

Fra  
Skattedirektoratet  
Juridisk Avdeling

Til  
Finansdepartementet

## Frivillig retting – forslag til regelverksendringer

### 1. Innledning og sammendrag

Det vises til Revidert Nasjonalbudsjett fremlagt 11. mai 2021, Prop. 194 LS (2020–2021). I kapittel 15.9 er det en omtale av ordningen om frivillig retting der det fremgår at Finansdepartementet, i samarbeid med Skatteetaten, vil vurdere endringer i ordningen.

Skattedirektoratet har på eget initiativ foretatt en gjennomgang og vurdering av ordningen med frivillig retting. Bakgrunnen for dette var blant annet notat fra tidligere Skatt Øst av 4. oktober 2018 om behov for endringer i reglene om frivillig retting. I notatet foreslo Skatt Øst primært at ordningen burde avvikles og erstattes med en strafferettslig ordning med tilståelsesrabatt. Alternativt ble det foreslått å foreta andre regelendringer for å unngå at ordningen strider mot den allmenne rettsfølelsen når det gis straffrihet i tilfeller der det fremstår som klart at rettingen ikke skjedde frivillig.

På bakgrunn av notatet opprettet Skattedirektoratet en arbeidsgruppe som gjennomgikk reglene om frivillig retting. Arbeidsgruppen besto av deltagere fra Skattedirektoratet, divisjon Innsats og divisjon Brukerdialog. Arbeidsgruppens mandat var å vurdere utfordringene og forslagene som ble reist i notatet fra Skatt Øst, men mandatet var ikke begrenset – eller bundet til disse.

Arbeidsgruppen innhentet også innspill fra relevante divisjoner og grupper i Skatteetaten. Arbeidsgruppen fremla den 26. august 2020 sin rapport med vurdering av ordningen om frivillig retting og forslag til regelverksendringer. Rapporten konkluderte med at ordningen med frivillig retting har store fordeler, både av samfunnsmessig og ressursøkonomisk art. Det ble derfor ikke foreslått å avskaffe ordningen. Det ble imidlertid påpekt et behov for klargjøring og justering av det gjeldende regelverket for å få mer



## Notat

hensiktsmessige avgrensninger av innholdet i vilkårene og unngå tilfeller der det gis straffrihet som kan stride mot den allmenne rettsfølelsen. Det ble foreslått å senke beviskravet til alminnelig sannsynlighetsovervekt for at en retting ikke kan anses frivillig. Det ble også foreslått å innføre et nytt fritak fra tilleggsatt der skattemyndighetene på en nærmere angitt måte har kunngjort et kontrolltiltak, og den skattepliktige innen en nærmere angitt frist selv retter en uriktig fastsetting på dette området (tidsbegrenset "amnesti").

Skattedirektoratet har mottatt merknader og innspill til rapporten fra de juridiske stabene i divisjonene i Skatteetaten. På bakgrunn av forslagene og vurderingene i rapporten, samt merknader og innspill fra divisjonene, har direktoratet foretatt en vurdering av ordningen med frivillig retting og forslag til regelverksendringer. I sin vurdering har direktoratet også sett på de vurderinger og føringer som er gitt i Revidert Nasjonalbudsjett, Prop. 194 LS (2020–2021), kapittel 15.9.

Skattedirektoratets forslag er ikke ferdigstilt på detaljnivå. Det som beskrives i dette notatet er hovedpunktene i et forslag til en fremtidig ordning om frivillig retting ("konsept"). Regelverket om frivillig retting bør dekke hensynene bak ordningen, men samtidig ikke rekke lenger enn det hensynene tilsier. Konseptet er behandlet internt i Skatteetaten og har fått tilslutning fra en samlet etatsledelse. I forlengelsen av videre dialog med Finansdepartementet kan direktoratet utforme de nærmere detaljene i et forslag.

**Skattedirektoratet foreslår** at regler om frivillig retting videreføres, men med noen viktige endringer. De viktigste endringene er hhv. justering av bevisreglene, reduksjon av antall år en kan foreta frivillig retting for, samt innføring av en helt ny fritaksregel der Skatteetaten gis myndighet til å beslutte konkrete tidsbegrensede amnesti.

Justeringen i bevisreglene gjør det enklere for skattemyndighetene å avskjære straffrihet når en retting ikke kan anses som frivillig. Dersom gjeldende ordning med frivillig retting videreføres anses det som helt nødvendig å justere bevisreglene for å unngå saker som strider mot den allmenne rettsfølelsen, uavhengig av om øvrige regelverksforslag gjennomføres.

Forslaget om å redusere antall år (tentativt tre, alternativt fem år) en kan foreta frivillig retting for, innebærer at rettinger for inntektsår utenfor fristen ikke blir straffrie som i dag, men at det eventuelt kan gis redusert tilleggsatt der den skattepliktige har bidratt til saksopplysning gjennom erkjennelse ("strafferabatt/tilståelsesrabatt").

Innføring av en ny regel om at Skatteetaten kan gi tidsbegrensede amnesti er begrunnet i behov for effektive virkemidler for å øke etterlevelsen på områder som skattemyndighetene ser at det gjøres mye feil. En amnestiregel gir både en klarere hjemmel - og et styrket virkemiddel - for bruk av egenendringsadgangen og variert virkemiddelbruk.



## Notat

I tillegg til disse hovedendringene legges det opp til enkelte praktiske justeringer og presiseringer i gjeldende regelverk. Dette kan for eksempel gjøres gjennom uttalelser om avgrensningsspørsmål i forarbeider ved et eventuelt lovforslag.

Formålet med de foreslåtte endringene er å styrke ordningens legitimitet og tilliten til skattesystemet ved å begrense risiko for tilfeller der det gis straffrihet som kan stride mot den allmenne rettsfølelsen, veid opp mot behovet for at den store gruppen lojale skattepliktige selv kan rette feil i fastsettingen. En ordning med frivillig retting skal ivareta hensynet til de skattepliktige ved å tilrettelegge for at den som oppdager feil i egenfastsettingen gis anledning til å selv rette dette uten sanksjon.

En fremtidig ordning med frivillig retting og tidsbegrensede amnesti virker i samspill med reglene om egenfastsetting/egenendring, og gir et godt hjemmelsgrunnlag for variert virkemiddelbruk. Dette gir en god samlet ressursbruk i masseforvaltningen ved at skattemyndighetene kan rette ressursene mot særlige risikoområder og mot de skattepliktige som ikke fastsetter riktig til tross for veiledning.

Skattedirektoratet viser til at skattemyndighetene i dag får betydelig mer informasjon fra utlandet enn tidligere, men at dette per i dag ikke gjelder for alle typer inntekter og kapitalplasseringer. Det forventes at informasjonstilgangen vil øke fremover. Den opprinnelige begrunnelsen, om å gi et incitament til skattepliktige om å korrigere og utfylle med opplysninger som skattemyndighetene ellers ikke ville fått (eventuelt uten vesentlig ressursbruk), er derfor fortsatt gjeldende. Men, begrunnelsen er ikke like tungtveiende som tidligere i avveiningen mellom ulike hensyn ved utformingen av et fremtidig regelverk. Avveiningen av disse hensyn gjør at Skattedirektoratet ønsker å stramme inn dagens ordning. Vi viser til forslaget om reduserte beviskrav og reduksjon av antall år en kan oppnå frivillig retting.

Avveiningene av de vektige – og til dels motstridende - hensynene som skal ivaretas i en fremtidig ordning med frivillig retting medfører at forslaget får en viss kompleksitet. Skattedirektoratet mener likevel at forslaget samlet sett best ivaretar de ulike hensynene.

Ved gjennomgang av regelverk og forslag til endringer er det viktig å være oppmerksom på at vilkårene for henholdsvis egenendring og frivillig retting ikke er sammenfallende. Frivillig retting avskjæres når rettingen ikke lenger kan anses å være frivillig, mens egenendring først avskjæres når den skattepliktige formelt er varslet om kontroll eller endring. Det foreslås ikke å endre på dette skillet, bortsett fra der skattemyndighetene gir tidsbegrensede amnesti. Det vil si at en egenendring av feil i egenfastsettingen (som øker skattepliktig formue og/eller inntekt) som oppfyller vilkårene for tilleggsskatt kun blir sanksjonsfri når vilkårene for frivillig retting er oppfylt eller egenendringen faller under et tidsbegrenset amnesti fra skattemyndighetene.



## Notat

### 2. Bakgrunn og formål for regler om frivillig retting

I Revidert Nasjonalbudsjett, som ble fremlagt 11. mai 2021, viser Regjeringen til at det har vært en stor samfunnsmessig utvikling siden ordningen med frivillig retting ble innført, særlig når det gjelder internasjonal informasjonsutveksling på skatteområdet. Det vises til at økt informasjonstilgang har medført at skattemyndighetene ikke lenger er like avhengig av frivillig retting for å fastsette riktig skatt. Videre gjør økt kunnskap om dette hos de skattepliktige at det kan stilles et generelt spørsmål om hvor frivillige rettinger er.

Det å gi skattepliktige incitament til å gi opplysninger som skattemyndighetene ellers ikke ville fått, var det bærende formålet ved innføringen av ordningen. Når dette behovet er redusert, blir det derfor nødvendig å klargjøre hva som skal være de bærende behovene/formålene for en eventuell fremtidig ordning. Regjeringen gir en klar føring på at ordningen må vurderes på nytt, herunder om det bør gjøres mer strukturelle endringer i regelverket.

Det har vært en stor utvikling på Skatteetatens forvaltningsområde. Ved skatteforvaltningsloven ble egenfastsettingsmodellen innført for alle skattarter. Som en konsekvens av dette fikk skattepliktige en egenendringsadgang som innebærer at den skattepliktige kan korrigere tidligere fastsettelser der det oppdages feil, gjennom egenendring i tre år. Hensynet til korrekte skatteoppgjør og skattepliktiges rettssikkerhet ble vektlagt ved skattepliktiges adgang til å rette opp feil som er begått ved fastsettingen.

Egenendringsadgangen blir stengt når man er varslet om at en er under kontroll, jf. skatteforvaltningsloven § 9-4. Reglene om egenendring er imidlertid ikke sammenfallende med reglene om frivillig retting i skatteforvaltningsloven § 14-4, hvor det er vilkåret om frivillighet og at rettingen ikke skal anses framkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk eller ved opplysninger som skattemyndighetene har fått fra andre, som er bærende elementer. Det kan derfor være situasjoner hvor skattepliktige kan egenendre, men hvor vilkårene for tilleggsskatt fremdeles er oppfylt. Noen eksempler kan belyse forholdet mellom egenendringsadgangen og frivillig retting.

#### Eksempel 1.

Skattepliktige oppdager selv en feil etter fastsetting og egenendrer innenfor fristen på tre år og uten at man er under kontroll mv. I dette tilfellet vil også vilkårene for frivillig retting være til stede, og det skal ikke ilegges tilleggsskatt.

#### Eksempel 2

Skattemyndighetene har fått nye grunnlagsdata, og gitt vedkommende melding om at det er kommet nye grunnlagsdata uten å varsle kontroll.



## Notat

Dersom en egenendring blir tatt opp til kontroll kan vilkårene for tilleggsskatt være oppfylt, da rettingen normalt ikke oppfyller frivillighetsvilkåret. Skattemyndighetene har imidlertid en viss adgang til å prioritere om egenendringer skal kontrolleres og det er mer naturlig å prioritere kontrollressursene mot de skattepliktige som ikke har egenendret.

### Eksempel 3

Skattepliktige får nyss om at skattemyndighetene, politi eller andre jobber med saken, og forsøker å komme myndighetene i forkant ved å egenendre. Så lenge skattepliktige gjør dette før skattemyndighetene har varslet om kontroll, er det adgang til å egenendre, men i disse tilfellene kan det likevel ilegges tilleggsskatt ettersom vilkårene for frivillig retting ikke er til stede.

Egenfastsetting/egenendring har gitt grunnlag for at skattemyndighetene har styrket fokus på variert virkemiddelbruk. Gjennom utvidet veiledning er siktemålet at flest mulig skattepliktige selv skal kunne foreta korrekt fastsetting. Veiledningen opphører imidlertid ikke ved egenfastsettingen, og på områder der skattemyndighetene ser at det kan være mye feil ved fastsettingen, er korrigeringer gjennom egenendring svært ressursbesparende, både for skattemyndighetene og den skattepliktige selv. Adgangen til egenendring medfører at skattemyndighetene ikke behøver å saksbehandle dette som endrings saker, herunder vurdere om fastsettingen bør tas opp til endring etter skatteforvaltningsloven § 12-1. Egenendringsadgangen er dermed svært ressursbesparende i masseforvaltningen ved at de mange mindre korrigeringer gjøres som egenendringer. Dette medfører også at fastsettingene totalt sett blir mer korrekt ettersom det ut fra et ressursperspektiv kan gjennomføres betydelige flere egenendringer enn myndighetsfastsettinger.

Mulighetene for egenendring frigir kontrollressurser til særlige risikoområder og der det fastsettes uriktig til tross for veiledning. Denne utviklingen er samfunnsmessig ønskelig.

Dette endrede behovet har betydning for hvordan regelverket bør være utformet og avgrenset. En eventuell fremtidig ordning bør begrunnes i den nye fastsettingsordningen med egenfastsetting og adgangen til egenendring i tre år, som igjen støtter opp om variert virkemiddelbruk og ressursprioriteringer som en forutsetning for god masseforvaltning. Formålet om at skattemyndighetene får opplysninger de ellers ikke ville fått, har fortsatt betydning, men er som nevnt ikke nødvendigvis like bærende for utformingen og rekkevidden av regelverket som tidligere.

Det er videre et viktig hensyn at ordningen sikrer god tillit og legitimitet ved at den effektivt sperrer mot det som oppfattes som misbruk. Ordningen må heller ikke undergrave utgangspunktet om at egenfastsettingen skal være korrekt allerede ved førstegangsfastsetting (innlevering av melding). Det bør



## Notat

være en risiko ved å ikke foreta korrekt egenfastsetting. Dersom man fjerner denne risikoen ved en tilnærmet ubegrenset adgang til sanksjonsfri egenendring, undergraves egenfastsettingssystemet. Et ytterligere viktig hensyn ved utformingen av et fremtidig regelverk er at det sikrer god sammenheng i regelverket og mot andre forvaltningsområder, herunder straffeområdet.

### 3. Forslag til regelverksendringer

#### 3.1 Innledning

Skattedirektoratet mener at det fortsatt er behov for regler om frivillig retting.

Det vises til det som er sagt over om at egenfastsetting/egenendring og variert virkemiddelbruk ligger til grunn for Skatteetatens virksomhet. Disse reglene er basert på at den skattepliktige selv i stor grad retter fastsettingen når det oppdages feil.

Skatteforvaltningsloven forutsetter imidlertid at det ilegges tilleggs katt når den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger der dette kan ha medført skattemessige fordeler. Reglene om egenendring inneholder ikke selv noen fritak fra tilleggs katt. Som beskrevet nærmere i punkt 2 er derfor vilkårene for tilleggs katt til stede i en del tilfeller selv om skattepliktige har egenendret. Regler om frihet fra sanksjoner er viktig for at de skattepliktige skal gis incitament til egenendring når denne er til ugunst for seg selv. Det er derfor et behov for regler som oppfordrer til dette. Men skattemyndighetenes myndighetsutøvelse må være i tråd med regelverket. De foreslåtte endringene i ordningen med frivillig retting og forslaget om å innføre tidsbegrensede amnesti vil gi skattemyndighetene et styrket hjemmelsgrunnlag for en praksis som prioriterer veiledning og egenendring fremfor kontroll og myndighetsfastsetting med bruk av tilleggs katt.

Nedenfor følger en kort redegjørelse til forslagene om endringer i reglene.

#### 3.2 Nye bevisregler i saker om frivillig retting

Skatteetaten har gjennom praktiseringen av regelverket erfart at de strenge bevisreglene gjør det vanskelig å avskjære fra frivillig retting i tilfeller der det fremstår som ganske klart at rettingen ikke var frivillig. Dette har vært særlig gjeldende på strafferettsområdet. Det er på strafferettsområdet vi finner rettspraksis om frivillig retting.

Skattemyndighetene har bevisbyrden i saker om tilleggs katt. I de alvorlige skattekrimsakene må skattemyndighetene (påtalemyndigheten i straffesaker) således bevise utover enhver rimelig tvil at vilkårene for frivillig retting ikke er oppfylt. Videre er bevistemaet av subjektiv art. Det vil si at skattemyndighetene må bevise skattyters konkrete kunnskap om kontrolltiltak eller at skattemyndighetene ville fått opplysninger fra andre, og at det var denne kunnskapen som var motiverende for rettingen. Når man kombinerer



## Notat

det subjektive beviset med skattemyndighetenes strenge bevisbyrde, blir det i en del tilfeller svært vanskelig å bevise fraværet av frivillighet der den skattepliktige har bedt om frivillig retting for å komme en avdekking av forholdet i forkjøpet. Dette har medført at tilfeller der det fremstår som at rettingen ikke skjedde frivillig likevel har blitt straffrie, både i forhold til skattemyndighetenes egne saker om tilleggsskatt og i straffesaker som føres av politi- og påtalemyndighetene.

Slike saker vil gjerne stride mot den allmenne rettsfølelsen, og kunne være skadelig for både ordningen med frivillig retting og tilliten til skattesystemet.

Skattedirektoratet foreslår derfor å senke beviskravet i saker om frivillig retting. Ved påstand om straffrihet for frivillig retting skal det være tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt for at rettingen ikke var frivillig. Det foreslås videre at det skal gjøres en objektiv vurdering. Det vil si at det ikke er avgjørende å bevise hva den skattepliktige faktisk visste og tenkte, men hva en normalt aktsom person i samme situasjon ville visst og tenkt, og at rettingen settes i denne konteksten (formodningsbasert). De strengere beviskravene gjelder fortsatt for om vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt, slik at det kun er for unntaksregelen om frivillig retting at det skal gjelde et lavere beviskrav.

Et eksempel fra praksis som illustrerer endringen i beviskravet er en sak der en utenlandsk bank underrettet en kontohaver om at de kom til å utlevere opplysninger til norske myndigheter etter informasjonsutvekslingsavtalen. Det viste seg at kontohaveren var en nær forretningsforbindelse til den skattepliktige og at de hadde begått skatteunndragelser i fellesskap. Skattemyndighetene mente at det forelå en sterk formodning om at den nærmest umiddelbare påfølgende rettingen fra den skattepliktige skyldes kunnskap om at banken ville utlevere opplysninger om den nære forretningsforbindelsen. Den skattepliktiges unndragelser ville dermed sannsynligvis også bli (og ble) avdekket. Dette tilfellet ble likevel ansett som frivillig retting. Med justerte bevisregler formodes det at resultatet kunne blitt et annet.

Skattedirektoratet anser det som hensiktsmessig å innta presiseringen om et redusert beviskrav for frivillig retting direkte i lovbestemmelsen.

Skattedirektoratet mener at redusert beviskrav på et begrenset fritaksområde som frivillig retting ikke er i strid med Grunnloven eller Den Europeiske Menneskerettskonvensjon.

**3.3 Forslag om å redusere antall år det kan foretas frivillig retting**  
I dag er fristen for endring ved frivillig retting ti år. Det samme gjelder der det er ilagt skjerpet tilleggsskatt eller der forholdet er anmeldt og har medført en straffereaksjon. Den ordinære fristen er fem år.

Ved ikrafttredelse av skatteforvaltningsloven i 2017 ble den ordinære fristen satt ned fra 10 til 5 år. Det ble likevel ikke gjort endringer i endringsfristen ved



## Notat

frivillig retting. Finansdepartementet begrunner dette med at de *“legger til grunn at vilkårene for skjerpet tilleggsskatt eller straff normalt ville ha vært oppfylt i saker med frivillig retting, dersom slike reaksjoner kunne ha vært ilagt.”* Departementet begrunner således forslaget om tiårsfrist med at saker om frivillig retting normalt oppfyller vilkårene om skjerpet tilleggsskatt. Det ble videre påpekt at Skattedirektoratet ønsket å beholde tiårsfrist ved frivillig retting. Dersom det ikke hadde blitt innført en særlig regel om tiårsfrist ved frivillig retting, ville det kun vært fem års endringsfrist i slike saker.

Erfaring viser at det er et forholdsvis høyt antall med saker med frivillig retting hvor de strenge vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt ikke er til stede. I slike saker har både skattepliktige og skattemyndighetene et behov for å bli ferdige med saken. De samme hensynene for de ordinære endringsfristene gjør seg gjeldende ved frivillig retting når vilkårene for skjerpet tilleggsskatt ikke er til stede.

Skattedirektoratet har vurdert to alternativer til tidsbegrensninger for frivillig retting. Det første alternativet er en begrensning som sammenfaller med fristen for egenendring, dvs. tre år etter ordinær frist for levering av skattemelding. Det andre alternativet er en begrensning på fem år som sammenfaller med den ordinære endringsfristen, dvs. fem år fra utgangen av skattleggingsperioden.

Når regler om frivillig retting begrunnes i incitament til å foreta egenendring, tilsier dette at reglene om frivillig retting ikke rekker lengre enn egenendringsadgangen. Dette taler med tyngde for at tidsbegrensningen settes til tre år etter levering av skattemeldingen. Setter en begrensning til tre år betyr det et skattepliktige i de fleste tilfeller kan egenendre fastsettingen uten nærmere oppfølging. Dette vil være ressursparende. Den ordinære endringsadgangen går imidlertid lenger enn tre år. For skattepliktige vil det ikke være noe incitament til å varsle etaten om det som går ut over egenendringen. Det blir dermed ingen oppfølging av saker som utelukkende rettes gjennom egenendringen. Dermed mister man *“automatikken”* i den individuelle behandlingen en har i dag, bl.a. for å se på om vilkårene for frivillig retting er oppfylt. Den skattepliktige må i praksis ta særskilt initiativ for å be om endring utover tre år, alternativt at skattemyndighetene foretar kontroll for senere år om skattepliktige ikke har anmodet om endring.

Går forholdet lenger tilbake enn egenendringsadgangen på tre år, vil en likevel være innenfor den ordinære endringsfristen på fem år, slik at en må vurdere om saken skal tas opp og om vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er til stede. Prioritering av slike saker vil være ressurskrevende for etaten. På den annen side vil de som eventuelt spekulerer i ordningen få en kortere tidsperiode før de må ta standpunkt til om de skal gi opplysninger, eller risikere tilleggsskatt.





## Notat

Behovet for å få en korrekt fastsetting før det har gått for lang tid, kan tilsi tre år.

Den ordinære endringsfristen på fem år gjelder uavhengig av den skattepliktiges forhold, herunder eventuell skyld. I praksis viser det seg at feil ofte er gjennomgående for flere år. Dette kan tilsi at muligheten til frivillig retting bør være like lang som den ordinære endringsadgangen. Videre gir en fem års begrensning på adgangen til frivillig retting en logisk intern sammenheng i regelverket gjennom skillet mellom "ordinære" saker og saker der det er utvist forsett eller grov uaktsomhet. Dette skillet får da betydning for endringsfrister, bruk av skjerpet tilleggsskatt og frivillig retting.

Skattedirektoratet har foreløpig ikke tatt endelig stilling til om begrensningen i adgangen til frivillig retting bør være tre eller fem år. Skattedirektoratet ser at vektige hensyn taler for en begrensning på tre år, men ønsker å ha mulighet for også å se på en begrensning på fem år i et eventuelt arbeid med detaljering av reglene.

En begrensning av adgangen til frivillig retting på tre eller fem år innebærer ikke at skattemyndighetenes endringsadgang avskjæres etter dette. Den ordinære endringsadgangen på fem år - og ti år der det ilegges skjerpet tilleggsskatt – gjelder fortsatt. Endringer på den skattepliktiges eget initiativ etter tidsbegrensningen for frivillig retting gir imidlertid ikke grunnlag for fritak fra tilleggsskatt.

På den annen side er det naturlig å vurdere om det skal gis en rabatt i tilleggsskatten, når den skattepliktige bidrar til saksopplysningen på tilsvarende måte som regler om tilståelsesrabatt på straffeområdet (formildende omstendighet). Dersom det ikke gis strafferabatt vil den skattepliktige, rent økonomisk, kunne komme bedre ut i en straffesak enn ved administrativ forfølgning. Skattedirektoratet har ikke tatt stilling til en eventuell tekniske utforming av strafferabatt, men det kan for eksempel vurderes en ordning med bruk av redusert sats ved utmålingen. Regler om strafferabatt er knyttet til styrken og verdien av det tilståelsen gir i saken, og har således ikke et skarpt tidsmessig skille (enten/eller) som frivillighetsvilkåret medfører. En eventuell strafferabatt bør både ta høyde for grad av at erkjennelsen er uoppfordret og bidraget erkjennelsen har til saksopplysningen.

Ved å sette en begrensning på tre eller fem år for frivillig retting, og å bruke strafferabatt etter dette, har ikke den skattepliktige lenger like sterkt incitament til å selv å komme med opplysninger for perioden etter at muligheten til frivillig retting er til stede. I hvilken grad det fortsatt vil være et slikt incitament vil avhenge av størrelsen og forutsigbarheten på eventuell strafferabatt. Det vises til Regjeringens uttalelser om at myndighetene faktisk har langt bedre muligheter for å innhente informasjon, og at dette formålet bak ordningen ikke lenger er like sterkt.



## Notat

Vilkårene for frivillig retting må fortsatt være oppfylt selv om rettingen skjer innenfor tidsbegrensningen på tre eller fem år. Der rettingen for eksempel skyldes igangsatt kontrolltiltak vil frivillighetsvilkåret ikke være oppfylt selv om rettingen skjer innenfor denne perioden. Se imidlertid forslag om tidsbegrensede amnesti i punkt 3.4.

### 3.4 *Innføring av ny fritaksregel med tidsbegrenset skatteamnesti*

Som det fremgår i punkt 2 medfører ordningen med egenendring og variert virkemiddelbruk at det oppstår et spenningsforhold til reglene om frivillig retting.

Når skattemyndighetene allerede har mottatt kontrollopplysninger vil normalt ikke vilkårene for frivillig retting være oppfylt der den skattepliktige selv foretar egenendringer på bakgrunn av skattemyndighetenes oppfordring, se eksempel 2 i punkt 2. Skattemyndighetene har adgang til å prioritere hvilke egenendringer som skal kontrolleres. Videre har skattemyndighetene også en begrenset adgang til å unnlate å ilegge tilleggsskatt etter ressursprioriteringer når saker først tas opp. Det er imidlertid ønskelig å ha et klart hjemmelsgrunnlag for en praksis med straffrihet ved egenendring.

Skattedirektoratet foreslår derfor å innføre en ny selvstendig bestemmelse om amnesti som er løst fra reglene om frivillig retting. Forslaget er inspirert av svenske regler (men med et motsatt utgangspunkt). Det skal ikke ilegges tilleggsskatt når skattepliktige selv retter en uriktig egenfastsetting der skattemyndighetene, gjennom en lovbestemt og formalisert kunngjøring, har informert om et nærmere bestemt kontrollområde og at den skattepliktige kan rette feil innen en nærmere angitt frist (for eksempel tre måneder).

Et eksempel der amnesti kan være aktuelt er når skattemyndighetene mottar opplysninger fra utenlandske myndigheter som gjelder 60 000 – 70 000 skattepliktige. Skattemyndighetene vet ikke om disse skattepliktige har egenfastsatt inntekten/formuen som man nå har fått opplysninger om. Opplysningene fra utlandet gir skattemyndighetene mulighet til å kontrollere egenfastsettingen. Her vil muligheten til å kombinere informasjon til hele gruppen - med mulighet til på nærmere vilkår og innen en frist - å korrigere eventuelle feil, gi skattepliktige incitament til å selv kontrollere og korrigere egenfastsettingen innen fristen. Skattemyndighetene kan i neste omgang målrette kontrolltiltak mot den gruppen som ikke har foretatt egenendring. Dette medfører totalt sett mer korrekt skattefastsetting, effektivisert ressursbruk til kontroll og et bedret samarbeids- og lojalitetsforhold med den skattepliktige.

Et annet eksempel der amnesti kan være aktuelt er når det planlegges kontroll på et utsatt risikoområde. Her kan skattemyndighetene oppfordre de skattepliktige til å korrigere eventuelle feil før kontrollen igangsettes. En slik kombinasjon av informasjon og kontroll kan gi en langt høyere effekt av etterlevelsestiltaket. Amnestiet gir også den skattepliktige mulighet til å "gjøre



## Notat

opp for seg”, både innenfor og utenfor amnestiets rekkevidde (eventuell strafferabatt utenfor).

Reglene om frivillig retting gjelder fortsatt. Det betyr at den skattepliktige fortsatt kan foreta frivillig retting på områder som det ikke er kunngjort amnesti. Dersom det kunngjøres amnesti er det imidlertid ikke nødvendig å vurdere om rettingen oppfyller frivillighetsvilkåret eller om det foreligger opplysninger fra andre. Dette gir også skattemyndighetene anledning til å gi mer presise og klare oppfordringer til de skattepliktige om å kontrollere og eventuelt korrigere egenfastsettingen, enn dagens praksis gir rom for.

Det kan reises innvendinger mot at en amnestiordning kan gi en forskjellsbehandling mellom forskjellige grupper skattepliktige, og at skattemyndighetene gis stor myndighet til å avgrense virkeområdet for tilleggsskatt. Skattedirektoratet mener likevel at en slik ordning både oppfyller legalitetsprinsippet og at amnesti på visse områder er godt begrunnet i tungtveiende hensyn bak en slik ordning.

Innføring av tidsbegrensede amnesti forutsetter at denne ordningen blir benyttet som hjemmelsgrunnlag dersom det mer rutinemessig unnlates å bruke tilleggsskatt på nærmere områder.