammen bør i alle tilfeller være minst 1 år slik som ved uaktsom regnskapsovertredelse etter den nye straffeloven § 394.

Skattedirektoratet vil videre påpeke at straffeprosesslovens § 171 setter som vilkår for pågripelse at strafferammen er høyere enn 6 måneders fengsel. En konsekvens av forslaget er derfor at pågripelse



ikke kan gjennomføres dersom strafferammen på inntil 6 måneders fengsel blir stående. Det fremgår ikke av høringsnotatet at denne problemstilling er blitt drøftet, men fra et skattekontor er det anført at dette kan være aktuelt ifb. bevissikring.

#### 1.4 Foreldelsesfrist

Dersom man holder fast ved en strafferamme på 1 år for tredjeparts opplysningssvikt og 6 måneder for unnlatelse av å medvirke til kontrollundersøkelse vil det få som konsekvens at strafferettslig foreldelse inntreffer etter to år, jf. ny straffelov § 86. Dette er en vesentlig reduksjon i forhold til gjeldende rett (10 år, jf. ligningsloven § 12-3), og er etter vår vurdering særlig uheldig når det gjelder tredjeparts opplysningssvikt.

Alvorlige feil i tredjepartsoppgaver vil gjerne bli avdekket i forbindelse med etterfølgende kontrolltiltak. Det er grunn til å tro at en så kort frist som 2 år vil føre til at en del forhold vil være strafferettslig foreldet før de er avdekket. Dette er formodentlig også bakgrunnen for bestemmelsen i dagens skattebetalingslov § 18-3.

I forbindelse med samling av strafferammene ved lovendring av 1992 gikk departementet inn for å videreføre foreldelsesfristen på 10 år. Videre mente departementet at tiårsfristen også skulle gjelde for de ligningsovertredelser som fikk endret strafferamme. Departementet begrunnet utvidelsen av foreldelsesfristen på følgende måte i Ot.prp.nr. 21 for 1991-1992 punkt 5.3.1.

*"Departementet legger vekt på at ligningskontrollen kan avdekke overtredelser mange år bakover, og at ligning kan endres inntil 10 år bakover. Straffansvar for overtredelse av ligningsloven bør ikke bortfalle fordi om overtrederen har greid å holde overtredelsen skjult i 5 år før den oppdages. Ofte vil en avdekking også gjelde likeartede overtredelser som er dels under, dels over 5 år gamle, og det er da ønskelig å kunne strafforfølge hele serien av overtredelser."*

Skattedirektoratet anser at departementets begrunnelse den gang fortsatt har gyldighet. Det ville gi et svært uheldig signal at man nå i praksis vil gi straffrihet for denne type skattekriminalitet.

Skattedirektoratet viser til at foreldelsesfristen er 10 år for skattesvik i henhold til ny straffelov § 381. Foreldelsesfristen er videre 10 år dersom en tredjepart, *"forsettlig eller grovt uaktsomt utferdiger uriktig dokument som er egnet som bevis for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler"*, jf. den nye straffeloven § 365 annet ledd.

Skattedirektoratet mener derfor at det bør gis en egen bestemmelse i ligningsloven som forlenger foreldelsesfristen til 10 år dersom man holder fast ved en strafferamme som vil gi kortere foreldelsestid etter ny straffelov § 86.

Skattedirektoratet finner det videre noe uklart når fristen for foreldelse faktisk begynner å løpe etter straffeloven § 86 ved tredjeparts opplysningssvikt. I henhold til bestemmelsen regnes fristen fra den



dag det "*straffbare forhold er opphørt*". Skattedirektoratet antar at fristen i utgangspunkt begynner å løpe når den uriktige oppgaven leveres til ligningsmyndighetene, og at hver uriktig oppgave anses som et selvstendig straffbart forhold for hvert enkelt inntektsår.

### 1.5 Annet

I henhold til nåværende regnskapslov § 8-5 første ledd er den øverste strafferammen fengsel inntil 6 år. Under henvisning til Rt. 1995 s. 1577 legger Skattedirektoratet til grunn at foreldelsesfristen for denne bestemmelse er 10 år, også i tilfeller der det ikke foreligger skjerpene omstendigheter. En konsekvens av at grov regnskapsovertredelse nå er skilt ut i en egen bestemmelse i den nye straffeloven er at foreldelsesfristen for ordinær regnskapsovertredelse er redusert fra 10 år til 5 år. Skattedirektoratet kan ikke se at konsekvensene av dette er vurdert i Ot.prp.nr. 22 for 2008-2009. Når overtredelser av ligningsloven § 4-10 skal straffes etter straffeloven § 392 vil det få som følge at foreldelsesfristen også her reduseres fra 10 år til 5 år. Skattedirektoratet anser at dette er uheldig og viser til det som er sagt ovenfor om foreldelse. Skattedirektoratet ber departementet om å vurdere å foreslå en utvidelse av foreldelsesfristen for straffebestemmelsene vedrørende regnskapsovertredelser.

Vi gjør for øvrig oppmerksom på at forslaget om at ligningsloven § 12-3 skal oppheves, jf. høringsnotatet s. 11, ikke er kommet til uttrykk i selve forslaget til den nye lovteksten.

## 2. Merverdiavgiftsloven

Skattedirektoratet er enig i at tilleggsavgift er en tilstrekkelig sanksjon ved simpelt uaktsomme overtredelser av merverdiavgiftslovgivningen. Muligheten til å bøtelegge simpel uaktsom overtredelse etter § 21-4 fjerde ledd kan derfor oppheves.

Departementet foreslår videre at straffebestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21-4 annet ledd første punktum vedrørende unnlattelse av å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret skal falle bort. Skattedirektoratet kan ikke se at en slik unnlattelse isolert sett vil dekkes at gjerningsbeskrivelsen for skattesvik. Det synes derfor å være grunn til å videreføre straffalternativet i den nye § 21-4.

Det er positivt at den nye straffeloven § 380 omfatter merverdiavgiftsloven § 21-4 annet ledd siste punktum slik at grov uaktsom unnlattelse å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret nå kan straffes med fengsel, samtidig som skyldvilkåret reduseres til simpel uaktsomhet når det gjelder de avgiftsmessige følgene av unnlattelsen.

Skattedirektoratet er enig i forslaget til ny § 21-4 i merverdiavgiftsloven, samt at skyldkrav og strafferammer bør være det samme i ny § 21-4 som i ligningsloven. Når det gjelder strafferammene og foreldelse viser vi til det som er sagt ovenfor under kommentarene til ligningsloven.



Skattedirektoratet mener at straffenivåene og foreldelsesfristene på bakgrunn av harmoniseringshensyn også her bør vurderes hevet.

### **3. Skattebetalingsloven**

#### *3.1 Endringene i skattebetalingsloven § 18-1*

Endringene gjelder harmonisering av straffebestemmelsene som følge av ny straffelov. Til grunn ligger et ønske om at lignende overtredelser av spesiallovgivningen bør ha like strafferammer. For så vidt gjelder § 18-1 nevnes at strafferammen for unnlatt trekk etter denne bestemmelsen ikke bør ha lavere strafferamme enn det som er foreslått for unnlatt levering av tredjepartsopplysninger. Straffverdigheten er etter departementets vurdering den samme, og departementet foreslår samme strafferamme som det foreslås for unnlatt levering av tredjepartsopplysninger etter ligningsloven. Vi finner disse tilpasningene naturlige og har ikke innvendinger til endringene.

#### *3.2 Endringene i skattebetalingsloven § 18-2*

Vi har heller ikke innvendinger til de tilsvarende begrunnede tilpasninger som foreslås i § 18-2 om straff ved brudd på opplysningsplikten. Forslaget innebærer de samme strafferammene som i § 18-1.

Med henblikk på § 18-2 annet ledd bemerkes i høringsnotatet at denne har en slik generell utforming, som en gjennomgående ønsker å unngå ved utforming av straffebud. Annet ledd foreslås gitt en mer spesifikk utforming ved at en tydeliggjør at leddet bare omfatter brudd på opplysningsplikten, men på andre måter enn det som er nevnt i § 18-1 og § 18-2 første ledd. Det blir da unødvendig å presisere i bestemmelsen at brudd på betalingsplikt ikke er straffbart, slik at dette er foreslått fjernet. Vi har ikke innvendinger til disse endringene.

Vi støtter forslaget til nytt tredje ledd i skattebetalingsloven § 18-2. Departementet foreslår her et straffebud som vil ramme unnlattelse av å medvirke til kontrollundersøkelse etter skattebetalingsloven §§ 5-13 og 5-14. Det er vist til de tilsvarende bestemmelser i ligningsloven § 12-2 og merverdiavgiftsloven § 21-4 tredje ledd. Vi mener et slikt straffebud vil styrke arbeidet med å sikre etterlevelse av de plikter som fremgår av nevnte bestemmelser.

#### *3.3 Endring i skattebetalingsloven § 18-3*

Departementet foreslår at bestemmelsen i første ledd om 3 års foreldelsesfrist for å reise straffesak eller avsi straffedom oppheves med den virkning at den alminnelige foreldelsesfrist på 2 år i ny straffelov § 86 da kommer til anvendelse. Vi kan ikke se at dette er nærmere begrunnet utover et ønske om harmonisering med straffeloven.



Etter vår mening er allerede gjeldende frist på 3 år i korteste laget. Det er særlig overtredelser av plikter som rammes av bestemmelsen i § 18-1 om unnlatt trekk, som mest forekommer i det praktiske liv. Et kjennetegn er ofte at kunnskap om de straffbare forhold kan komme opp forholdsvis sent i forhold til da den straffbare overtredelsen fant sted. I mange tilfeller vil straffbart trekkmislighold først bli avdekket i forbindelse med skatteoppkreverens arbeidsgiverkontroll. Når det tas hensyn til den tid det sedvanlig går med til å gjennomføre kontrollen, utarbeide kontrollrapport og politianmeldelse, samt den tid politiet trenger for å gjennomføre nødvendig etterforskning, vil det i mange saker kun være praktisk mulig å få straffeforfulgt forhold begått det siste året før kontrolltidspunktet. Etter vår oppfatning vil dette være uheldig, og det kan i verste fall medføre svekket lovetterlevelse på trekkområdet. Det er blant annet grunn til særlig å påpeke at trekkunnlattelse ofte skjer i forbindelse med at det også forekommer svart arbeid. Det vil da være særlig vanskelig å bli kjent med de omstendigheter som bør utløse straffeforfølgning.

Vi kan vanskelig se at det skulle foreligge gode reelle grunner for å redusere dagens foreldelsesfrist, og vil fraråde at denne tilpasningen gjennomføres. Vi viser forøvrig til det som er sagt ovenfor om foreldelsesfrister under punkt 1.4.

### *3.4 Strafferammer*

Skattedirektoratet viser til det som er sagt ovenfor under punkt 1. Ligningsloven. Skattedirektoratet mener at straffenivåene på bakgrunn av harmoniseringshensyn bør være det samme her som på ligningsområdet.

De foreslåtte bestemmelsene innebærer en øking i strafferammen for overtredelser av skattebetalingsloven. Dersom man med det også ønsker å signalisere behov for en skjerping i straffeutmålingen i forhold til dagens nivå, bør det gis signaler om dette.

## **4. Arveavgiftsloven**

### *4.1 Generelt*

De nye bestemmelsene om skattesvik i straffeloven omfatter også arveavgift. Skattedirektoratet finner det positivt at også unnlattelse av å gi opplysninger til avgiftsmyndighetene skal kunne straffes etter de nye bestemmelsene.

### *4.2 Ny § 44 A*

Skattedirektoratet er enig i at allmennpreventive hensyn og hensynet til sammenhengen i regelverket tilsier at tredjeparts brudd på opplysningsplikten etter arveavgiftsloven § 28, og



unnlattelse av å medvirke til gransking etter § 28, bør være straffbart. Når det gjelder nivået på strafferammene og lengden på foreldelsesfristen viser vi til våre merknader i punkt 1. Ligningsloven.

## **5. Folketrygdloven**

Skattedirektoratet er enig i at folketrygdloven § 24-4 femte ledd kan oppheves. Vi er videre positiv til at det tas inn en bestemmelse om straff for unnlattelse å medvirke til kontroll i et nytt fjerde ledd i § 24-5. Når det gjelder nivået på strafferammen og lengden på foreldelsesfristen viser vi til våre merknader i punkt 1. Ligningsloven.

## **6. Annet**

Skattedirektoratet har fått flere innspill knyttet til den valgte systematikken i ny straffelov. Blant annet påpekes det at skyldkravet og medvirkningstillegget bør følge direkte av straffebestemmelsene i særlovgivningen.

Skattedirektoratet kan ikke se at straffeprosessloven § 67 annet ledd bokstav d om politiets påtalekompetanse i saker etter ligningsloven § 12-1 og merverdiavgiftsloven § 21-4 er omtalt i høringsnotatet. Vi kan videre ikke se at bestemmelsen er omtalt i forbindelse med arbeidet med ny straffelov i Ot.prp.nr. 90 for 2003-2004 eller Ot.prp.nr. 22 for 2008-2009. Det er knyttet noen generelle kommentarer til påtalekompetanse ifb. opphevelse av skillet mellom forbrytelse og forseelse (førstnevnte prp. side 55 og sistnevnte prp. side 391). Etter vår vurdering bør reglene vedrørende politiets påtalekompetanse videreføres i skatte- og avgiftssaker.

Med hilsen

Finn Monrad-Hansen  
*Direktør*  
Rettsavdelingen  
Skattedirektoratet

Katharina Kvitvik