

**Bevissikring som metode for Skatteetaten,
en analyse av skatteforvaltningsloven § 10-15**

MARIE FALKEVIK TUNGEVÅG

VEILEDER

Erlend Malde

Universitetet i Agder, 2021

Fakultet Handelshøyskolen ved UiA

Institutt for økonomi

Master

Forord

Jeg har valgt å skrive min masteroppgave i regnskap og revisjon om et tema som berører kontrollarbeid Skatteetaten utfører og som ligger tett opp til politiets etterforskningsarbeid. Som utdannet revisor ansatt i Skatteetaten, og med etterforskningsmessig erfaring fra min tid som etterforsker i politiet, ble min interesse vekket av den nye hjemmelen for bevissikring som gir Skatteetaten mulighet til å benytte tvang.

Skatteetaten har nå fått mulighet til å benytte tvangsmiddel i skattesaker, i motsetning til at det kun er politiet som kan benytte tvangsmiddel dersom en skattesak også er en straffesak. Dette mener jeg har både positive og negative sider, men jeg personlig har vært usikker på om jeg skal være «for» eller «mot» at Skatteetaten nå har denne adgangen.

Min motivasjon for oppgaven har derfor vært å gå i dybden på fordelene og ulempene ved å se på konkrete saker hvor Skatteetaten har benyttet hjemmelen. Der vil jeg gi min vurdering av hvordan Skatteetaten utfører bevissikringene sammenlignet med hvordan politiet utfører ransaking i lignende tilfeller, for å se om det totalt sett er hensiktsmessig at Skatteetaten utfører et arbeid som politiet i større grad er utdannet og trent til å gjøre.

Jeg vil rette en stor takk til min veileder, universitetslektor Erlend Malde for at du har vært en utmerket sparringspartner som har gitt god veiledning og konstruktive tilbakemeldinger gjennom hele prosessen. Videre vil jeg takke de seks respondentene mine, dere har alle bidratt med reflekterte, interessante og fyldige svar. Endelig vil jeg takke min mor, Emmy Tungevåg, for korrekturlesing.

Sammendrag

Oppgaven søker å gi leser en bred forståelse av bevissikring som metode for Skatteetaten. Adgangen til bevissikring ble innført 1. juli 2019, og er derfor en relativt ny hjemmel. Da loven var på høring uttrykte flere høringsinstanser skepsis til loven slik den ble stående. Oppgaven søker derfor å se på bestemmelsen fra flere ulike aktørers perspektiv for å danne et bilde av bestemmelsen, dens hensikt, dens fordeler, ulemper, faktiske gjennomføring, samt om bestemmelsen oppfyller sin hensikt.

For å forstå bevissikring som metode er det sentralt å ha en forståelse av forvaltningen, og særlig skatteforvaltning. Teori omkring forvaltning og skatteforvaltning blir derfor gjort rede for i kapittel 3 i oppgaven. Ved hjelp av lovtolkning blir det i kapittel 4 i oppgaven presentert hvordan rettsregelen om bevissikring skal forstås. I kapittel 5 blir det ved hjelp av dokumentundersøkelser av høringssvar fra ulike høringsinstanser presentert funn av fordeler og ulemper ved bevissikring og bruk av tvangsmiddel av Skatteetaten. I kapittel 6 framkommer det generell informasjon mottatt fra Skatteetaten om deres gjennomførte bevissikringssaker. Videre blir det gjennom intervjuer av ansatte i Skatteetaten i kapittel 7, på en generalisert måte presentert hvilke typer saker bestemmelsen er benyttet i, og hvilke resultat dette har gitt med tanke på den faktiske gjennomføringen av bevissikringer. Funnene fra de ulike undersøkelsene blir videre drøftet i kapittel 8, før forskningsspørsmålene presentert i innledningen besvares i konklusjonen i kapittel 9.

Innhold

Forord.....	1
Sammendrag.....	2
1 Innledning.....	5
1.1 Bakgrunn for tema.....	5
1.2 Problemstilling.....	7
2 Metode.....	7
2.1 Juridisk metode.....	8
2.2 Dokumentundersøkelse.....	9
2.3 Individuelle dybdeintervjuer.....	9
3 Teori om forvaltning og skatteforvaltning.....	10
4 Bevissikring, skatteforvaltningslovens § 10-15.....	12
4.1 Formålet med bevissikring.....	12
4.2 Adgang til bevissikring.....	13
4.2.1 Kriminalitetsvilkåret.....	13
4.2.2 Mistankevilkåret.....	15
4.2.3 Hvor bevissikring kan gjennomføres.....	15
4.3 Tilstrekkelig grunn.....	17
4.4 Forholdsmessig.....	19
5 Dokumentundersøkelse av høringssvar.....	22
5.1 Populasjon.....	22
5.1.1 Politidirektoratet med underliggende enheter.....	22
5.1.2 Skattedirektoratet.....	23
5.1.3 Den norske Revisorforening.....	23
5.1.4 Regnskap Norge.....	23
5.1.5 Næringslivets Hovedorganisasjon.....	23
5.1.6 Skatterevisorenes forening.....	23
5.2 Presentasjon av funn.....	24
5.2.1 Fordeler og ulemper med bevissikring.....	24
5.2.1.1 Bekjempelse av skatte- og avgiftskriminalitet.....	24
5.2.1.2 Enhetspoliti.....	25
5.2.1.3 Bevisforspillelsesfare og rettsikkerhet.....	26
5.2.1.4 Fare for unndragelse av midler.....	26
5.2.2 Bruk av tvangsmiddelet bevissikring.....	26
5.2.2.1 Handlingsrom.....	26
5.2.2.2 Opplevelsen av bevissikring.....	27
5.2.2.3 Kompetanse.....	27
5.2.2.4 Tillit.....	27
6 Skatteetaten om bevissikringssakene.....	28
6.1 Antall saker.....	28
6.2 Opplysningssvikt.....	28
6.3 Antatt skattemessig fordel.....	28
6.4 Hvor bevissikring er gjennomført.....	29
6.5 Vurdering av tilstrekkelig grunn og forholdsmessighet.....	29

7	Intervjuer av ansatte i Skatteetaten.....	30
7.1	Populasjon	30
7.2	Intervjuguide.....	30
7.3	Presentasjon av funn	30
7.3.1	Skatteetatens bevissikringssaker	30
7.3.1.1	Opplysningssvikt.....	32
7.3.1.2	Antatt skattemessig fordel.....	35
7.3.1.3	Alvorlighet	37
7.3.1.4	Mistankegrunnlag	39
7.3.1.5	Funn av bevis	40
7.3.2	Fordeler og ulemper med bevissikring.....	40
7.3.2.1	Bekjempelse av skatte- og avgiftskriminalitet.....	41
7.3.2.2	Enhetspoliti	42
7.3.2.3	Bevisforspillelsesfare og rettssikkerhet	42
7.3.2.4	Fare for unndragelse av midler	44
7.3.2.5	Ikke plikt til å medvirke	44
7.3.3	Bruk av tvangsmiddelet bevissikring	45
7.3.3.1	Handlingsrom.....	45
7.3.3.2	Opplevelsen av bevissikring	45
7.3.3.3	Kompetanse.....	46
7.3.3.4	Tillit.....	47
8	Drøfting	47
8.1	Fordeler og ulemper med bevissikring	47
8.1.1	Bekjempelse av skatte- og avgiftskriminalitet	47
8.1.2	Enhetspoliti.....	49
8.1.3	Bevisforspillelsesfare og rettssikkerhet.....	50
8.1.4	Fare for unndragelse av midler.....	53
8.2	Bruk av tvangsmiddelet bevissikring	54
8.2.1	Handlingsrom	54
8.2.2	Opplevelsen av bevissikring.....	55
8.2.3	Kompetanse	55
8.2.4	Tillit.....	57
8.3	Virker bestemmelsen etter dens hensikt?	57
9	Konklusjon	58
10	Kilder.....	60

1 Innledning

1.1 Bakgrunn for tema

I juni 2019 trådte en ny bestemmelse i Lov om skatteforvaltning (heretter omtalt som skatteforvaltningsloven i tekst og sktfvl. ved hjemmelshenvisning) § 10-15 bevissikring (2016) i kraft. Bevissikring er en lovbestemmelse som gir Skatteetaten en ny metode for å innhente dokumentasjon, eller bevis, i sitt kontrollarbeid.

Skatteetaten kontrollerer kun et begrenset antall personer og virksomheter ut ifra tilgjengelige ressurser, og hvor risiko for feil i skattefastsettingen vurderes som høy (Finansdepartementet, 2018). Når Skatteetaten først kontrollerer noen, har de flere metoder de kan benytte. Skatteetaten kan be den skattepliktige selv sende inn dokumentasjon til Skatteetaten jf. sktfvl. § 10-1, samt fra «enhver tredjepart» (som kunder, leverandører, banker, systemleverandør av programvaren virksomheten bruker for å lage fakturaer, timelister og så videre) jf. sktfvl. § 10-2 (2016). Skatteetaten kan oppsøke de opplysningspliktige på adressen hvor næringsvirksomheten drives jf. sktfvl. § 10-4 (2016) for selv å se gjennom skattepliktiges arkiver. Adgangen Skatteetaten har til næringsadressen etter sktfvl. § 10-4 betinger likevel at den skattepliktige ikke nekter Skatteetaten adgang (andre ledd, 2016). Dersom den opplysningspliktige nekter Skatteetaten adgang, kan Skatteetaten sanksjonere (sktfvl. § 14-7 første ledd bokstav b, 2016) eller anmelde den opplysningspliktige (§ 14-13, 2016) for å motsette seg kontroll. Skatteetaten kan likevel ikke bane seg adgang med tvang. Adgangen etter sktfvl. § 10-4 begrenser også Skatteetaten fra å komme inn i private hjem hvor næringsvirksomhet ikke drives (første ledd, 2016). Kontroll etter sktfvl. § 10-4, uten mulighet til å benytte tvang, omtales som en alminnelig eller ordinær skattekontroll.

Den nye hjemmelen bevissikring, gir kort, og noe forenklet oppsummert, Skatteetaten adgang til å sikre bevis ved bruk av tvang dersom det foreligger rimelig grunn til mistanke om at den skattepliktige har overtrådt reglene om tilleggsatt. Regelen om tilleggsatt er overtrådt dersom det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til Skatteetaten som kan føre til skattemessige fordeler (skatteforvaltningsloven §14-3 første ledd). Bestemmelsen gir Skatteetaten adgang til å søke etter bevis på alle oppbevaringssteder. Også hos tredjepart og i bolig, dersom det er særlig grunn til å anta at det finnes bevis hos tredjepart eller i boligen. Kravet om adgang til bolig gjelder selv om det ikke er i boligen næringsvirksomheten drives

fra, i motsetning til det som gjelder etter § 10-4 (skatteforvaltningsloven, 2016, §10-15 første ledd).

Generelt sett kan Politiet bistå Skatteetaten i deres kontrollarbeid om begge etater finner dette hensiktsmessig. Men ved bevissikring i private hjem må Skatteetaten ha bistand fra politiet (skatteforvaltningsloven, 2016 §10-15 sjette ledd andre setning). Dersom døren må brytes opp, eller det må benyttes annen tvang eller makt mot gjenstander og eller personer, er det politiet som håndterer dette ute på bevissikring (Finansdepartementet, s. 260, 2019).

Den nye hjemmelen kom blant annet som følge av Stortingets strategi mot arbeidslivskriminalitet, og skal gjøre Skatteetaten bedre rustet til å håndtere alvorlige skattesaker (Finansdepartementet, 2019). Høringssvar fra en rekke aktører viser uenighet eller skepsis omkring den nye hjemmelen slik den ble stående.

Fra 1. juli 2019 til 1. juli 2021 har Skatteetaten begjært bevissikring 15 ganger. Vi har derfor fått rettspraksis om den nye adgangen, ansatte hos Skatteetaten har vært ute og utført bevissikring og opplysningspliktige har blitt utsatt for tvang av Skatteetaten. Fordi adgangen er ny mener jeg at det er av interesse å gå i dybden av bestemmelsen for å forstå hensikten og omfanget av den. Men også reflektere rundt hvilke fordeler og ulemper bestemmelsen har fra ulike aktørers perspektiv, samt hvilke saker bestemmelsen faktisk er tatt i bruk og om den fungerer etter sin hensikt.

Oppgaven ansees først og fremst å være relevant for personer som arbeider med arbeidslivs-, skatte-, og avgiftskriminalitet både i Skatteetaten, i politiet og/eller som rådgivere/juridiske representanter for ulike opplysningspliktige. Det er et fåtall som har tatt del i bevissikringsaker, og oppgaven kan være med på å gi flere innsikt i bestemmelsen og bruken av denne. Videre har oppgaven et mer politisk og samfunnsmessig perspektiv, da den belyser en ny metode som skal være med på å ivareta skattefundamentet i Norge. Oppgaven reflekterer over hvordan den nye metoden fungerer. Dette kan igjen gi leseren et utgangspunkt for å reflektere over hvordan skattefundamentet bør ivaretas i fremtiden, og hvilke roller de ulike aktørene skal ha i dette arbeidet.

1.2 Problemstilling

Oppgaven søker å belyse Skatteetatens nye metode for kontrollvirksomhet, bevissikring etter sktfvl. §10-15 (2016). Ved hjelp av juridisk metode vil jeg forsøke å komme fram til riktig tolkning av rettsregelen, og videre ved hjelp av dokumentundersøkelser og dybdeintervju belyse fordeler og ulemper ved bevissikring, samt generelle trekk ved gjennomførte bevissikringssaker og hvilken effekt bevissikring har gitt eller kan gi. Formålet er å belyse tematikken, se de ulike funnene som en helhet og drøfte de mot hverandre for å gi leseren mulighet til å forstå bestemmelsen, reflektere rundt den og på egenhånd kunne danne seg en mening om bestemmelsen fungerer etter sin hensikt.

Oppgaven søker å svare på følgende fire forskningsspørsmål:

- **Hva er riktig juridisk forståelse av sktfvl. § 10-15?**
- **I hvilke type saker er bevissikring benyttet, og med hvilket resultat?**
- **Hvilke fordeler og ulemper medfører det at Skatteetaten kan gjennomføre bevissikring?**
- **Oppfyller bevissikringssakene til Skatteetaten formålet eller hensikten bestemmelsen har?**

Det første forskningsspørsmålet er svart ut ved hjelp av juridisk metode i oppgavens punkt 4, det andre spørsmålet er svart ut i punktene 6 Skatteetaten om bevissikringssakene og 7.3.1 Skatteetatens bevissikringssaker. De to siste spørsmålene blir drøftet i punkt 8 og videre svart ut i punkt 9, konklusjon.

2 Metode

I oppgaven benytter jeg en eksplorerende eller utforskende problemstilling, og forsøker å forstå bevissikringshjemmelen, reflektere rundt fordeler og ulemper ved den samt se på hvilke tilfeller hvor bestemmelsen er benyttet og med hvilket resultat. Det er problemstillingen som er utgangspunktet for hvilken metode som er mest hensiktsmessig. En utforskende problemstilling krever at man får fram mange nyanser, noe som vanligvis krever at man setter søkelys på noen få enheter. En kvalitativ tilnærming er mest hensiktsmessig for å belyse en slik type problemstilling (Jacobsen, 2010, s. 62).

Innenfor en kvalitativ tilnærming er det en rekke metoder som kan benyttes. Jacobsen nevner det individuelle åpne intervjuet, gruppeintervjuet, observasjon og dokumentundersøkelse (2010, s. 141). Juridisk metode søker også mening, fortolkning og forståelse, og kan derfor sies å være kvalitativ. Den er likevel spesiell fordi den er normativ og styres av rettskildeprinsippene

som gir regler for analyse og slutning (Schartum, 2012). Juridisk metode har derfor en annen og mer låst tilnærming til analysen.

I oppgaven benytter jeg juridisk metode for å komme fram til riktig juridisk forståelse av bestemmelsen. Videre er det benyttet dokumentundersøkelser og individuelle dybdeintervjuer for å forstå og reflektere rundt fordeler og ulemper med bestemmelsen, hvilke saker bestemmelsen er benyttet i samt den faktiske gjennomføringen og resultatet av denne gjennomføringen. Jeg har valgt å benytte en kombinasjon av metoder for å gi et bredt bilde av synspunkter, og derav gi leser mulighet til selv å reflektere over bestemmelsen.

2.1 Juridisk metode

Juridisk metode benyttes i denne oppgaven for å analysere bestemmelsen i sktfvl. § 10-15 (2016) for å komme fram til riktig juridisk forståelse, eller rettsregel. Man resonnerer seg fram til rettsregelen ved å benytte relevante rettskilder (Blandholm, Tøssebro & Skoltheim. s. 320.).

Oppgaven vil ta utgangspunkt i ordlyden i bestemmelsen slik den må forstås med alminnelig språklig forståelse. Videre ses det hen til forarbeider med utredninger fra offentlige utvalgets forslag til lovtekst og innstillinger. Argumenter fra rettsavgjørelser, eller beslutninger om bevissikring, har også en stor betydning i oppgaven. Endelig blir det vist til annet relevant regelverk for utdyping og bedre forståelse.

Alminnelig språklig forståelse av ordlyden i lovteksten skal stå sentralt fordi borgere skal ha forutberegnelighet, mulighet til å forstå reglene og sette seg inn i sin egen rettsstilling (Andenæs. 1997. s. 15). Kongeriket Noregs grunnlov § 113 gir at myndighetenes inngrep overfor den enkelte må ha grunnlag i lov (1814). Dette omtales som «legalitetsprinsippet» i Norsk rett. Høyesterett har uttalt at dersom et tiltak er inngripende eller belastende må man stille spørsmål ved om tolkningen av lovhjemmelen er forsvarlig ut ifra legalitetsprinsippet ([Rt-2007-1612 s. 7](#)). Bevissikring er et inngripende tiltak, og det er derfor særlig viktig å være forsiktig med en utvidende og analogisk tolkning av lovtekst.

At loven skal tolkes slik at den oppfyller sitt formål, er videre et viktig moment når retten behandler saker (Andenæs. 1997. s. 35). Forarbeider har også høyere verdi som lovtolkningsfaktor jo nyere loven er fordi anvendelse av loven vil gi nye avklaringer i form av rettspraksis på området. (Andenæs. 1997. s. 25-26). Forarbeidene vil derfor i dette tilfellet være

av stor betydning da loven er fra 2019, og benyttet forholdsvis få ganger med kun 15 rettsavgjørelser i perioden 01.07.2019-01.07.2021.

Når problemstillinger tas opp i Høyesterett vil deres vurderinger bli gjeldende, men også avgjørelser på lavere nivåer i rettsapparatet har en viss rettskildevekt. Lagmannsretten er nivået under høyesterett, og har derfor høyere vekt enn det laveste nivået, tingretten (Andenæs, 1997, s. 43). Det foreligger 15 tingrettsavgjørelser for bevissikring, hvorav det for en sak også foreligger avgjørelse fra lagmannsretten. Dommen fra lagmannsretten blir derfor belyst i oppgaven

Ved å se på lovtekst, forarbeider, rettsavgjørelser og annet regelverk søker dermed oppgaven å komme fram til riktig juridisk forståelse av bestemmelsen.

Lovfortolkningen framkommer i kapittel 4 i oppgaven.

2.2 Dokumentundersøkelse

Jacobsen mener at dokumentundersøkelser blant annet kan være spesielt godt egnet når kildene befinner seg i en posisjon der vi ikke har tilgang til dem, som ministre eller toppledere (2010, s. 163-164). I oppgaven ønsker jeg å få belyst hvordan hele etater eller organisasjoner vurderer fordeler og ulemper med bestemmelsen. Å få slike uttalelser fra etater og organisasjoner til en masteroppgave, vil trolig ikke la seg gjøre. Etatene og organisasjonene har dog allerede skrevet høringssvar om deres meninger og påpekt fordeler og ulemper ved bestemmelsen. Høringsnotatene egner seg derfor godt til en slik undersøkelse.

Utgreiing om hvilke dokumenter som er underlagt undersøkelse framkommer i oppgavens kapittel 5.1, mens funn presenteres i kapittel 5.2. Funnene blir så analysert og drøftet i kapittel 8, og er videre med å svare ut forskningsspørsmålene i kapittel 9.

2.3 Individuelle dybdeintervjuer

Åpne, individuelle dybdeintervjuer egner seg godt til å få fram enkeltindividers holdninger, oppfatninger og fortolkningen av et eller annet fenomen (Jacobsen, 2010, s. 142-143). I oppgaven ønsker jeg å belyse fordeler og ulemper med bevissikring og den faktiske gjennomførte bevissikringen sett fra synsvinkelen til de som konkret har gjennomført bevissikringer. Kvale & Brinkmann skriver:” Det kvalitative forskningsintervjuet søker å forstå verden sett fra intervjupersonens side” (2009, s. 21). De enkelte ansattes forståelse og

fortolkning av bevissikringssakene er av betydning da det er relativt få personer som har gjennomført tvangsmiddelet bevissikring. Oppgaven kan ikke vise til å presentere hva samtlige ansatte i Skatteetaten mener, men kan være med å gi et bilde av hvilke oppfatninger de som faktisk har utført tvangsmiddelet bevissikring har av bestemmelsen, av sakene og av selve gjennomføringen. En svakhet med oppgaven er at den ikke belyser argumentasjonen til de som er utsatt for en bevissikring, eller advokater som har erfaring fra å bistå i sivile skattesaker eller som forsvarer i strafferettslige skattesaker. Oppgaven belyser derfor ikke ulike aktørers synspunkt inngående.

Det kan være en svakhet at jeg som intervjuer er kollega med intervjuobjektene. At jeg til dels kjenner noen av intervjuobjektene, kan påvirke og gjøre intervjueffekten større. Intervju-effekt defineres som påvirkningen intervjueren har på intervjuobjektet (Jacobsen, s. 226). Intervjuobjektet kan på denne måten strebe etter å gi et svar som jeg ønsker. På den andre siden blir de ansatte i Skatteetaten spurt om deres erfaringer med bevissikring, noe som kanskje kan skape usikkerhet om hvor grensen går med å utlevere taushetsbelagt informasjon. Det at jeg også arbeider i Skatteetaten, og er underlagt de samme reglene om taushetsplikt, kan derimot være med å gjøre at intervjuobjektene blir tryggere på at slik informasjon ikke vil benyttes i oppgaven og igjen gjøre at de kan snakke noe friere om temaet.

Utgreiing om hvordan dybdeintervju er gjennomført framkommer av oppgavens kapittel 7.1 og 7.2, mens funn presenteres i kapittel 7.3. Funnene blir så analysert eller drøftet i kapittel 8, og er videre med å svare ut forskningsspørsmålene i kapittel 9.

3 Teori om forvaltning og skatteforvaltning

For å forstå hvilken funksjon bevissikring i skatteforvaltningen har, er det sentralt å kjenne til de grunnleggende prinsippene for offentlig forvaltning og videre skatteforvaltning.

Bernt og Rasmussen konkretiserer forvaltningsvirksomhet til å være beslutninger som treffes i kraft av fullmakter gitt i lov, forskrift eller organisatorisk beslutning og som tillegger forvaltningsorganene å treffe avgjørelser på det offentliges vegne. Forvaltning omhandler både ren administrasjon av forvaltningen, men også den virksomhet og de beslutninger som retter seg direkte mot borgere (s. 19, 2010). De generelle reglene om forvaltningen er samlet i Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker (heretter omtalt som forvaltningsloven i tekst og fvl. ved hjemmelshenvisning). Forvaltningsloven gjelder likevel ikke for skatteforvaltning, da

regler for skatteforvaltningen er samlet i skatteforvaltningsloven jf. sktfvl. § 1-3 første ledd (2016).

Utgangspunktet for forvaltningsvirksomhet er at det er forvaltningsorganet som har ansvaret for at en sak er så godt opplyst som mulig før beslutning treffes jf. fvl. § 17 første ledd (1967). Skatteforvaltningen skiller seg fra den generelle forvaltningen fordi det i skatteforvaltningen er den skattepliktige selv som må opplyse om sine egne forhold til Skatteetaten jf. sktfvl § 8-1 første ledd (2016).

Opplysningsplikten etter Skatteforvaltningsloven er omfattende, og krever at opplysningene er riktige, fullstendige, at vedkommende opptrer aktsomt og lojalt, samt varsler om eventuelle feil:

*«Den som skal levere skattemelding mv. etter dette kapitlet, skal gi **riktige** og **fullstendige** opplysninger. Vedkommende skal opptre **aktsomt og lojalt** slik at skatteplikten i **rett tid** blir klarlagt og oppfylt, og **varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.**»* Mine uthevninger. (skatteforvaltningsloven § 8-2, 2016)

Hovedregelen i skatteforvaltning er at det er den skattepliktige selv som fastsetter sin egen skatt. Bakgrunnen for egenfastsetting er at det er den skattepliktige som kjenner sine egne forhold best og har derfor hovedansvaret for sakens opplysning. For fastsetting av formues- og inntektsskatt etter sktfvl. § 9-1 første ledd har den skattepliktige plikt til å fastsette skattegrunnlaget, men det er skattemyndighetene som beregner skatten etter sktfvl. §9-2 tredje ledd (2016). Forarbeidene forklarte hva som menes med å fastsette skattegrunnlaget slik:

«For den skattepliktige innebærer plikten til å fastsette skattegrunnlaget både et ansvar for å klargjøre relevant faktum, men også den formelle oppgaven med å anvende skattereglene på faktum og å innrapportere grunnlaget for skatten.» (Finansdepartementet, 2016).

For fastsetting av blant annet merverdiavgift og arbeidsgiveravgift, har skattepliktige selv ansvar for både å fastsette grunnlaget for skatten etter sktfvl. § 9-1 første ledd, og beregne skatten selv etter sktfvl. § 9-2 første ledd (2016). Det er dermed høye krav til enhver skattepliktig. Opplysningsplikten er et grunnleggende prinsipp i skatteforvaltning, fordi skattesystemet i Norge er basert på en høy grad av tillit til at skattepliktige gir korrekte opplysninger til myndighetene i rett tid. Det ville ikke vært praktisk mulig for myndighetene å innhente nødvendig informasjon om hvert enkelt skattepliktig ved egeninnsats, og skattemyndighetene er derfor avhengige av at de skattepliktige oppfyller sin opplysningsplikt (Finansdepartementet, 2016).

Ettersom skattesystemet i Norge er basert på en så høy grad av tillit, foreligger det et behov for å gjøre etterkontroller av opplysningene skattepliktige har gitt. Skatteetaten foretar ikke saksbehandling i ordets tradisjonelle forstand, men etterfølgende kontrollvirksomhet etter skatteforvaltningslovens kapittel 10, hvor Skattemyndighetene velger ut kontrollobjekter de mener er hensiktsmessig å kontrollere ut ifra en vurdering av hvor det er størst risiko for feil i skattefastsettingen (Finansdepartementet, 2018). Når Skatteetaten gjennomfører slike kontroller, er bevissikring en av flere metoder¹ for innhenting av informasjon, og blir redegjort for i neste kapittel.

4 Bevissikring, skatteforvaltningslovens § 10-15

Skatteforvaltningslovens § 10-15 består av åtte ledd som angir hva som kreves for at bevissikring kan gjennomføres, hvordan prosessen er for begjæring og videre beslutning samt hvordan selve bevissikringen skal gjennomføres (2016). Videre framkommer det supplerende regler om gjennomføring av bevissikring i Forskrift til skatteforvaltningsloven (heretter omtalt som skatteforvaltningsforskriften).

Oppgaven er avgrenset til å komme fram til riktig rettsregel for adgangen til bevissikring jf. sktfvl §10-15 første ledd, og nødvendighets- og forholdsmessighetsvurderingen etter andre ledd (2016).

Jeg har fått tilgang til beslutninger i åtte av de 15 sakene hvor beslutninger om bevissikring er utstedt i perioden 01.07.2019 til 01.07.2021. Det er åtte beslutninger fra tingretten, hvorav en av beslutningene ikke ble tatt til følge. Skatteetaten anket beslutningen, og lagmannsretten tok anken til følge. De åtte beslutningene er alle funnet av retten i deres systemer. De syv resterende beslutningene kunne ikke retten finne uten at jeg oppga saksnummer, organisasjonsnummer eller personnummer for de begjæringen vedrørte. 14 av Skatteetatens 15 begjæringer er tatt til følge av tingretten, hvorav den sistnevnte ble tatt til følge av lagmannsretten.

4.1 Formålet med bevissikring

Det framkommer i høringsnotatet fra da lovforslaget var på høring i 2018 at høringen blant annet kommer som følge av regjeringens strategi mot arbeidskriminalitet, hvor arbeidslivskriminalitet er definert som «handlinger som bryter med norske lover om lønns- og arbeidsforhold, trygder, skatter og avgifter» (Finansdepartementet, 2018, s. 9).

¹ Under oppgavens punkt 1.1 blir Skatteetatens metoder kort gjort rede for. Under oppgavens punkt 4.3 blir ordinær skattekontroll etter sktfvl. § 10-4 gjort rede for.

Finansdepartementet skiver i proposisjon til Stortinget at formålet med lovforslaget om bevissikring er at «... skattemyndighetene skal bli bedre i stand til å avdekke alvorlige skatteunndragelser.» (Finansdepartementet, 2019, s. 241). Finansdepartementet mener også at bevissikring vil redusere politiets etterforskning i saker som anmeldes etter at skattemyndighetene har foretatt bevissikring (2018, s. 87).

Formålet er å gjøre Skatteetaten rustet til å innhente bevis ved å gi dem en ytterligere metode for innhenting av informasjon. Skatteetaten kan ikke be om opplysninger som ikke er relevante og nødvendige for skattefastsettingen (Finansdepartementet, 2018, s. 11). Bevissikring endrer ikke dette, men gir Skatteetaten mulighet til å innhente informasjon selv dersom skattepliktige eller andre opplysningspliktige nekter å utlevere det. (Finansdepartementet, 2019, s. 243).

4.2 Adgang til bevissikring

Skftvl. § 10-15 første ledd angir hvilke lovovertridelser som skal utløse bevissikring, hvilken mistanke som må foreligge samt hvor Skatteetaten kan gjennomføre bevissikring:

§ 10-15. Bevissikring

(1) Når det er rimelig grunn til å anta at det foreligger overtredelse av § 14-3, kan skattemyndighetene kreve adgang til lokaler, eiendommer, transportmidler og andre oppbevaringssteder for å søke etter bevis. Skattemyndighetene kan kreve adgang til bolig og hos tredjepart når det er særlig grunn til å anta at bevis oppbevares der. (skatteforvaltningsloven, 2016)

Videre i oppgaven blir vilkårene kriminalitetsvilkåret, mistankevilkåret og hvor bevissikring kan gjennomføres gjennomgått.

4.2.1 Kriminalitetsvilkåret

Kriminalitetsvilkåret i bestemmelsen er at der foreligger «overtredelse av § 14-3» i samme lov. Denne viser til at dersom skattepliktige gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene, eller unnlater å gi opplysninger, når opplysningsplikten kan føre til skattemessige fordeler, da kan vedkommende ilegges tilleggsskatt etter første ledd. Tilleggsskatt skal likevel ikke ilegges når den skattepliktiges forhold må anses unnskyldelig jf. andre ledd (skatteforvaltningsloven, 2016).

Finansdepartementet påpekte at hensynet til den skattepliktiges rettssikkerhet taler for at kriminalitetskravet bør være strengt, men viser til at terskelen i tilsvarende regler i konkurranseloven § 25 og verdipapirhandelloven § 15-5 ikke ligger veldig høyt (2019, s. 251).

Forarbeidene argumenterer med at tilleggsskattebestemmelsen er det korrekte kriminalitetsvilkåret framfor skjerpet tilleggsskatt i samme lov eller skattesvik i §378 i Lov om straff, heretter omtalt som straffeloven i tekst og strl. ved hjemmelshenvisning. Først og fremst argumenteres det for å legge terskelen så lavt fordi opplysningsplikten på skatteområdet er et grunnleggende prinsipp som Skatteetaten er avhengige av at blir fulgt. De objektive vilkårene for de ulike alternativene (tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt og skattesvik) er videre like, og det vurderes som lite hensiktsmessig at den eventuelle skylden den skattepliktige har utvist skal få betydning for om bevissikring kan gjennomføres (2019, s. 251-252).

Tilleggsskatt ilegges i utgangspunktet på et tilnærmet objektivt grunnlag ([Rt. 2000 s. 996](#)), men ilegges likevel ikke dersom det foreligger forhold som må anses unnskyldelig jf. sktvl. § 14-3 annet ledd (2016). Finansdepartementet skriver i proposisjon til Stortinget at hvorvidt et forhold kan anses unnskyldelig i det enkelte tilfellet beror på en konkret vurdering. Dette eksemplifiseres med tekniske feil i innsendinger, lite synlige feil i tredjepartsopplysninger, at man ikke forstår at egne opplysninger må rettes når arbeidsgiver korrigerer sin rapportering, feil første året du er skattepliktig til Norge, opplysningssvikt av en ny og uklar regel. Videre understreker Finansdepartementet at terskelen for bruk av unnskyldningsgrunner bør senkes ytterligere enn hva som har vært praksis før skatteforvaltningsloven (2015-2016, s. 214). I beslutning om bevissikring (19-146563TVI-OTIR/08 s. 2) framkommer det at retten mener at «Det beskrevne opplegget framstår planlagt». Dette må forstås som det motsatte av teknisk feil ved innsending eller lite synlige feil i tredjepartsopplysninger.

Det foreligger ikke en opplysningssvikt etter sktvl. § 14-3 om tredjeparter unnlater å gi opplysninger, slik opplysningssvikt av tredjeparter omhandles i sktvl. § 14-12 (2016). Dette forhindrer bevissikring fra å benyttes i saker hvor man undersøker om tredjeparter har oppfylt sin opplysningsplikt (Finansdepartementet, 2019, side 257-258).

Oppsummert må det for at kriminalitetsvilkåret skal være oppfylt, foreligge en opplysningsvikt som kan føre til en skattemessig fordel. Skattepliktige trenger ikke å ha opptrådt uaktsomt, men det må gjøres en konkret vurdering av at handlingen ikke er unnskyldelig.

4.2.2 Mistankevilkåret

Mistankevilkåret i bestemmelsen er at det foreligger «rimelig grunn til å anta» overtredelse av § 14-3 i samme lov. Med alminnelig språklig forståelse må «rimelig grunn til å anta» forstås som noe mindre strengt enn skjellig grunn, som er kravet for ransaking i strlp. § 192. Det framkommer i forarbeidene til bestemmelsen om bevissikring at begrepet ikke innebærer krav til sannsynlighetsovervekt, slik ransaking krever, men det er tilstrekkelig at skattemyndighetene har indikasjoner på ulovligheter (Finansdepartementet, 2019, s. 252).

Det må derfor forstås slik at for at mistankevilkåret i skatteforvaltningsloven skal være oppfylt, må det ikke være sannsynlighetsovervekt for opplysningssvikt, men Skatteetaten må kun framlegge indikasjoner ut over den rene mulighet, for at det foreligger en opplysningssvikt som kan gi en skattemessig fordel etter sktfvl. § 14-3.

4.2.3 Hvor bevissikring kan gjennomføres

Lovbestemmelsens opplisting av steder inkluderer begrepet «andre oppbevaringssteder» jf. § 10-15 første ledd (2016), og må med alminnelig språklig forståelse forstås som at det ikke legges noen begrensninger i/på steder.

Det kreves likevel mer for å gjøre bevissikring i bolig eller hos tredjeparter enn andre steder.

Bevissikring begrenses derfor til å sikre bevis hos tredjeparter i sak mot den skattepliktige, og forhindrer bevissikring fra å benyttes i saker hvor man undersøker om tredjeparter har oppfylt sin opplysningsplikt (Finansdepartementet, 2019, side 257-258).

Ordlyden gir at det må foreligge «særlig grunn til å anta at bevis oppbevares der» (skatteforvaltningsloven § 10-15 første ledd (2016)).

Hva som menes med «særlig grunn til å anta at bevis oppbevares der» i skatteforvaltningsloven § 10-15 er ikke satt på spissen i retten fordi Skatteetaten til nå alltid har fått medhold i dette spørsmålet. Forarbeidene til bestemmelsen gir heller ikke tydelige føringer. I rettsavgjørelser gjort tilgjengelige for meg, framkom det at følgende momenter lå til grunn for at retten vurderte at det forelå særlig grunn til å anta at bevis ble oppbevart i bolig:

- Det forelå grunn til å mistenke at reell virksomhetsadresse var boligadressen fordi det forelå observasjoner om at virksomhetsadressen ikke lenger ble benyttet av virksomheten (19-147404TVI-OTIR/08).

- Det forelå grunn til å mistenke at reell virksomhetsadresse var boligadressen fordi registrert virksomhetsadresse var formell ledende person sin tidligere bostedsadresse hvor det hadde flyttet inn nye personer som ikke var tilknyttet virksomheten (20-034326TVI-OTIR/01 og 20-166399TVI-OTIR/03).
- Det forelå grunn til å mistenke at ledende person i virksomheten arbeidet mye hjemmefra på grunn av bruk av IP-adresser (20-034369TVI-OTIR/01).

I rettsavgjørelser gjort tilgjengelig for meg, framkom det kun i en sak at Skatteetaten begjærte tilgang til tredjeparter som ikke var bolig:

- Skatteetaten hadde sak mot et enkeltpersonforetak og et aksjeselskap. Innehaver av enkeltpersonforetaket var også styreleder og daglig leder i aksjeselskapet. Personen var videre daglig leder, styreleder og direkte eller indirekte eier av tre andre virksomheter, som hadde status som tredjeparter. Fordi personen hadde så sentrale roller hos virksomhetene som hadde status som tredjeparter, samt fordi det var sammenfallende bruk av IP-adresser vurderte retten at det forelå særlig grunn til å mistenke at det var bevis mot enkeltpersonforetaket og aksjeselskapet som Skatteetaten hadde sak på hos tredjepartsvirksomhetene (20-034369TVI-OTIR/01).

Lagmannsretten og videre Høyesterett har vurdert at det med «særlig grunn til å anta» at det finnes bevis hos tredjeparter i Lov om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven i tekst og strlp. ved hjemmelshenvisning) §192 tredje ledd nummer tre, må forstås sannsynlighetsovervekt ([Rt. 1999 s. 805](#)). Selv om det ikke er gitt at lik ordlyd i straffeprosessloven og skatteforvaltningsloven har lik betydning, har andre rettskilder også rettskildeværdi. Argumentasjonen i rettsavgjørelser eller lovforarbeider for andre bestemmelser kan være overførbart når man ser på hva som er formålet med bestemmelsen. At loven oppfyller sitt formål er et viktig moment når retten håndterer saker (Andenæs. 1997. s. 35).

Det er flere likhetstrekk mellom bevissikring i skatteforvaltningsloven og ransaking i straffeprosessloven. Begge tvangsmiddelene benyttes for å finne bevis for brudd på regelverk jf. strlp § 192 første ledd (1981) /sktv. § 10- 15 første ledd (2016) og kan kun gjennomføres når det er tilstrekkelig grunn og forholdsmessig jf. strlp § 170a (1981) / sktv. § 10- 15 andre ledd (2016).

- Når det foreligger rimelig grunn til å anta en opplysningssvikt, krever skatteforvaltningsloven videre at det foreligger «særlig grunn til å anta» at det finnes bevis i bolig eller hos tredjeparter (først ledd, 2016).
- Når det foreligger skjellig grunn til mistanke for en handling som kan medføre frihetsstraff jf. strlp. 192 første ledd, kreves det «særlig grunn til å anta» at det finnes bevis for å ransake hos andre jf. strlp. 192 tredje ledd tredje punkt (1981).

Skatteforvaltningsloven og straffeprosessloven gir her ett forhøyet beviskrav for å sikre beviser hos tredjepart eller i bolig kontra andre steder, samt ransake hos andre kontra hos gjerningspersonen selv. Høyesteretts avgjørelse gir derfor holdepunkter for at «særlig grunn til å anta» også bør vurderes som et høyt beviskrav i skatteforvaltningsloven.

Ut ifra det overstående taler det meste for at det må foreligge sannsynlighetsovervekt for at Skatteetaten skal foreta bevissikring i boliger eller hos tredjeparter.

4.3 Tilstrekkelig grunn

Selv om adgangen til bevissikring er til stede etter første ledd, kan Skatteetaten kun foreta bevissikring dersom det er tilstrekkelig grunn til det jf. § 10-15 andre ledd første setning (skatteforvaltningsloven, 2018).

Bevissikring skal kun benyttes når mindre inngripende metoder ikke er tilstrekkelige (Finansdepartementet, 2019 s. 249). Forarbeidene angir at bestemmelsen om tilstrekkelig grunn og ikke et uforholdsmessig inngrep, er tatt inn etter mønster fra straffeprosessloven §170 a (Finansdepartementet, 2019, s. 252). Forarbeidene til straffeprosessloven angir at formuleringen stiller krav til at inngrepet er «nødvendig» (NOU 2016:24, s. 312). Bevissikring vil ikke være nødvendig dersom mindre inngripende metoder vil være tilstrekkelige for å skaffe de bevis man trenger. En mindre inngripende metode Skatteetaten kan benytte er ordinær skattekontroll. Sktfvl. § 10-4 angir regler for Skatteetatens adgang til kontrollundersøkelser hos skattepliktige og andre opplysningspliktige:

«§ 10-4. Kontroll hos den opplysningspliktige

(1) Skattemyndighetene kan foreta kontroll hos den som plikter å gi opplysninger etter denne loven. De opplysningspliktige plikter likevel ikke å gi adgang til kontroll i deres private hjem, med mindre næringsvirksomhet utøves fra den næringsdrivendes private hjem.

(2) Ved kontroll som nevnt i første ledd, skal den opplysningspliktige gi opplysninger som vedkommende plikter å gi ved kontroll etter §§ 10-1 til 10-3. Den opplysningspliktige skal videre gi skattemyndighetene adgang til befarings, besiktigelse, gjennomsyn av arkiver, oppstilling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv.» (skatteforvaltningsloven, 2018)

Hjemmelen har flere begrensninger for Skatteetatens kontrollvirksomhet, både med tanke på hvor det skal utføres kontroll, samt metodikken for hvordan opplysninger innhentes. Skatteetaten har etter skatteforvaltningsloven ikke adgang til å kontrollere den opplysningspliktiges hjem dersom ikke næringsvirksomhet utøves fra hjemmet jf. sktfvl. § 10-4 første ledd annet punktum. Etter samme bestemmelse har Skatteetaten ikke alminnelig tilgang til bolig dersom næringsvirksomhet utøves fra hjemmet, men kun tilgang til det området i boligen hvor virksomheten drives fra (2016). Videre skal den opplysningspliktige gi skattemyndighetene adgang til befarings av arkiver jf. sktfvl. § 10-4 andre ledd (2016). Dersom den opplysningspliktige nekter Skatteetaten slik befarings, kan Skatteetaten sanksjonere (sktfvl. § 14-7 første ledd bokstav b, 2016) eller anmelde den opplysningspliktige (§ 14-13, 2016) for å motsette seg kontroll. Skatteetaten har likevel ikke hjemmel til å bane seg adgang med tvang. Skatteetaten får dermed ikke tilgang til arkivene dersom opplysningspliktige ikke gir dem tilgang, og er på denne måten avhengig av at opplysningspliktige ønsker å samarbeide med etaten.

Skatteetaten kan anmode politiet om bistand etter sktfvl. § 10-4 (2016). Hjemmelen gir politiet mulighet til å kreve opplysninger med utlevering av materialer som nevnt i sktfvl. § 10-12 (2016). Politiet kan kreve opplysninger, men de kan ikke utøve makt når de bistår Skatteetaten. Tvang kan først benyttes når skattesaker etterforskes som straffesaker. Bistand fra politiet vil derfor ikke føre til at kontroll kan gjennomføres hos opplysningspliktige som motsetter seg det (Finansdepartementet, 2019, s. 244).

En ordinær skattekontroll vil derfor ikke føre fram om det er behov for å kontrollere den opplysningspliktiges hjem når næringsvirksomhet ikke drives herifra. Eller om den opplysningspliktige nekter Skatteetaten adgang til virksomhetens arkiver. Det er ikke et krav til at Skatteetaten har forsøkt å gjennomføre en alminnelig skattekontroll, men omstendighetene i den konkrete saken må gi grunn til å velge bevissikring uten at den alminnelige kontrollhjemmelen er benyttet (Finansdepartementet, 2019, s. 252-253).

I saken Skatteetaten anket til lagmannsretten mente tingretten at det at Skatteetaten kun hadde oppgitt den generelle bevisforspillelsesfare, som er forbundet med kontroll, som grunn til å

velge bevissikring framfor en alminnelig kontroll etter sktfvl. § 10-4, var utilstrekkelig begrunnelse.

«Som redegjort for over, er det ikke et krav at skattemyndighetene gjennomfører alminnelig skattekontroll før bevissikring tas i bruk. Skatteetatens begrunnelse for å anvende bevissikring uten forutgående kontroll er imidlertid knyttet til en generell fare for bevisforspillelse under den forutsetning at kontroll ikke kan skje uten [skattepliktiges]² samtykke, og at slikt samtykke ikke vil bli gitt. Skatteetaten har ikke begrunnet denne forutsetningen. Skatteetaten har heller ikke pekt på konkrete forhold som gjør slik bevisforspillelse nærliggende. Etter rettens syn er det derfor tvilsomt om de bevis begjæringen gjelder kan innhentes på annen måte, og om bevissikring i et slikt tilfelle vil være tilstrekkelig begrunnet og forholdsmessig. Etter rettens syn er det videre fare for at bevissikringens karakter av supplement til alminnelig kontroll forvitrer dersom bevissikring begjæres uten at alternative inngrep er vurdert konkret.» (19-147404TVI-OTIR/08)

Lagmannsretten kom i motsetning til tingretten til at bevissikring var tilstrekkelig begrunnet og forholdsmessig med bakgrunn i at skattepliktiges atferd rundt opplysningssvikten til Skatteetaten:

«Omfanget og varigheten viser vilje til å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger over tid. Etter lagmannsrettens syn er det nærliggende fare for bevisforspillelse dersom det ikke gjennomføres bevissikring. Det er tale om store verdier, og en godt begrunnet mistanke om systematiske brudd over tid. [skattepliktige]³ vil ha et sterkt incitament til å forspille bevis om han blir klar over kontrollen, og han vil ha praktisk mulighet til dette om det ikke besluttes bevissikring. De langvarige unndragelsene mistanken gjelder gir konkrete holdepunkter for at han vil benytte en slik anledning.» (19-157019ASK-BORG/04)

På denne måten har opplysningspliktiges atferd opp mot kontrolltidspunktet, samt mulige sanksjoner den opplysningspliktige kan få om eventuelle forhold avdekkes, betydning for om det foreligger tilstrekkelig grunn til å benytte bevissikring etter § 10-15 andre ledd første setning (skatteforvaltningsloven, 2018).

4.4 Forholdsmessig

Skatteetaten kan ikke foreta bevissikring når det etter sakens art og forholdene ellers ville være et uforholdsmessig inngrep jf. sktfvl. § 10-15 andre ledd andre setning (2016). Finansdepartementet skriver at det er særlig viktig i saker hvor det er spørsmål om å sikre bevis i bolig, at bevissikring kun foretas dersom det er et forholdsmessig inngrep (NOU, 254). Dette

² Tingrettens tekst er anonymisert i oppgaven hvor navnet på personen er byttet ut med OPPLYSNINGSPLIKTIGE.

³ Lagmannsrettens tekst er anonymisert i oppgaven hvor navnet på personen er byttet ut med OPPLYSNINGSPLIKTIGE og VEDKOMMENDE

må forstås som at det skal ytterligere til for at bevissikring i bolig er forholdsmessig, enn at bevissikring på et kontor i et næringsbygg er forholdsmessig fordi bevissikring i privat hjem er særskilt inngripende.

Forarbeidene til bestemmelsen om bevissikring angir at bestemmelsen om tilstrekkelig grunn og ikke et uforholdsmessig inngrep i skatteforvaltningen, er laget etter mønster fra straffeprosessloven § 170 a (Finansdepartementet, 2019, s. 252). Fredriksen skriver at omstendighetene ved «sakens art» i straffeprosessen blant annet kan være hva saken omhandler, hvor omfattende den er, hvor alvorlig den er og hvor streng straffen kan forventes å bli. Videre skriver han at omstendighetene ved «forholdene ellers» først og fremst gjelder siktedes personlige forhold som alder, yrkes- eller utdannings situasjon og helsetilstand (2009, s. 125). I forarbeidene til straffeprosessloven framkommer det at «forholdene ellers» kan være hvor sterk mistanken er, hvor inngripende tvangsmidlet er og hvor nødvendig det er (Justis- og politidepartementet, 1999, s. 20).

Forarbeidene til bestemmelsen om bevissikring gir at det må foretas en konkret vurdering der behovet for undersøkelser veier tyngre enn de hensyn de griper inn i. Det argumenteres på den ene siden for at behovet for å foreta bevissikring er stort da skatteunndragelser er et samfunnsskadelig lovbrudd som det er vanskelig å oppdage, mens det på den andre siden er et betydelig inngrip i den enkeltes privatliv (Finansdepartementet, 2019, s. 264). Med tanke på vurderingen av sakens art skriver Finansdepartementet i forarbeidene at bestemmelsen er forbeholdt alvorlige tilfeller:

*«Bevissikring vil dermed bare bli benyttet i få, **alvorlige tilfeller** der den opplysningspliktige unnlater å medvirke til alminnelig lovpålagt kontroll, eller det er grunn til å tro at den opplysningspliktige vil unnlate å medvirke til slik kontroll.»* Mine uthevninger (Finansdepartementet, 2019, s. 253)

Finansdepartementet skriver i forarbeidene (2019, s. 244) at økonomisk kriminalitet er en stor utfordring for samfunnet, at skatteunndragelsene blir stadig mer komplekse og at skattemyndighetene skal avgjøre mange relativt sett alvorlige saker med tilleggsskatt, uten at de anmeldes til politiet. Videre er bestemmelsen sin hensikt å gjøre Skatteetaten bedre i stand til å avdekke alvorlige skatteunndragelser (Finansdepartementet, 2019, s. 241), men det gis ikke instruksjoner med hensyn til hva som skal regnes som «alvorlige skatteunndragelser» eller «alvorlige tilfeller».

I beslutninger om bevissikringer fra retten framkommer det at vurderingen av forholdsmessighet beror på: sakens art; omfang i tid og beløp, samt andre forhold; som mistankegrunnlag og i noen saker om det forventes å finne bevis samt personlige forhold som kan være av betydning.

«Omfanget av unndragelse i tid og beløp mistanken gjelder, sammenholdt med mistankegrunnlaget, gjør at det etter lagmannsrettens syn ikke er noe uforholdsmessig inngrep å ta begjæringen til følge, selv om det blant annet er tale om tilgang til OPPLYSNINGSPLIKTIGES⁴ bolig.»

(19-157019ASK-BORG/04)

«Etter rettens syn er det tale om sannsynlige skatteunndragelser hvor aktiviteten stadig flyttes fra en virksomhet til en annen, som er vanskelige å oppdage. Det er sannsynlig at det er tale om et stort omfang. Retten anser mistankegrunnlaget som forholdsvis sterkt, det samme gjelder muligheten til å finne relevante bevis gjennom den begjærte bevissikringen. Etter en helhetsvurdering mener retten at det ikke er tale om et uforholdsmessig tiltak.» (19-167191TVI-OTIR/04)

«Skattemyndighetene har opplyst at en eventuell bevissikring vil finne sted når NN sine barn ikke er til stede, og retten legger det til grunn.» (19-146563TVI-OTIR/08)

I rettens vurderinger framgår flere begreper som er nevnt i straffelovens § 379 (2005) i forbindelse med hva som skal legges vekt på i vurderingen av om et skattesvik er grovt. Det er nærliggende at det er lignende momenter Skatteetaten skal legge vekt på når de vurderer om et tilfelle er alvorlig, som det man etter strafferetten legger vekt på når de vurderer om et tilfelle er grovt. Dette fordi forholdsmessighetsvurderingen i bevissikringsbestemmelsen er bygd opp etter mønster fra straffeprosessloven § 170 a (Finansdepartementet, 2019, s. 252) samt fordi skattesvik i strl. § 378 (2005) og tilleggsskatt i sktv. § 14-3 (2016) har de samme objektive vilkår.

Straffelovens § 379 (2005) gir følgende momenter:

- a) har ledet til eller kunne ha ledet til unndragelse av et betydelig beløp. Forarbeidene angir at det for skattesvik, som for andre formuesforbrytelser, skal legges til grunn en ca. verdi på 100 000 kroner for grensegangen mellom ordinære og grove forbrytelser (Justis- og politidepartementet, 2008, s. 467)
- b) er utført på en måte som i særlig grad har gjort det vanskelig å oppdage. Forarbeidene til ligningsloven, som bestemmelsen stammer fra, angir at eksempelvis bruk av

⁴ Lagmannsrettens tekst er anonymisert i oppgaven hvor navnet på personen er byttet ut med OPPLYSNINGSPLIKTIGE.

stråmenn og bruk av utenlandske bankkontoer er momenter som gjør det vanskeligere å etterforske slike unndragelser (Finans- og tolldepartementet, 1991, s. 47).

- c) er begått ved flere anledninger eller over lengre tid. I dommene Rt. 1992 s. 1602, Rt. 1993 s. 310 og Rt. 1994 s. 1147 ble unnlatt oppføring av banksertifikater over tre, fem og fire år vurdert som over lengre tid.
- d) er begått av flere i fellesskap eller har et planmessig eller organisert preg (straffeloven § 379 første ledd bokstav d)
- e) er utført ved å misbruke stilling eller tillitsforhold. Finans- og tolldepartementet skriver i forarbeidene til ligningsloven, som bestemmelsen stammer fra, at dersom stilling i ligningsforvaltningen, bank eller lignende har muliggjort skattesviket eller redusert oppdagelsesrisikoen kan bestemmelsen eksempelvis anvendes (Finans- og tolldepartementet, 1991, s. 43)
- f) foreligger medvirkning under utøvelse av næring. Finans- og tolldepartementet skriver i forarbeidene til ligningsloven, som bestemmelsen stammer fra, at dette dreier seg om profesjonell rådgivning og bistand fra advokater, revisorer regnskapsbyråer osv. (Finans- og tolldepartementet, 1991, s 43)

Flere overtredelser kan sees i sammenheng.

Oppsummert må forholdsmessighetsvurderingen omfatte en helhetsvurdering av sakens omfang, alvorlighet, hvor inngripende bevissikring er med tanke på personlige forhold, hvor godt mistankegrunnlaget er og hvor god muligheten er til å finne bevis.

5 Dokumentundersøkelse av hørings svar

5.1 Populasjon

Hørings svarene som er valgt ut til dokumentundersøkelse, er fra aktører med ulike interesser fra ulike. Dette er for å belyse fordeler og ulemper med bestemmelsen fra ulike perspektiv fordi de samme objektive faktiske forhold kan oppleves som en fordel for en aktør og en ulempe for en annen, ut ifra hvilke interesser aktørene har.

Det blir i korthet redegjort for aktørene og hvem sine interesser de ivaretar.

5.1.1 Politidirektoratet med underliggende enheter

Politidirektoratet leder den politifaglige organisasjonsmessige virksomheten av politi- og lensmannsetatene. Direktoratet består av 12 politidistrikt, Kripas, Økokrim, Utrykningspolitiet,

Politiets data- og materieltjeneste og politihøyskolen. Den påtalemessige siden ved politiets arbeid, samt Politiets sikkerhetstjeneste ligger ikke under Politidirektoratet. Direktoratet er underlagt Justis- og beredskapsdepartementet (Aukrust, 2018). Politidirektoratet har skrevet et høringssvar som også videre henviser til høringssvarene fra deres underliggende enheter: Økokrim, Kripas, Norland politidistrikt, Oslo politidistrikt og Politiets utlendingsenhet. De underliggende enhetenes høringssvar kan også leses alene, og er vedlegg til Politidirektoratets svar (Politidirektoratet, 2018).

5.1.2 Skattedirektoratet

Skattedirektoratet leder den faglige, strategiske og administrative virksomheten av Skatteetaten. Direktoratet er underlagt Finansdepartementet (Aspøy, 2020).

5.1.3 Den norske Revisorforening

Den norske Revisorforening er en interesse- og kompetanseorganisasjon for statsautoriserte revisorer i Norge. Foreningen har en aktiv rolle i utviklingen av revisjons- og regnskapsfaget samt at den driver en omfattende kurs-, informasjons- og veiledningsvirksomhet rettet mot både medlemmer og andre (Den norske Revisorforening, 2021).

5.1.4 Regnskap Norge

Regnskap Norge er en bransjeforening for autoriserte regnskapsførere. Foreningen er en ledende leverandør av kurs- og kompetanseutvikling, driver et omfattende kvalitets- og informasjonsarbeid og er videre en aktiv næringspolitisk pådriver og en viktig høringsinstans for myndighetene (Regnskap Norge, 2021).

5.1.5 Næringslivets Hovedorganisasjon

Næringslivets Hovedorganisasjon er en bransjeforening for bedrifter, og arbeider gjennom politisk påvirkning og gjennomslag i forhandlinger med den hensikt å sørge for at medlemsbedriftene får arbeidsvilkår og utviklingsmuligheter som styrker næringslivets konkurransedyktighet og lønnsomhet (Næringslivets Hovedorganisasjon, 2021).

5.1.6 Skatterevisorenes forening

Skatterevisorenes forening er en fagforening for revisorer ansatt i Skatteetaten med det hovedfokus å arbeid for medlemmenes faglige utvikling og oppdatering (Skatterevisorenes forening, 2021).

5.2 Presentasjon av funn

I det følgende blir argumentasjon fra høringssvarene som belyser positive og negative sider ved bevissikring (punkt 5.2.1), samt bruken og handlingsrommet hjemmelen gir (5.2.2) presentert.

Argumentasjonen må sees i lys av høringsinstansens egne interesser.

5.2.1 Fordeler og ulemper med bevissikring

Politidirektoratet med underenheter mener at bevissikring for Skatteetaten kan få en positiv samfunnsmessig effekt, men peker også på flere ulemper med bevissikring hos Skatteetaten, som at bevissikring røkter ved grunnprinsippet om et enhetspoliti. Videre at det kan oppstå bevisforspillelsesfare ved at en liten del av etterforskningen skilles ut (Politidirektoratet, 2018). Også andre høringsinstanser har kommentert noen av de samme momentene. Oppgaven vil i det følgende gå dypere inn i argumentasjonen som framkommer i de ulike høringssvarene.

5.2.1.1 Bekjempelse av skatte- og avgiftskriminalitet

Etter Økokrims syn bør det prinsipielle utgangspunktet fortsatt være at de mest alvorlige sakene blir gjenstand for straffeforfølgning, men fordi samfunnet har utfordringer med å bekjempe alvorlig skatte- og avgiftskriminalitet slik lovbruddene er organisert i dag, mener de at Skatteetaten bør gis adgang til bevissikring. Dette fordi det vil sette Skatteetaten bedre i stand til selv å håndheve lovbrudd på skatte- og avgiftsområdet (Økokrim, 2018, s. 18).

Kripos mener at bevissikring vil være et viktig bidrag til bekjempelse av et alvorlig samfunnsproblem som har vokst fram de siste årene; arbeidslivskriminalitet (2018, s. 2)

Politidirektoratet er enig med beskrivelsen av kriminalitetsbildet i høringsnotatet fra Finansdepartementet, og peker på at Økokrim i sin trusselvurdering av juni 2018 fremholder at skatte- og avgiftskriminalitet fortsatt vil være den største trusselen innen tradisjonell økonomisk kriminalitet. Med bakgrunn i dette er Politidirektoratet enig i at arbeidet mot økonomisk kriminalitet må styrkes – både gjennom forvaltnings- og straffespetet. Likevel antar Politidirektoratet at effekten vil være større med tilsvarende regelverk og øremerking av ressurser i politiet (Politidirektoratet, 2018, s. 1-2).

Næringslivets Hovedorganisasjon er positiv til lovforslaget om bevissikring med den begrunnelse at det er sentralt i kampen mot arbeidslivskriminalitet (2018, s. 1-2).

Skattedirektoratet skriver at det er helt sentralt at Skatteetaten løser sine oppgaver med kontrollvirksomhet på en effektiv og god måte. Videre skriver de at de foreslåtte endringene er nødvendige for Skatteetatens oppgaveløsning, og at etterspørselen etter effektive tiltak er stor (2018, s. 1). Politiet har ikke kapasitet til å bistå i alle saker, og Skattedirektoratet ser gjennom Skatteetatens arbeid med kontroller at de i mange sammenhenger kommer til kort. Bevissikring vil være med på å hindre at illojale skattepliktige kan unndra seg kontroll (2018, s. 2).

Skatterevisorenes forening mener bevissikring er et sentralt virkemiddel i kampen mot økonomisk kriminalitet med den begrunnelse at bevissikring gjør at flere saker kan tas tak i fordi Skatteetaten gjøres i bedre stand til selv å kunne håndtere saker innen eget forvaltningsområde (2018, s. 1).

5.2.1.2 Enhetspoliti

Politidirektoratet mener at prinsippet om enhetspolitiet bør bestå, og at dersom Skatteetaten gis adgang til å etterforske og foreta bevissikring medfører dette en særprioritering av skattesakene utenfor prioriteringsregime som gir at alvorlig kriminalitet, som drap og alvorlige seksuelle overgrep, skal prioriteres først ved knappe ressurser (2018, s. 4). Begrepet enhetspoliti forklares i melding til Stortinget som at politioppgaver samles innenfor en og samme organisasjon, i motsetning til spesialpoliti av ulike slag. Det framkommer i meldingen at «Prinsippet forhindrer sektortenkning, og gjør det lettere å foreta en avveid prioritering mellom oppgavene.» (Meld. St. 42 (2004-2005), s. 9). Politidirektoratet peker på at dersom ressursene ikke styres av en og samme organisasjon vil det føre til at politimesteren blir fratatt noe av den totale oversikten og den helhetlige styringen av politivirksomhet og politiresurser i sitt distrikt (2018, s. 5).

Det framkommer i høringssvarene til Den norske Revisorforeningen (2018, s 1) og Regnskap Norge (2018, s. 2) at de med bakgrunn i et prinsipielt grunnlag mener at tvangsmiddel skal være forbeholdt politiet og ikke forvaltningen. Ut over dette prinsippet peker de ikke på konkrete ulemper ved å gi Skatteetaten adgang til bevissikring.

Skattedirektoratet poengterer også at det prinsipielle og sentrale utgangspunktet at tvang skal være forbehold politiet, men at man må hindre at konsekvensen av at politiet ikke har ressurser til å bistå i alle grove skatteunndragelser blir at illojale skattepliktige unndrar seg kontroll (2018, s. 2).

5.2.1.3 *Bevisforspillelsesfare og rettssikkerhet*

Politidirektoratet påpekte at det åpnes for økt bevisforspillelsesfare og svekket rettssikkerhet ved at deler av sikringsfasen skilles ut og tillegges Skatteetaten. I mange saker vil politiet foreta pågrep og avhør av direkte involverte og videre avhør av vitner i en forlengelse av en ransaking (2018, s. 5). Bevis kan forspilles gjennom at forklaringer samordnes, noe Skatteetaten ikke har mulighet til å forhindre, slik politiet har. Videre påpekes det også bevisforspillelsesfare i forhold til tekniske spor som fingeravtrykk og alternative sporkilder, da Skatteetaten antas å ikke ha kapasitet og kompetanse til å identifisere slike ting (2018, s. 9).

Politidirektoratet peker på at hovedutfordringene med å overføre politiets etterforskning av de avgrensede sakene til Skatteetaten er innslag av multikriminalitet. (2018, s. 6). Multikriminelle er ifølge politiets egne hjemmesider kriminelle som gjør flere typer lovbrudd (2021). Politiets påfølgende arbeid etter at Skatteetaten har foretatt en bevissikring kan bli mer utfordrende. Dette fordi de kriminelle når de oppdager at de blir etterforsket for økonomisk kriminalitet, forspille bevis ved at forklaringer samordnes og penger hvitvaskes (Politidirektoratet, 2018, s. 6).

5.2.1.4 *Fare for unndragelse av midler*

Påtalemyndighetene har ved fare med opphold hastekompetanse til å ta hefte i formuesgoder tilhørende siktede for å sikre blant annet inndragning jf. straffeprosessloven §217 første ledd (1981). Politidirektoratet påpekte at Skatteetaten ikke har en slik kompetanse (2018, s. 6).

5.2.2 *Bruk av tvangsmiddelet bevissikring*

5.2.2.1 *Handlingsrom*

Oslo Politidistrikt mener det er problematisk at terskelen for bevissikring er lavere enn terskelen for ransaking⁵ med bakgrunn i et prinsipielt grunnlag ut fra et rettssikkerhetsperspektiv og hva som er etablert i norsk rett. Særlig fordi formålet er en pønal⁶ reaksjon som tilleggsskatt (2018, s. 3)

Regnskap Norge skriver at det i praksis ikke vil foreligge noen alvorlighetsgrense dersom bevissikring kan tillates ved kun uaktsom opplysningssvikt etter sktfvl. § 14-3. Kombinasjonen

⁵ Se oppgavens punkt 4.2.2.

⁶ En pønal funksjon defineres i store norske leksikon som noe som skal virke som en straff eller være en sanksjon mot en uønsket handling (Elden, 2018).

av dette og at det kun kreves mistankegrunnlaget «rimelig grunn til å anta» gjør at det etter deres syn er en for lav terskel for å foreta bevissikring (2018, s. 2). Regnskap Norge skriver at prosessen med skatteforvaltningsloven viser at det ikke er heldig å vedta vide hjemler og forutsette at embetsverket begrenser seg (2018, s. 3).

Det er sentralt at handlingsrommet for bevissikring begrenses med en vurdering av nødvendighet og forholdsmessighet lik straffeprosesslovens § 170a skriver Næringslivets Handelsorganisasjon, fordi bevissikring er et inngrep tilnærmet samme type som ransaking og beslag (2018, s. 2).

Den norske Revisorforening skriver at det framkommer i høringen at bevissikring er ment å bli benyttet bare i få alvorlige tilfeller, og setter derfor spørsmålstegn ved at det er tilleggsskatt og ikke skjerpert tilleggsskatt som er kriminalitetsvilkåret i bestemmelsen. Dersom tilleggsskatt blir vilkåret mener de at det vil være adgang til å sikre bevis med tvang i mindre overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen.

5.2.2.2 *Opplevelsen av bevissikring*

I høringsnotatet fra Finansdepartementet framkommer det at de legger til grunn at det vil være noe mindre inngripende med bevissikring fra en kontrolletat som Skatteetaten, enn om politiet foretar ransaking og beslag (2018, s. 22). Oslo Politidistrikt er ikke enig i denne vurderingen, da deres erfaringer tilsier at terminologien har liten betydning for de som utsettes for inngrepet (2018, s. 3).

5.2.2.3 *Kompetanse*

Politidirektoratet skriver at det videre bør utredes nærmere hvilke kompetansebehov det er i Skatteetaten for å ivareta etterforskningsrollen på en god måte. «Dersom terskelen for å foreta ransaking skal senkes, er det spesielt viktig at de som arbeider med bevissikring har den nødvendige kompetanse.»

5.2.2.4 *Tillit*

Å bruke tvangsmidler vil være nytt for Skatteetaten. Politidirektorat skriver at Politiet nyter en stor tillit i befolkningen knyttet til bruk av tvangsmidler, og mener videre at Skatteetaten i tilfelle hvor de får adgang til å benytte bevissikring må opparbeide seg en slik tillit (2018, s. 6).

6 Skatteetaten om bevissikringssakene

I forbindelse med masteroppgaven etterspurte jeg Skatteetatens begjæringer om bevissikringer i perioden 01.07.2019 – 01.07.2021 i anonymisert form. Skatteetaten ønsket ikke å dele disse da det for dem ville være svært krevende å foreta en anonymisering av sakene på en måte som hindret «bakveisindentifikasjon». Derimot ønsket de å dele informasjon om sine bevissikringssaker generalisert i notats-form.

6.1 Antall saker

Skatteetaten opplyser at de per 01.07.2021 hadde sendt 15 begjæringer om bevissikring til Oslo tingrett. Samtlige begjæringer er tatt til følge av retten, og det er gitt beslutning om bevissikring i henhold til begjæringen i samtlige av disse sakene. I ett tilfelle tok Oslo tingrett ikke beslutningen til følge. Skatteetaten ved Divisjon Innsats anket den beslutningen. Anken ble tatt til følge i kjennelse fra Borgarting lagmannsrett. Det er gjennomført bevissikring i samtlige av de 15 sakene per 01.07.2021.

Begjæringene er likevel noe ulike. Dette er fordi det i de fleste sakskomplekser blir utarbeidet en begjæring i sakskomplekset, som begjærer bevissikring hos flere subjekter. I noen sakskomplekser er det likevel valgt å utarbeide flere ulike begjæringer i ett og samme sakskompleks. Det er derfor benyttet bevissikring på færre enn 15 sakskomplekser, men det er utført bevissikringer hos flere enn 15 subjekter.

6.2 Opplysningssvikt

Grunnlaget for bevissikring er ulike forhold, og ofte en kombinasjon av flere forhold. Mange av sakene gjelder uteholdt omsetning, fiktiv fakturering. Skatteetaten har registrert at det i deres begjæringer er vist til:

- Fiktive kostnader med fiktive fradrag i inngående merverdiavgift
- Fiktive kostnader til forskning og utvikling eller overføringer til utlandet
- Lønn kamuflert som kjøregodtgjørelse
- Virksomhet dekket utgifter til privat feriebolig

6.3 Antatt skattemessig fordel

I mange av begjæringene om bevissikring blir det gitt et anslag på beløp som er unndratt i skatt, men ikke i alle. I flere saker blir kun omstendigheter eller transaksjoner som i utgangspunktet

synes mistenkelige beskrevet. Det nevnes pengeoverføringer mellom selskap uten virksomhet eller slettede virksomheter som eksempel.

I Skatteetatens egen oversikt over sine bevissikringssaker har de anslått unndratt skatt til å være mellom 3 og 20 millioner kroner.

6.4 Hvor bevissikring er gjennomført

I samtlige sakskomplekser har begjæringen omfattet adgang til «bolig», ettersom Skatteetaten mener at det er mest aktuelt med bevissikring i saker hvor det er «særlig grunn til å anta at bevis oppbevares» i bolig.

Skatteetaten nevner følgende eksempler på begrunnelser for behovet for søk i bolig:

- Registrert adresse for virksomheten er ikke reell fordi det ikke er bygninger på adressen eller at firmanavnet ikke finnes ved ringeklokken
- Omstendigheter som tilsier at reell eier eller leder av virksomheten er en annen enn den som formelt er oppgitt som eier eller leder
- Virksomhetens ambulerende karakter gjør at det er vanskelig å anslå sikkert hvor virksomheten drives fra
- Virksomheten er registrert på boligadressen, men omstendighetene tilsier at det er særlig grunn til å anta at det foreligger bevis også andre steder i boligen enn der hvor virksomheten drives fra.

6.5 Vurdering av tilstrekkelig grunn og forholdsmessighet

Ved drøftelsen av vilkårene i § 10-15 annet ledd, om det er tilstrekkelig grunn og forholdsmessig å gjennomføre bevissikring, presenterer Skatteetaten de forhold ved saken som gjør den alvorlig, og de forhold som gjør at Skatteetaten antar at en kontroll etter sktfvl. § 10-4 ikke er egnet.

7 Intervjuer av ansatte i Skatteetaten

7.1 Populasjon

Det er totalt gjennomført intervjuer av seks ansatte i Skatteetaten som fysisk har gjennomført bevissikringer. Det er sendt 15 begjæringer om bevissikring i tidsperioden 01.07.2019 – 01.07.2021, hvor det også er utført bevissikringer. Gjennom intervjuer av ansatte i Skatteetaten belyser denne oppgaven seks av de 15, da sakens art og dens gjennomføring. Til sammenligning mottok jeg beslutninger fra retten i sju ulike saker som er benyttet for å belyse de juridiske spørsmålene i kapittel 7, hvorav to saker er de samme som er belyst gjennom intervjuer.

7.2 Intervjuguide

Intervjuene er gjennomført etter en intervjuguide hvor det først ble gjort en kort kartlegging av den ansattes erfaringer med kontroller og bevissikringer, bevissikringssakene ble kartlagt, særtrekk ved bevissikring ble kartlagt, gjennomføringen av bevissikring ble belyst og den ansatte ble spurt om å reflektere etisk rundt bruk av tvangsmiddelet bevissikring. Intervjuguiden er vedlegg til oppgaven.

7.3 Presentasjon av funn

I det følgende blir argumentasjon og faktum fra intervjuer av ansatte i Skatteetaten som belyser bevissikringssakene til Skatteetaten (punkt 7.3.1), positive og negative sider ved bevissikring (punkt 7.3.2), samt bruken av bestemmelsen og handlingsrommet hjemmelen gir (punkt 7.3.3).

Argumentasjonen må sees i lys av at personene arbeider i Skatteetaten. Som nevnt er det en svakhet med oppgaven er at den ikke belyser argumentasjonen til andre aktører som berøres av hjemmelen, som de som blir utsatt for bevissikring, eller advokater som har erfaring fra å bistå i sivile skattesaker eller som forsvarer i strafferettslige skattesaker. Oppgaven belyser derfor ikke bevissikring fra ulike aktørers perspektiv.

7.3.1 Skatteetatens bevissikringssaker

Som nevnt under oppgavens punkt 6.1 har Skatteetaten begjært om bevissikring 15 ganger i tidsperioden 01.07.2019-01.07.2021, hvorav oppgaven belyser seks av begjæringene. Det er relativt få ansatte som har utført bevissikringer, og relativt få som har blitt utsatt for bevissikring. Hvilke saker Skatteetaten har valgt å benytte den nye hjemmelen sin i, og hvordan

bevisning faktisk gjennomføres kan derfor gi innsikt omkring hvordan den nye hjemmelen brukes.

Tabellen under gir en oversikt over sakene som er belyst i oppgaven.

Opplysningssvikt	Antatt skattemessig fordel	Alvorlighetsgrad	Mistankegrunnlag
«Utholdt omsetning» - bygge- og anleggsbransjen Underrapportering inntekt kr 11 000 000 Underrapportering utgående MVA kr 2 750 000 Underrapportering lønn kr 2 300 000 Underrapportering kostnader ukjent Underrapportering inngående MVA ukjent Underrapportering overskudd ukjent Underrapportering utbytte ukjent	Totalt kr 3 649 300 Kr 2 750 000 utgående MVA Ukjent inngående MVA Kr 324 300 AGA Kr 575 000 forskuddstrekk ⁷ Ukjent skatt på overskudd Ukjent skatt på utbytte	Betydelig beløp Bruk av strømmen Ved flere anledninger Over lengre tid (3 år) Flere i fellesskap Konkurranssevridende	«Godt begrunnet mistanke» Motstridende opplysninger faktura - skattemelding Bruk av andre subjekters bankkonti Bankkontotransaksjoner privatkonti - ligner næring Bankkontotransaksjoner privatkonti - ligner lønn Høye kontantuttak - ligner lønn Høye kontantinnskudd - ligner næring
«Utholdt omsetning» - «fiktiv fakturering» Underrapportering inntekter kr 10 000 000 Overrapportering kostnader kr 1 000 000 Overrapportering inngående MVA kr 250 000 Underrapportering lønn kr 1 000 000 Underrapportering overskudd kr 859 000 Underrapportering utbytte kr 10 000 000	Totalt kr 5 009 980 Kr 250 000 inngående MVA Kr 141 000 AGA Kr 250 000 forskuddstrekk ⁸ Kr 2 168 980 skatt på overskudd Kr 4 954 980 skatt på utbytte	Betydelig beløp Bruk av strømmen Ved flere anledninger Over lengre tid (3 år) Utnyttelse av arbeidskraft Konkurranssevridende Andre kriminalitetsformer	«Forholdsvis sterkt» Kontantuttak med 75% av salgsinntekt - MVA-oppgave Motstridende opplysninger i statens register - digitale medier Klassiske kjennetegn FIKFAK
«Fiktiv fakturering» - transportbransjen Overrapportering kostnader kr 9 500 000 Overrapportering inngående MVA kr 2 375 000 Underrapportering lønn kr 7 125 000 Underrapportering overskudd kr 1 370 375 Underrapportering utbytte kr 2 375 000	Totalt kr 5 984 858 Kr 2 375 000 inngående MVA Kr 1 004 625 AGA Kr 1 781 250 forskuddstrekk ⁹ Kr 301 483 skatt på overskudd Kr 522 500 skatt på utbytte	Betydelig beløp Bruk av strømmen Ved flere anledninger Over lengre tid (4 år) Utnyttelse av arbeidskraft Konkurranssevridende	«Sannsynlig» Klassiske kjennetegn FIKFAK Kontantuttak med 75% av salgsinntekt hos «UL» Minibankbilder av en av hovedmann 01 - kontantuttak «UL» Kontantinnskudd hos hovedmann 02 sin kone Lav eller negativ privatforuksanalyse hovedmann 02
«Profesjonell tilrettelegger» - skattemelding ENK Feilrapportering omsetning kr 6 500 000 Underrapportering utgående MVA Kr 1 625 000 Overrapportering kostnader kr 30 000 000 Overrapportering inngående MVA kr 7 500 000 Underrapportering overskudd kr 30 000 000	Totalt kr 15 725 000 Kr 1 625 000 utgående MVA Kr 7 500 000 inngående MVA Kr 6 600 000 skatt på overskudd	Betydelig beløp Planmessig preg Betydelig omfang (100 virksomheter) Ved flere anledninger Over lengre tid (4 år)	«Opp mot 80-90%» Motstridende registeropplysninger Faktisk innleverte skattemeldinger Like regnskapsføringer i flere virksomheter Usannsynlige kostnader i flere virksomheter
«Profesjonell tilrettelegger» - skattemelding AS Overrapportering kostnader kr 10 000 000 Overrapportering inngående MVA kr 2 500 000 Underrapportering utbytte kr 10 000 000 Underrapportering overskudd kr 10 000 000	Totalt kr 6 900 000 Kr 2 500 000 inngående MVA Kr 2 200 000 skatt på utbytte Kr 2 200 000 skatt på overskudd	Betydelig beløp Planmessig preg Betydelig omfang Ved flere anledninger Over lengre tid (2 år)	«Opp mot 80-90%» Motstridende registeropplysninger Faktisk innleverte skattemeldinger Motstridende opplysninger: regnskap - kontrakter Like regnskapsføringer i flere virksomheter Usannsynlige kostnader i flere virksomheter
«Profesjonell tilrettelegger» - skattemelding person Underrapportering omsetning kr 6 000 000 Underrapportering utgående MVA Kr 1 500 000 Underrapportering overskudd kr 6 500 000 Overrapportering kostnader person kr 15 000 000	Totalt kr 6 900 000 Kr 1 500 000 utgående MVA Kr 1 320 000 skatt på overskudd Kr 3 300 000 skatt på alminnelig inntekt	Betydelig beløp Planmessig preg Betydelig omfang (1 200 personer) Ved flere anledninger Over lengre tid (6 år)	«Opp mot 80-90%» Motstridende registeropplysninger Like kostnader hos flere personer Anmeldelser fra privatpersoner

Det er knyttet stor usikkerhet til tallene for antatt skattemessige fordel i tabellen. Skatteetaten etablerer at det er tale om store beløp før de går på kontroll eller bevisning, men foretar ikke alltid en detaljert analyse av de ulike skatteunndragelsene, fordi dette bygger på et komplekst faktum som enda ikke er belyst. Det er likevel satt opp tall for de ulike skattefordelene i tabellen

⁷ Hva en arbeider skal ha i forskuddstrekk varierer ut ifra en rekke forhold. Det er for enkelthetens skyld antatt at forskuddstrekket hadde vært på 25% for arbeiderne (noe som hadde vært tilfellet om samtlige arbeidere hadde tjent i underkant av kr 500 000 i året, og ikke hatt noen andre skattepliktige inntekter eller kostnader) Med en årsinntekt på kr 500 000 i 2019, uten noen andre inntekter eller utgifter, angir Skatteetatens skattekalkulator at din skatt utgjør 128 446, noe som gir en skatteprosent på 25,69% (2021).

⁸ Hva en arbeider skal ha i forskuddstrekk varierer ut ifra en rekke forhold. Det er for enkelthetens skyld antatt at forskuddstrekket hadde vært på 25% for arbeiderne (noe som hadde vært tilfellet om samtlige arbeidere hadde tjent i underkant av kr 500 000 i året, og ikke hatt noen andre skattepliktige inntekter eller kostnader) Gjennomsnittlig månedslønn i transportbransjen utgjør kr 46 820 i 2019 ifølge SSB, noe som gir en årslønn på 561 840, og 44 980 i bygge- og anleggsvirksomhet, noe som utgjør en årslønn på kr 539 760 (2021). Med en årsinntekt på kr 500 000 i 2019, uten noen andre inntekter eller utgifter, angir Skatteetatens skattekalkulator at din skatt utgjør 128 446, noe som gir en skatteprosent på 25,69% (2021).

⁹ Hva en arbeider skal ha i forskuddstrekk varierer ut ifra en rekke forhold. Det er for enkelthetens skyld antatt at forskuddstrekket hadde vært på 33% for denne arbeideren fordi Skatteetaten har beregnet at lønnen hans trolig er omkring 950 000 i året, og at han ikke har hatt andre skattepliktige inntekter eller kostnader. Med en årsinntekt på kr 950 000 i 2019, uten noen andre inntekter eller utgifter, angir Skatteetatens skattekalkulator at din skatt utgjør 317 848, noe som gir en skatteprosent på 33,46% (2021).

ut ifra informasjonen Skatteetaten hadde før de gikk ut på kontroll. Dette for å gi leser en forståelse av hvilke følgefeil opplysningssvikten får i de ulike skatteartene. Skatteetaten selv skriver at de i deres oversikter har anslått skattefordelen til å være fra tre til 20 millioner kroner.

I det følgende framkommer det utfyllende informasjon om skatteetatens bevissikringssaker, da om opplysningssvikten, antatt skattemessig fordel, alvorlighetsgrad, mistankegrunnlag samt funn av bevis i sakene.

7.3.1.1 Opplysningssvikt

Gjennom intervjuer er det belyst tre ulike former eller metoder for opplysningssvikt; uteholdt omsetning, fiktiv fakturering og profesjonell tilrettelegger. Skatteetaten har selv presentert at de også har hatt saker som omhandler fiktive kostnader til forskning og utvikling, lønn kamouflert som kjøregodtgjørelse og virksomheter som har dekket utgifter til privat feriebolig. Dette blir videre ikke belyst gjennom intervjuer.

«Uteholdt omsetning»

Begrepet «uteholdt omsetning» benyttes av Skatteetaten når inntekter blir underrapportert av virksomheten i deres skattemeldinger og merverdiavgiftsoppgaver. Ansatt i Skatteetaten forklarte at omsetningen kan være delvis uteholdt, eller virksomheten kan drive helsvart uten at det for eksempel blir ført regnskaper eller uten at man i det hele tatt har registrert en virksomhet i Brønnøysundregistrene.

Flere ansatte i Skatteetaten opplever et økt fokus i samfunnet både blant virksomheter og personkunder rundt det å benytte seriøse virksomheter. Dersom man driver virksomhet uten å være registrert i Brønnøysundregistrene, får man derfor ikke de største oppdragene. Ansatt i Skatteetaten forklarte videre at dersom man har registrert en virksomhet i Brønnøysundregistrene, og videre i Merverdiavgiftsregisteret, og gjennom denne driver helsvart virksomhet ved at man ikke gjør noen innrapporteringer til Skatteetaten, blir man før eller senere slettet fra Merverdiavgiftsregisteret, blir utsatt for kontroll av Skatteetaten, eller blir slått konkurs av Skatteetaten. Likevel kan man gjøre stor skade, eller oppnå betydelige skattefordeler, mens man holder på. Videre oppfatter flere ansatte i Skatteetaten at de illojale skattepliktige videreutvikler seg og blir mer kreative i hvordan de tilpasser seg Skatteetatens kontrollsystemer.

I flere saker ser man at virksomheten har en «hvit del» som er del av regnskapet til virksomheten, og en «svart del» som ikke tas inn i regnskapet.

«De som har arbeidet i etaten lenge snakker alltid om at man ute på kontroll tidligere lette etter den svarte boka med det svarte regnskapet, mens man i dag ikke vil finne dette med mindre man får mobiltelefonen og datamaskinen til personen som kontrolleres.»

fortalte ansatt i Skatteetaten. I andre saker ser man at omsetningen tas inn i virksomhetens regnskaper, men det lages kreditnotaer for den fiktive salgsinntekten. Kreditnotaen benyttes i virksomhetens egne regnskaper, men kreditnotaen blir aldri sendt til kjøper. På denne måten vil man ikke avdekke at kreditnotaen ikke er reell om man ikke kontrollerer både kjøper og selger. Se talleksempel for uteholdt omsetning under punktet 7.3.1.2 Antatt skattemessig fordel nedenfor.

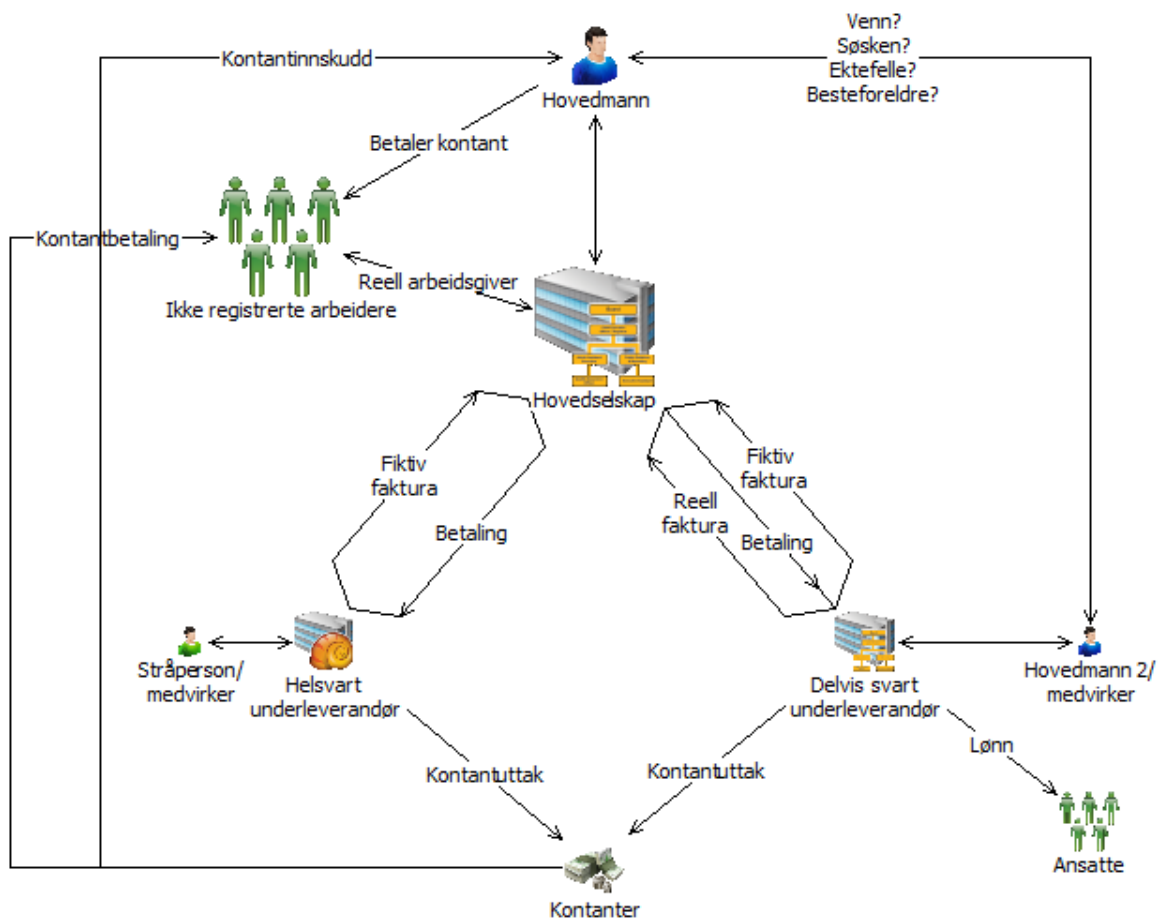
«Fiktiv fakturering»

Det er flere bevissikringssaker hvor begrepet «fiktiv fakturering» er benyttet for å beskrive modusen for opplysningssvikten. Ansatt i Skatteetaten forklarte begrepet fiktiv fakturering slik:

«Med begrepet «fiktiv fakturering» mener Skatteetaten at det er benyttet fakturaer for fradragsføring i skattemelding og merverdiavgiftsoppgavene hvor tjenestene som er oppført på fakturaene ikke er levert av fakturautsteder. Fakturaen skaper et fiktivt inntrykk av at det foreligger et underleverandørforhold, men i realiteten er arbeidet utført av svart og eller ulovlig arbeidskraft i regi av hovedselskapet.»

På denne måten ser regnskap, merverdiavgiftsoppgavene og skattemelding riktig ut hos hovedselskapet, men ingenting innrapporteres og eller betales av underleverandørene. Hovedselskapet unndrar skatt ved at de unngår å betale arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk på lønn, betaler mindre merverdiavgift og får ut utbytte til seg selv uten å skatte av dette. Likevel oppfatter ansatt i Skatteetaten at hovedpoenget med metodikken er å kamuflere uttak av kontanter som igjen benyttes til å lønne arbeidere uten at dette innrapporteres til Skatteetaten.

I fiktiv fakturering forsøkes det å skapes et inntrykk av at oppdrag hovedselskapet har, gis videre til andre foretak. Ansatt i Skatteetaten forklarte at det ofte kan være svært mange ledd, noe som basert på Skatteetatens erfaringer om fortjenestemarginer i flere bransjer ikke muliggjør at de ulike leddene skal kunne opparbeide en rasjonell fortjeneste. Dess flere ledd det er i kjeden dess mer skattefordeler oppnås, og det er vanskeligere å oppdage. Ikke sjelden ser man at den som styrer hovedselskapet ofte samarbeider med noen vedkommende kjenner, men benytter også identiteter til personer som kanskje ikke (en gang) bor i Norge. Bildet søker å illustrere et mindre, fiktivt faktureringsnettverk.



Ansatt i Skatteetaten forklarte at underleverandørene kan være helt tomme selskaper, som kun benyttes som uttaksledd for den fiktive faktureringen. I mange saker ser man at det lages fakturaer som oppgir merverdiavgift fra underleverandørene til oppdragsgiverne, uten at underleverandørene sender inn noen merverdiavgiftsoppgaver eller skattemeldinger til Skatteetaten. Underleverandørene kan også ha noe reell virksomhet, og sende ut noen fiktive fakturaer. Man ser i flere saker at de fiktive fakturaene da holdes utenfor regnskapene til underleverandørene¹⁰.

Flere ansatte i Skatteetaten forklarte at klassiske kjennetegn på fiktiv fakturering er at virksomheten har høye kostnader til underleverandører, og at disse underleverandørene videre ikke betaler sin skyldige MVA, eller ikke innrapporterer omsetningen fra leddet over i sine merverdiavgiftsoppgaver. Videre foreligger det relasjoner mellom innehaver eller eier av hovedselskapet og de som faktisk utfører arbeidet som gjøres, noe som indikerer at det er hovedselskapet som har arbeidsgiveransvaret for arbeiderne, og ikke underleverandørene. I noen saker kan man gjennom bankkontoinformasjon eller minibankbilder faktisk avdekke at det er hovedmannen som «styrer» bankkontoene til underleverandørene. I andre saker kan man

¹⁰ Se punkt "Uteholdt omsetning" for informasjon om hvordan fakturaer holdes utenfor regnskapet

se at det tas kontanter ut fra underleverandørens bankkonti, og at hovedmannen setter kontanter inn på sin bankkonto uten at det foreligger noen forklaring på hvor kontantene som settes inn på konto kommer fra.

«Profesjonell tilrettelegger»

Ansatt i Skatteetaten forklarte at man i flere saker ser at regnskapsførere, revisorer eller advokater bistår både personer og virksomheter med å oppnå skattemessige fordeler. Ansatt i Skatteetaten påpekte at dette er et sentralt fokus for både Skatteetaten, politiet og Økokrim og er sentral tematikk i Økokrim sitt infoskriv om kriminelle nettverk innen økonomisk-, arbeidslivs-, og miljøkriminalitet ¹¹.

Ansatt i Skatteetaten forklarte at de i mange saker ser både autoriserte og ikke autoriserte regnskapsførere og revisorer som bistår ulike skattepliktige både med utfylling av personlig selvangivelse og virksomhetenes selvangivelser og omsetningsoppgaver.

Ansatt i Skatteetaten forklarte at det som går igjen er at ikke reelle kostnader oppføres.

«Vi ser at selvangivelser blir påført tullefradrag. For eksempel at det på personlige selvangivelser blir påført en 0 på rentekostnader, 30 000 blir til 300 000»

Videre er det gjennomgående at man ser at fakturaer som ikke er reelle kostnadsføres. Det er også tilfeller på en og samme faktura hvor noen av fakturalinjene er reelle, da leverte produkter eller tjenester, mens andre fakturalinjer ikke er reelle, leverte produkter eller tjenester. At fiktive og reelle leveranser/produkter sammenblandes gjør at det blir vanskeligere å oppdage opplysningssvikten.

Ved tale om profesjonelle tilretteleggere med mange kunder som de veileder til å gjøre opplysningssvikt vil den totale skattefordelen bli veldig høy. Staten kan derfor lide høye tap i skatteproveny, selv om det kanskje ikke er tale om høye underrapporteringer av inntekter eller overrapporteringer av kostnader fra hver enkelt skattepliktig.

7.3.1.2 Antatt skattemessig fordel

Dersom inntekter underrapporteres, eller kostnader overrapporteres i næringsvirksomhet vil dette skape skattemessige fordeler. Ansatt i Skatteetaten forklarte at dersom en aksjonær i et aksjeselskap for eksempel oppfører sitt eget kontonummer på virksomhetens faktura, og holder

¹¹ Økokrim skriver at profesjonelle tilretteleggere, som regnskapsførere, revisorer, advokater og offentlige tjenestepersoner, benytter sin fagkunnskap til å skjule, tilslore og legitimere vinning fra forbrytelser. Det er uklart i hvilket omfang kriminelle benytter profesjonelle tilretteleggere, men det antas å være betydelige mørketall (2020).

en innbetaling på kr 1 000 000 fra en oppdragsgiver utenfor virksomhetens regnskap, og ikke innrapporterer inntekten til Skattemyndighetene, vil dette skape en skattemessig fordel i flere ledd. Om omsetningen er avgiftspliktig med høy sats, blir merverdiavgift unndratt. Videre, dersom halvparten benyttes til å avlønne arbeidere uten at dette innrapporteres, og halvparten går til aksjonæren selv, skaper dette en skattemessig fordel ved at man ikke betaler arbeidsgiveravgift, skatt på arbeiderens lønn og heller ikke skatt på aksjonærens utbytte. Endelig blir virksomhetens overskudd underrapportert og derfor ikke beskattet.

Tabellen illustrerer talleksempelen på en million som holdes utenfor regnskap og skattemeldinger.

Opplysningssvikt		Fordel skatt	
Overføring fra kjøper	1 000 000		
Underrapportering inntekt	800 000	200 000	Utgående MVA (25%)
Underrapportering utbytte	400 000	88 000	Skatt på utbytte (22%)
Underrapportering lønn	400 000	100 000	Forskuddsskatt ¹² (25%)
		56 400	AGA (14,1%)
Underrapportert inntekt	800 000		
- Underrapportert lønn	400 000		
- AGA	100 000		
= Underrapportert overskudd	300 000	66 000	Skatt på overskudd (22%)
Total skattemessig fordel		510 400	

I dette eksempelet blir skattefordelen kr 510 400 ved at innbetalingen på kr 1 000 000 holdes utenfor regnskapet til virksomheten, og videre ikke blir innrapportert til Skatteetaten. Om inntekter underrapporteres eller kostnader overrapporteres i et enkeltpersonforetak blir overskuddet til virksomheten underrapportert. Videre fører dette til at personinntekten og den alminnelige inntekten til innehaveren av enkeltpersonforetaket underrapportert.

Det kan også være høye skattemessige fordeler med å omklassifisere inntekten sin til å ikke være omfattet av merverdiavgiftsloven, eller overrapportere kostnader for videre å benytte midlene man «får ut» av virksomheten til å avlønne arbeidere svart eller utbetale utbytte til aksjonær.

Ansatt i Skatteetaten forklarte at omfanget av unndratt skatt er svært uvisst før man har vært på bevissikring eller kontroll, og er godt i gang med kontrollarbeidet. Dette er fordi faktum må

¹² Hva en arbeider skal ha i forskuddstrekk varierer ut ifra en rekke forhold. Det er for enkelthetsens skyld antatt at forskuddstrekket hadde vært på 25% for arbeiderne (noe som hadde vært tilfellet om samtlige arbeidere hadde tjent i underkant av kr 500 000 i året, og ikke hatt noen andre skattepliktige inntekter eller kostnader) Gjennomsnittlig månedslønn i transportbransjen utgjør kr 46 820 i 2019 ifølge SSB, noe som gir en årslønn på 561 840, og 44 980 i bygge- og anleggsvirksomhet, noe som utgjør en årslønn på kr 539 760 (2021). Med en årsinntekt på kr 500 000 i 2019, uten noen andre inntekter eller utgifter, angir Skatteetatens skattekalkulator at skatt utgjør 128 446, noe som gir en skatteprosent på 25,69% (2021).

avklares for at man skal få faktisk kunnskap om noe er skattepliktige inntekter, utgående merverdiavgift, skattepliktige kostnader, inngående merverdiavgift, lønn til ansatte eller utbytte til aksjonær. For eksempel var det i den utholdte omsetningssaken i bygge- og anleggsbransjen i tabellen under «Skatteetatens bevissikringssaker» manglende innsendinger av merverdiavgiftsoppgaver, samt at noen av virksomhetene ikke var registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Skatteetaten hadde innhentet utgående fakturaer for virksomheten og gjennom dette belyst omsetningen godt. I tillegg var det kontantinnskudd og bankoverføringer som lignet næringsvirksomhet. Men Skatteetaten hadde svært mangelfull informasjon om virksomhetens fradragberettigede kostnader og den inngående merverdiavgiften. Om kontanter har gått til å avlønnere arbeidere, eller til reell eier av virksomheten som utbytte, er videre vanskelig å vurdere på forhånd. Endelig utgjør dette at det blir uvisst hvor mye virksomheten har underrapportert sitt overskudd.

I de fiktive fakturerings sakene er det ofte uklart hvor mange ledd som er del av den fiktive faktureringen til oppdragsgiver, beløpene på overrapportert kostnader og overrapportert inngående merverdiavgift er derfor usikre beløp. Hvor mye som har gått til å lønne ansatte kontant, og hvor mye som har gått til de reelle lederne av virksomheten som utbytte er derfor ofte vanskelig å si noe om på forhånd. I den fiktive fakturerings saken i tabellen har man gjort et estimat basert på at man har vurdert at det som har gått til aksjonær sine utenlandske kontoer er utbytte til han, mens det som er tatt ut i kontanter i hovedsak er benyttet til å lønne ansatte svart. Dette er likevel svært usikre estimater, og må forstås som kun et utgangspunkt, og at Skatteetaten gjennom sitt kontrollarbeid faktisk skal kartlegge faktum, og endre til det som framstår som riktig ut ifra opplysningene i saken jf. sktfvl. § 12-2.

7.3.1.3 Alvorlighet

Felles for samtlige bevissikringssaker belyst i oppgaven er at beløpene for skattefordelen opplysningssvikten kan føre til er antatt å være over tre millioner kroner, og naturligvis langt høyere i saker hvor profesjonelle tilretteleggere mistenkes å ha gitt råd til en rekke virksomheter og eller privatpersoner.

Videre har samtlige saker ytterligere momenter som gjør at de vurderes som alvorlige. I flere av sakene fortalte ansatte i Skatteetaten at det er benyttet stråpersoner, personer som oppføres med ledende roller selv om det viser seg at de ikke har dette i virksomheten. Dette kan vanskeliggjøre arbeidet til Skatteetaten med å finne ut hvem som i realiteten står bak skatteunndragelsen, og er såkalte «bakmenn».

Gjennomgående er at opplysningssvikten er gjort ved flere anledninger over flere år, samt at fordelene de oppnår er konkurransevridende. Ansatt i Skatteetaten forklarte at dersom opplysningssvikten pågår løpende skjer opplysningssvikten i realiteten hver måned eller annenhver måned. Dette fordi A-meldinger om lønn til arbeidere skal sendes inn hver måned, og merverdiavgiftsoppgaver med informasjon om salgsinntekter og kostnader skal sendes inn annenhver måned. Når dette pågår over flere år oppfatter ansatt i Skatteetaten det ikke som en enkeltstående svikt, men opplysningssvikt satt i system. Når man gjennom opplysningssvikt oppnår en skattefordel vil man ha lavere utgifter til skatt enn eventuelle konkurrenter som følger skattereglene. Man vil derfor kunne tilby lavere priser enn konkurrenter, og på denne måten få oppdrag som man ellers ikke ville fått. Dette har en konkurransevridende effekt.

Ansatt i Skatteetaten forklarte at fiktiv fakturering er et system som muliggjør misbruk av arbeidskraft og sosial dumping:

«I dette systemet er det åpenbart at det ikke bare er etablert for å få fradrag for inngående merverdiavgift, men for å kunne lønne ansatte kontant. Det ligger i kortene at det er utnyttelse av arbeidskraft, gjerne fra andre land hvor de har lavere lønninger enn i Norge. Man ser i mange saker at disse ansatte får mye lavere lønninger enn det som er minstesats i Norge.»

En annen ansatt i Skatteetaten fortalte om det samme konseptet, og påpekte at det nettopp er sosial dumping¹³ som gjør dette så alvorlig. Det å arbeide uten at lønn innrapporteres til norske skattemyndigheter gir videre flere negative følger for den enkelte, da de på mange måter havner utenfor det norske velferdssystemet.

De opplysningspliktige i flere av sakene belyst i oppgaven er også kjente for Skatteetaten fra tidligere. Ansatte i Skatteetaten fortalte i flere av sakene at personene som gjennomfører opplysningssvikten i selskapene har vært involvert i andre selskaper direkte eller indirekte, hvor det har vært opplysningssvikt i innrapportering av skatteforhold til Skatteetaten, eller at konkursbo har avdekket kritikkverdige forhold som har gitt konkursskarantene. Ansatt i Skatteetaten forklarte at dette kanskje er en av hovedgrunnene til at man benytter stråpersoner for å opprette virksomheter, ved siden av at det blir vanskeligere for Skatteetaten å oppdage og kontrollere virksomhetens opplysningssvikt.

Ansatt i Skatteetaten fortalte at det i flere saker også er andre kriminalitetsformer som er med på å gjøre saken alvorlig. Eksempelvis den sosiale dumping som skjer i fiktiv

¹³ Begrepet sosial dumping brukes om arbeidstakere, særlig utenlandske, som har lønns- og arbeidsvilkår som er dårligere enn det som er normalt for samme type arbeid (Alsos, 2019).

faktureringsaker, eller konkurskriminaliteten som skjer ved at en person flytter sin virksomhet fra aksjeselskap til aksjeselskap.

7.3.1.4 Mistankegrunnlag

I sakene belyst i oppgaven forklarte de fleste ansatte i Skatteetaten at de selv vurderte mistankegrunnlaget til å ha sannsynlighetsovervekt, altså langt høyere enn objektive holdepunkter som er mistankegrunnlaget som kreves for bevissikring. Se oppgavens punkt 4.4.2 for juridisk redegjørelse av mistankevilkåret.

En ansatt i Skatteetaten fortalte at i de tre sakene han har vært med på, har det vært opp mot 80-90% sannsynlig at det foreligger en opplysningssvikt. Det handler kun om å komme seg ut for å finne bevis på hvor stort omfanget er og hvilken informasjon som ikke er gitt eller som er gitt uriktig.

«Mistankegrunnlaget i flere av sakene Skatteetaten har foretatt bevissikring i er underbygget med bankkontoutskrifter, innrapportert informasjon til Skatteetaten eller fravær av slik innmelding, ofte foreligger det også observasjoner som er gjennomført, minibankbilder eller noen form for regnskapsdokumentasjon. I praksis er derfor mistankegrunnlaget ofte like godt som i de fleste politisaker».

Noen påpekte likevel at enkelte av Skatteetatens saker var mindre belyst enn andre saker. Ansatt i Skatteetaten forklarte at saker med fiktiv fakturering er litt «enten eller saker». Det kan være at det er fiktiv fakturering blant flere selskaper, men når det er mange ledd kan det være vanskelig å belyse hvor langt opp i kjeden den fiktive faktureringen strekker seg. Det kan være at en virksomhet lenger oppe i systemet faktisk gir oppdrag til en underleverandør de oppfatter som seriøs. Det kan også hende at oppdragsgiver ikke kjenner til den svarte omsetningen eller den svarte betalingen av arbeidere. Men det kan også være at lederen av selskapet på toppen i realiteten styrer hele den fiktive faktureringen, men har «fotsoldater» til å gjøre kontantuttakene og styre bankkontoene til underleverandørene. På denne måten er det vanskelig for Skatteetaten å se hvem som er involvert. Dersom hovedmannen faktisk gjør kontantuttak for underleverandørene, og styrer bankkontoene og innrapporteringene til underleverandørene har man en god sak, eller om man klarer å avdekke hvem som faktisk har gjort arbeidet, og hvilke personer og deretter selskaper de er nærmest. Men i mange saker har man kun mange indikasjoner før man går på kontroll eller bevissikring. Dette kan for eksempel være at prisene fra underleverandørene framstår som mye rimeligere enn hva som er normen i samfunnet, at noen foretar kontantinnskudd på egne konti som ikke lar seg forklare og eller at det framkommer at noen har eller må ha en egen kontantøkonomi.

Nettopp fordi bevissikring er en metode for å innhente dokumentasjon når man starter opp kontroll mener ansatt i Skatteetaten at man bør ha noe lavere krav til mistankegrunnlag enn hva politiet har. I praksis mottar politiet anmeldelser fra flere ulike hold hvor faktum i mange tilfeller allerede er godt kartlagt. Bevissikring skal nettopp gjøre at Skatteetaten kan gjøre denne innledende kartleggingen. Utgangspunktet til Skatteetaten er likevel ikke at man forbereder en straffesak. Utgangspunkt er at de vil innhente dokumentasjon for å komme fram til riktig skatt i forvaltningssporet. Det er først når saken er ferdig kartlagt og sannsynlighetsovervekt for de ulike skattebeløpene er oppnådd at skatteetatens ansatte vurderer opp mot Skatteetatens anmeldelsesinstruks om saken skal anmeldes.

7.3.1.5 Funn av bevis

I samtlige saker belyst i oppgaven har privatadresse vært ulik fra forretningsadressen til noen eller alle av virksomhetene som Skatteetaten ønsket å kontrollere. Man har også ønsket å lete etter bevis for en virksomhets opplysningssvikt på en annen virksomhets næringsadresse.

Ansatt i Skatteetaten forklarte at dersom næringsadresse er ulik fra privatadresse hadde ikke Skatteetaten hatt tilgang til privatadressen uten bevissikring. Man ser også at de opplysningspliktige gang på gang oppbevarer bevisene Skatteetaten ønsker hjemme. På næringsadressen oppbevares gjerne bare det virksomheten ønsker å vise utad, og ikke den «svarte delen» av virksomheten. Gjennomgående i flere saker er også at næringsadressen ikke er i bruk, er lite i bruk, eller at næringsadressen er privatadressen til en stråperson, og ikke den Skatteetaten mistenker for å være den reelle lederen og eieren av virksomheten sin adresse.

Skatteetaten har ikke møtt motstand på bevissikring, og det er derfor ikke benyttet tvang. Ansatt i Skatteetaten tror likevel at de kunne møtt motstand om de kom på en alminnelig skattekontroll i stedet for en bevissikring, fordi beslutningen fra retten i seg selv gir dem tyngde. Det er derfor vanskelig å si om de samme bevisene som ble sikret på bevissikring, ville vært sikret på en ordinær skattekontroll, ettersom det er uklart om Skatteetaten ville ha møtt motstand om det var en ordinær skattekontroll.

7.3.2 Fordeler og ulemper med bevissikring

Skatteetatens ansatte reflekterer og har flere synspunkt rundt dette med bevissikring. Det er en ny bestemmelse som de fleste har benyttet seg av kun en gang, og det utfordrer arbeiderene både faglig og prinsipielt, kanskje særlig de som ikke har deltatt på en ransaking før. De ansatte ser at det kan være uheldige sider med Skatteetatens bevissikring, men peker på flere praktiske

metoder eller løsninger for å komme rundt noen av de utfordringer som blant annet politidirektoratet peker på.

7.3.2.1 Bekjempelse av skatte- og avgiftskriminalitet

Skattekriminalitet og arbeidslivskriminalitet er en svært stor utfordring i Norge, høye summer blir unndratt beskatning, arbeidere blir misbrukt og NAV-systemet blir misbrukt. Flere ansatte i Skatteetaten forklarte at man på grunn av dette er helt avhengig av at alle etatene arbeider med full kraft mot utfordringene for å håndtere dem. Ansatt i skatteetaten fortalte at under Arendalsuka i 2021 presenterte Økokrim-sjefen begrepet «Totalforsvaret», som omfatter både etatene, individer i samfunnet, organisasjoner og virksomheter i privat sektor. Totalforsvaret går ut på at alle har et ansvar for å forebygge og bekjempe økonomisk kriminalitet, ikke politiet alene. Dette totalforsvaret må settes i best mulig stand til å håndtere utfordringene, fordi politiet ikke klarer det alene. For at Skatteetaten skal være i best mulig stand til å håndtere hele sitt segment, også de som gjør bevisste planmessige unndragelser over tid, peker ansatt i Skatteetaten på at bevissikringshjemmelen er helt nødvendig.

Ansatt i Skatteetaten peker på at bevissikring kan være helt avgjørende for å framskaffe bevis i noen saker, og bevisene er videre svært sentrale for å få gode kontrollsaker. I flere saker den ansatte har hatt, har man ikke klart å sikre bevisene, og derfor trolig ikke klart å belyse hele unndragelsen, modusen for unndragelsen og hvem som i realiteten står bak, såkalte «bakmenn».

Gode kontrollsaker bygger på gode bevis, og disse er det erfaringsmessig vanskelig å få tak i på en ordinær kontroll, fortalte ansatt i Skatteetaten. Opplysningspliktige har datamaskiner de benytter i sin næring hjemme, og overleverer ikke denne frivilling til Skatteetaten dersom det er på maskinen bevis for opplysningssvikt finnes. Korrespondanse er av særlig betydning fordi det kan belyse hva som har skjedd tilbake i tid, som regnskapene ikke gir uttrykk for. Det er enten fordi det er ført regnskaper som ikke viser det sanne bildet, eller fordi det ikke er ført regnskaper i det hele tatt.

Ansatt i Skatteetaten fortalte videre at adgang til bevissikring ikke gjør at flere saker kan tas, men kanskje til og med at færre saker kan tas ettersom hver enkelt sak tar mer tid. Vedkommende forklarte at det fremdeles er ressursituasjonen som styrer hvor mange saker Skatteetaten til enhver tid behandler, mens det er risikoen for hvor det er høyest sannsynlighet for feil som styrer hvilke saker som blir behandlet. Bevissikring kan likevel øke kvaliteten på kontrollen fordi man får, eller potensielt kan få, tilgang på ytterligere og bedre bevis.

7.3.2.2 Enhetspoliti

De intervjuede ansatte i Skatteetaten mener at dersom de rustes til å gjøre sikringsfasen i egne skattesaker, vil dette være en fordel for politiet da man ikke belaster dem med like mye bruk av etterforskningsressurser. Dette vil gi politiet mulighet til å bruke mer ressurser på andre prioriterte områder, som drap og sedelighet.

«Skatteetatens resurser kunne uansett ikke blitt benyttet i en drapsetterforskning. Diskusjonen om hvordan midler fordeles mellom Skatteetaten og politiet er en annen diskusjon enn bevissikringsadgangen.»

påpekte ansatt i Skatteetaten. Selv om Skatteetaten skulle ønske at politiet hadde skjermede ressurser til å arbeide sammen med dem i deres saker, er ikke dette tilfellet. Flere ansatte i Skatteetaten opplever at saker de anmelder med helt klare dokumentbevis også henlegges på grunn av manglende kapasitet. Videre påpekte vedkommende at målsettingen må være at de sakene Skatteetaten faktisk anmelder kommer gjennom systemet og får sin tid i retten.

7.3.2.3 Bevisforspillelsesfare og rettssikkerhet

Ansatt i Skatteetaten peker på at etaten alltid vil gjøre langt flere kontroller enn det politiet vil ha muligheten til å ta del i. Og det er i disse tilfellene bevissikring er avgjørende for å belyse sakene så godt som mulig. Skatteetaten ville i svært mange saker foretrekke å samarbeide med politiet fra begynnelsen. Flere ansatte i Skatteetaten peker på at de i deres saker er benyttet bevissikring fordi politiet har sagt at de ikke kunne inngå et samarbeid i den aktuelle saken på grunn av ressursutfordringer. Spørsmålet er altså ikke om man skal gå på bevissikring eller på ransaking, men spørsmålet er om man skal gå på bevissikring eller på en ordinær skattekontroll. Ansatt i Skatteetaten påpeker, og argumenterer for at grunnen til at de velger bevissikring derfor er at det, etter deres mening, vil redusere faren for bevisforspillelse.

Intervjuobjektene ble gjort kjent med at Politidirektoratet i sitt høringssvar om bevissikring peker på at politiet har bedre mulighet enn Skatteetaten til å hindre at involverte personer samordner sine forklaringer. Ansatt i Skatteetaten er for så vidt enig i at frihetsberøvelsen politiet gjør når de er på aksjon, reduserer de involvertes mulighet til å samordne forklaringer, og ikke minst praktisk mer gjennomførbart å gjennomføre samtaler. En annen ansatt i Skatteetaten fortalte også at det er en høy risiko for samordnede forklaringer i skattesaker.

«Når vi dro fra bevissikringen kom det en på døren som var en av de involverte. At de avklarte forklaringer seg imellom er det en risiko for. Vi må vurdere hvor mye vi taper på at de samordner

forklaringene sine. Politiet har en breiere adgang, og vil kunne få låst noen forklaringer gjennom avhør av involverte og flere samarbeidspartnere.»

Flere ansatte i Skatteetaten peker likevel på at Skatteetaten i saker hvor slik samordning av forklaringer er sentralt, gjør flere grep for at dette ikke skal forspille bevis. Det er flere eksempler på at Skatteetaten har gått på bevissikring hos flere opplysningspliktige og skattepliktige samtidig dersom det er objektive holdepunkter for at opplysningssvikt er gjort av flere i samarbeid. Det er også gjennomført parallelle ordinære skattekontroller hos selskaper som kan framstå som mer indirekte involverte. Endelig blir det også innhentet tredjepartsinformasjon hos oppdragsgivere eller kunder på bevissikringsdagen om man mistenker at det kan være fare for at denne informasjon kan gå tapt.

På bevissikring, og på ordinære skattekontroller, er Skatteetaten opptatt av så tidlig som mulig å få tilgang til elektroniske arkiv hvor kommunikasjon foregår. Det kan hindre de aktuelle personene fra for eksempel å kontakte hverandre under kontrollene. Det er også søkelys på, i de sakene hvor dette er sentralt, at det blir lagt til rette for at det gjennomføres samtaler med de opplysningspliktige på bevissikrings eller kontrolldagen. Å berøve noen deres friheten og avhøre dem på et avhørsrom legger til rette for en lenger og mer omfattende forklaring, men dersom personer som utsettes for kontroll eller bevissikring er villige til å forklare seg har flere ansatte i Skatteetaten god erfaring med å gjennomføre gode møter med opplysningspliktige på forretningsadressen eller over kjøkkenbordet hjemme hos opplysningspliktige

At de involverte og deres forbindelser samordner forklaringer, er en utfordring både for politiet og for Skatteetaten. Samtlige av de intervjuede ansatte i Skatteetaten er enige i at det i mange saker vil være en fordel å benytte ransaking med avhør, framfor bevissikring med samtaler, med den begrunnelse at det nettopp reduserer risikoen for samordning av forklaringer.

Ansatt i Skatteetaten forklarte at det i skattesaker er dokumentbevisene som er de mest sentrale. I mange saker opp igjennom har vedkommende sett at det opplysningspliktige har forklart i et åpningsmøte ikke har vært av stor betydning hverken i skattesaken eller i en eventuell påfølgende politisak. For å bygge opp saker må en eventuell forklaring uansett underbygges av annen dokumentasjon, fordi en forklaring alene ikke kan ansees å dokumentere noe fullt ut. Ansatte i Skatteetaten opplever gang på gang at politiet ikke vil ta imot noen anmeldelse på noe som ikke er dokumentert, de ønsker ingen momenter som er basert på skjønn. En ansatt i Skatteetaten påpekte at han nettopp derfor nesten utelukkende kun anmelder på dokumentbevis.

Intervjuobjektene ble gjort kjent med at Politidirektoratet i sitt hørings svar om bevissikring peker på at Skatteetaten ikke har mulighet til å gjøre tekniske undersøkelser, som for eksempel søk etter fingeravtrykk. På den annen side, flere ansatte i Skatteetaten påpekte at i økonomisaker hvor de har vært med politiet på ransaking, aldri har sett at politiet har hatt med seg noen teknikere, eller har gjort tekniske undersøkelser.

7.3.2.4 Fare for unndragelse av midler

Skatteetatens ansatte ble spurt hva de tenker om at det kan være fare for unndragelse av midler på bevissikring fordi Skatteetaten ikke har hastekompetanse til å sikre midler, slik som politiet har, svarer alle at dette i praksis ikke er en problemstilling. I saker hvor det ikke foreligger forfalte krav på skattepliktige utarbeider Skatteetatens ansatte en arrest¹⁴ for det Skatteetaten mener er sannsynliggjort unndratt i skatt. Denne går gjennom Tingretten, og Namsmannen arbeider med å sikre midlene samme dag som Skatteetatens ansatte er ute på bevissikring. På denne måten er Skatteetatens ansatte frie til å konsentrere seg om adressen de undersøker, mens Namsmannen konsentrere seg om å kontakte bankene for å se om det er innestående midler som kan sikres, sikre eventuelle eiendeler skattepliktige har av verdi, samt kontakte oppdragsgivere for å se om det er utestående kundefordringer som kan sikres. Dersom Skatteetatens ansatte finner kontanter ute på objektene de undersøker, kan de derfor kontakte Namsmannen slik at de kan komme og sikre midlene. Dersom det foreligger allerede forfalte krav, kan Skatteetatens egen innkrevingsavdeling¹⁵ komme å sikre midlene.

De ansatte fortalte at Skatteetaten også i praksis benytter bevissikringshjemplene til å sikre midler, dersom de for eksempel kommer over kontanter på bevissikring.

7.3.2.5 Ikke plikt til å medvirke

Opplysningspliktige har ved alminnelig skattekontroll etter sktfvl. § 10-4 plikt til å medvirke til kontroll, ved å svare på spørsmål, gi informasjon, gi innsyn i arkiver og utlevere dokumenter som har betydning for skatteplikten, så langt saken ikke omhandler tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr. Dersom saken omhandler tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr, har skattemyndighetene plikt til å veilede skattepliktige om deres rett til å ikke svare på spørsmål eller utlevere dokumenter eller gjenstander som kan utsette vedkommende for tilleggsskatt, overtredelsesgebyr eller straff. jf. sktfvl. § 14-9 (2016). På denne måten skiller bevissikring seg fra alminnelig skattekontroll, ved at opplysningspliktige ikke har plikt til å medvirke på

¹⁴ Arrest kan tas i formuesgoder når skyldnerens atferd gir grunn til å frykte for tvangsfullbyrdelsen jf. lov om mekling og rettergang i sivile tvister § 33-2 første ledd, selv når ikke kravet er forfalt jf. samme lov andre ledd (2005).

¹⁵ Skatteetaten har særnamnsfunksjon, og kan ta utlegg i ethvert formuesgode som tilhører saksøkte jf. Lov om tvangsfullbyrdelse § 7-1 andre ledd (1992)

bevissikring. Dette fordi det ved bevissikring nettopp antas brudd på bestemmelsen om tilleggsskatt. Flere ansatte i Skatteetaten påpekte at dette gjør deres jobb vanskeligere, og gir et initiativ til å benytte ordinær skattekontroll dersom man har noen få holdepunkter for at opplysningspliktige vil samarbeide med Skatteetaten. Likevel må det også under ordinær skattekontroll foretas en konkret vurdering av når saken omhandler tilleggsskatt.

7.3.3 Bruk av tvangsmiddelet bevissikring

7.3.3.1 *Handlingsrom*

Når mistankegrunnet og kriminalitetsvilkåret sees under ett, er det flere ansatte hos Skatteetaten som er enige i at handlingsrommet for å benytte bevissikring i prinsippet er for stort. Det legger opp til at man er avhengig av at Skatteetaten selv må velge ut «de riktige» sakene til å gjennomføre bevissikring i. I utgangspunktet kan Skatteetaten ha grunn til å anta at det foreligger alvorlige skatteunndragelser, selv om dette ikke er tilfellet. Det er derfor en fare for at et belastende tvangsmiddel benyttes mot noen det kanskje ikke burde blitt benyttet mot.

Ansatt i Skatteetaten påpekte at det i teorien er hjemmel for bevissikring om det er objektive holdepunkter for opplysningssvikt, men selv om hjemmelen er der bør ikke Skatteetaten i praksis velge ut de sakene som er «helt nederst på sannsynligheten», da bør man heller «grave litt til». Videre understreker vedkommende at det finnes så mange potensielle saker for Skatteetaten, at det ikke skal være vanskelig å velge ut alvorlige saker som er godt dokumentert til bevissikring.

7.3.3.2 *Opplevelsen av bevissikring*

De intervjuede ansatte hos Skatteetaten har opplevd bevissikringene ulikt. Flere forklarte at de har opplevd selve situasjonen som helt uproblematisk og lik en ordinær skattekontroll, mens andre forklarte at de opplevde det som svært inngripende og unaturlig å gå inn i noens hjem for å lete etter bevis. En ansatt påpekte at vedkommende etter å ha vært ute på bevissikring opplever det som langt mer inngripende med bevissikring enn vedkommende på forhånd hadde tenkt.

Det er gjennomgående at de intervjuede ansatte som har vært med politiet på flere ransaker opplever bevissikring som mer naturlig og mindre inngripende enn hva de ansatte som ikke har deltatt på dette opplever. Felles i alle sakene de intervjuede ansatte har vært engasjert i, er at de opplysningspliktige ikke fysisk har forsøkt å hindre dem adgang. Flere av de intervjuede ansatte forklarte at det kanskje er først når man møter fysisk motstand, at dette blir satt på spissen. Dette

fordi man ved utøvelse av makt i større grad vil se at bevissikring er mer inngripende og gir et større handlingsrom enn en ordinær skattekontroll.

En annen faktor for hvordan de ansatte har opplevd bevissikringen gjelder den opplysningspliktiges personlige forhold. På en adresse var ektefellen og barna til den opplysningspliktige til stede, og den ansatte erfarte at særlig ektefellen opplevde bevissikringen som svært ubehagelig. Andre ansatte forklarte at de opplysningspliktige kan bli noe overveldet, men at de etter hvert viser seg rolige og at det framstår som at de forstår at Skatteetaten må gjennomføre bevissikringen.

Flere ansatte i Skatteetaten er av den oppfatning at bevissikring kan være opp imot like inngripende som en ransaking. Likevel er man ikke pågrepet eller frihetsberøvet under en bevissikring, slik man ofte er og blir under en ransaking. Ansatt i Skatteetaten fortalte videre:

«At Skatteetaten med politiet kommer inn i hjemmet ditt og ser etter dokumentasjon vedrørende din virksomhet er nok belastende for den det gjelder, men du havner ikke i en politicelle og må i et omfattende avhør etterpå.»

Flere ansatte i Skatteetaten påpekte at en bevissikring er en praktisk mulighet for Skatteetaten til å finne bevis for å kartlegge faktum. Dersom Skatteetaten er rolige og oppfører seg ordentlig, mener flere av de ansatte i Skatteetaten at det likevel er forskjell på en ransaking og en bevissikring.

7.3.3.3 Kompetanse

På spørsmål om en ansatt i Skatteetaten opplevde seg selv som kompetent og trent til å utføre tvangsmiddelet bevissikring ble det svart at vedkommende følte at det teamet vedkommende var del av totalt sett var trent og kompetent til å gjennomføre bevissikringen, ellers ville man ikke gjennomført den. De ansatte hos Skatteetaten som gjennomfører bevissikringer er erfarne ansatte, som har gjennomført mange ordinære kontroller med påfølgende samtaler med opplysningspliktige, de har observert politiet gjennomføre ransaker på deres hjemler med påfølgende avhør, og er blitt kurset i å gjennomføre bevissikring på Skatteetatens hjemler. Ansatt i Skatteetaten som forklarte dette har selv vært på omtrent 40 ikke forhåndsvarslede ordinære skattekontroller og vært med på ransaker sammen med politiet fire ganger. Vedkommende påpekte videre at bred kompetanse innad i Skatteetaten først vil komme etter hvert som etaten gjennomfører ytterligere bevissikringer.

En annen ansatt i Skatteetaten, som har gjennomført omkring 15 ikke forhåndsvarslede ordinære skattekontroller hvor tematikken var fiktiv fakturering, har deltatt på ransaking med

politiet en gang og har gjennomført kurs i bevissikring, men ønsket seg mer trening på gjennomføring av tvangsmiddelet. Vedkommende følte seg kompetent nok, men ikke trygg.

7.3.3.4 Tillit

På spørsmål om å kommentere at Politidirektoratet i sitt høringssvar skriver at politiet nyter stor tillit i befolkningen knyttet til bruk av tvangsmidler, og at Skatteetaten i tilfelle må opparbeide slik tillit, er samtlige ansatte i Skatteetaten enige i at en slik tillit må opparbeides. Videre påpekte samtlige at Skatteetaten allerede har etablert god tillit i befolkningen på en generell basis som vil nyttiggjøres. Bestemmelsen om bevissikring er videre først og fremst benyttet for å få tilgang til private hjem, noe som gjør at politiet deltar på bevissikringen og dermed møter opplysningspliktige. På denne måten blir politiets tillit også nyttiggjort på Skatteetatens bevissikringer.

8 Drøfting

I dette kapittelet vil jeg se på og drøfte de tidligere kapitlene i lys mot hverandre, nemlig

- Kapittel 3 som omhandler det teoretiske bakteppet om forvaltning og skatteforvaltning
- Kapittel 4 som omhandler den juridiske tolkningen av bevissikringsbestemmelsen
- Kapittel 5 som presenterer funnene i høringssvarene
- Kapittel 6 som omhandler informasjon fra Skatteetaten om bevissikringssakene
- Kapittel 7 som presenterer funnene i intervjuene

Formålet med drøftingen er å svare ut følgende av oppgavens forskningsspørsmål:

- Hvilke fordeler og ulemper medfører det at Skatteetaten kan gjennomføre bevissikring?
- Oppfyller bevissikringssakene til Skatteetaten formålet eller hensikten bestemmelsen har?

8.1 Fordeler og ulemper med bevissikring

8.1.1 Bekjempelse av skatte- og avgiftskriminalitet

Både politiet med Økokrim og Kripos, samt private aktører med Næringslivets Hovedorganisasjon i spissen, skriver at bevissikring vil ha positiv samfunnsmessig effekt på henholdsvis bekjempelse av arbeidslivs-, skatte-, og avgiftskriminalitet. Politidirektoratet

mener likevel at effekten ville blitt større med et tilsvarende regelverk og øremerking av ressurser i politiet ¹⁶.

Skatteetatens ansatte på sin side peker også på at samtlige etater må arbeide med å bekjempe arbeidslivs-, skatte-, og avgiftskriminalitet, ettersom det er en enorm utfordring i Norge, hvor høye summer blir unndratt beskatning, arbeidere blir misbrukt og NAV-systemet blir misbrukt. Bevissikring fører likevel ikke til at Skatteetaten kan gjennomføre flere saker, men kanskje til og med færre da hver enkelt sak vil kunne medføre mer arbeid. Likevel gjør bevissikring at de store viktige sakene kan gjennomføres på en bedre måte. Dette fordi bevissikring hindrer opplysningspliktige fra å unndra seg kontroll. Bevissikring øker derfor sannsynligheten for å finne de sentrale bevisene, noe som igjen gjør at Skatteetaten kan avdekke mer av unndragelsen både i størrelse og modus, samt hvem som i realiteten begår unndragelsen, hvem de såkalte bakmenn er. Det er sentralt at nettopp bakmenn blir hindret fra å unndra seg kontroll av Skatteetaten¹⁷. Dette øker oppdagelsesrisikoen for de som står bak skatteunndragelsene, og vil kunne generere mer unndratt skatt og avgift inn i statskassen. At Skatteetaten gjennom bevissikring sikrer bedre bevis, kan også gjøre at Skatteetatens anmeldelser blir mer omfattende, og inneholde mye mer faktum, slik at det kreves færre etterforskningsressurser for å etterforske sakene.

I felles årsrapport for etatenes Arbeidstilsynet, NAV, politiet og Skatteetaten sin innsats mot arbeidslivskriminalitet, framkommer det at etatene i felleskap har identifisert 96 sentrale trusselaktører¹⁸ innenfor A-krim som er tilknyttet 225 virksomheter. Dette er svært mange aktører som er aktuelle for kontroll eller etterforskning innenfor arbeidslivskriminalitet. Til sammenligning ble det i 2019 og 2020 avsluttet 257 saker hos Skatteetaten mot virksomheter og personer tilknyttet sentrale trusselaktører, hvorav 47 saker ble anmeldt. Politiet mottok til sammen fra alle etatene 82 anmeldelser knyttet til sentrale trusselaktører, hvorav 4 er dømt, 29 er henlagt og 34 er under etterforskning (Arbeidstilsynet et al. 2020, s. 22). Det taler for at alle aktører må bidra inn i kampen at det er såpass mange som utfører arbeidslivskriminalitet, og har kapasitet til å ødelegge verdier, mens politiet på sin side kun har kapasitet til å etterforske en liten del.

¹⁶ Se oppgavens punkt 5.2.1.1 Økt bekjempelse av skatte- og avgiftskriminalitet

¹⁷ Se oppgavens punkt 7.3.2.1 Økt bekjempelse av skatte- og avgiftskriminalitet

¹⁸ En sentral trusselsaktør er definert av NTAES som «et individ, en gruppe individer eller en organisasjon som har en kjent intensjon om, og kapasitet til å overta, endre eller ødelegge verdier» (2020)

I 2020 anmeldte Skatteetaten på landsbasis 147 saker til politiet, hvorav halvparten av sakene er henlagt (Flaaten & Brudvik, 2021). 47 av sakene omhandler sentrale trusselaktører, slik omtalt i avsnittet over. Petter Nordeg, førstestatsadvokat i Økokrim, forklarte at politiet kan jobbe mye med metodikk og måte og jobbe på, men i bunnen ligger ressursituasjonen (Flaaten & Brudvik, 2021). Og det er helt opplagt at politiet ikke klarer det alene.

At Skatteetaten tar i bruk bevissikring, gjør at Skatteetatens ressurser omfordeles til å benyttes til å utføre færre større kontroller, framfor flere mindre omfattende kontroller. Dersom politiet skulle øremerket midler til å ivareta de samme sakene, ville dette i praksis «ta midler» fra andre kriminalitetsområder. At Skatteetatens ressurser, som allerede benyttes på skatteproblematikk, spisses inn mot de mer alvorlige sakene, kan øke bekjempelsen av alvorlig skatte-, og avgiftskriminalitet uten at utgiften for staten økes. Dette kan derfor være en bedre samfunnsøkonomisk utnyttelse av midlene. At det er flere aktører som arbeider med de alvorlige unndragelsene, som krever bruk av tvangsmidler, kan også i seg selv ha en positiv effekt på bekjempelsen.

8.1.2 Enhetspoliti

Politidirektoratet skriver at bevissikring rokker ved prinsippet om et enhetspoliti, at politioppgaver samles innenfor en og samme organisasjon, i motsetning til spesialpoliti av ulike slag¹⁹. Skatteetaten kunne allerede før bevissikring ilegge tilleggs-skatt og skjerpet tilleggs-skatt som et alternativ til straffesporet med politietterforskning og domfellelse. Dette rokker i seg selv mot prinsippet om enhetspoliti.

Politidirektoratet skriver at det å sikre bevis, enten ved ransaking eller bevissikring er politivirksomhet, og at politimesteren mister oversikten over virksomhet og ressursbruk i politidistriktet om Skatteetaten skal gjennomføre dette. Når Skatteetaten søker etter bevis hos en tilrettelegger som har bistått en rekke virksomheter i å unndra skatt for omkring 15 millioner kroner²⁰, settes det på spissen om kontrollvirksomheten faktisk også er politivirksomhet. Skatteetaten skal følge «Instruks om anmeldelse til påtalemyndigheten for skattesvik, regnskapsovertredelser og brudd på straffebestemmelser i skatte- og avgiftslovgivningen mv.» med tanke på hvilke saker som skal anmeldes til påtalemyndigheten. Her framkommer det at Skatteetaten skal anmelde dersom det er «skjellig grunn til mistanke om lovbrudd» jf. instruksens punkt 2, når skatte- eller avgiftsmessige fordeler utgjør et betydelig beløp jf. punkt

¹⁹ Se oppgavens punkt 5.2.3.2 Enhetspoliti

²⁰ Se oppgavens punkt 7.3.1 Skatteetatens bevissikringsaker

3.1, samt når medvirkning som er utført på en graverende måte jf. punkt 6 (Finansdepartementet, 2018). Ansatt i Skatteetaten mente at det for tilretteleggeren nevnt over var sannsynlighetsovervekt for opplysningssvikt før bevissikringen, men at beløpene måtte avklares gjennom bevissikring. Dersom det gjennom Skatteetatens bevissikring oppnår skjellig grunn til mistanke for unndratt skatt i millionklassen, skal Skatteetaten derfor, etter egen anmeldelsesinstruks, anmelde tilretteleggeren. Bevissikring vil derfor langt på vei være politivirksomhet, fordi den fører til sikring av bevis som trolig skal eller kan benyttes i en strafferettslig hovedforhandling. Dette ettersom det når Skatteetaten har grunn til å anta opplysningssvikt, og mistenker unndragelser i størrelsesklassen 15 millioner, også trolig vil foreligge rimelig grunn til å undersøke om det foreligger et straffbart forhold etter straffeprosessloven § 224 (1981). Det tilsier at saken kunne vært etterforsket etter straffeprosessloven. Tilsvarende kan man trekke mange likhetstrekk mellom Skatteetatens kontrollarbeid og politiets politietterforskning.

Men, er kampen mot arbeidslivskriminalitet og skatte- og avgiftsunndragelser et så alvorlig samfunnsproblem, som er så vanskelig både å oppdage, avdekke og håndtere, at også Skatteetaten må utføre politivirksomhet? Det kan tenkes at om alt arbeid med skattesaker som ligner politivirksomhet hadde blitt tillagt politiet, ville det alltid blitt nedprioritert ved annen alvorlig kriminalitet som drap og sedelighet. De ansatte i Skatteetaten fortalte at de ønsker å gjøre sine saker i samarbeid med politiet, og at det i flere saker hvor det er gjennomført bevissikringer først er foreslått som samarbeidssaker mellom Skatteetaten og politiet. Men at politiet har sagt nei til et samarbeid på grunn av lite ressurser²¹. Skatteetaten har derfor valgt å gjennomføre kontrollen ved bruk av tvangsmiddelet bevissikring, slik at aktørene kan kontrolleres uten at de unndrar seg kontroll.

Idealet er kanskje at politiet skulle ivarettatt alvorlig skattekriminalitet, men dette er trolig ikke realistisk å oppnå ettersom det er et så utbredt problem. Det er kanskje derfor helt nødvendig at skattekrimavdelingen i Skatteetaten utfører politivirksomhet.

8.1.3 Bevisforspillelsesfare og rettssikkerhet

Politidirektoratet peker på det at når Skatteetaten selv kan gjennomføre bevissikringer gir det økt bevisforspillelsesfare, mens Skatteetatens ansatte oppfatter at adgangen reduserer bevisforspillelsesfare. Alternativet til bevissikring, slik de ansatte i Skatteetaten ser det, er å gå på en ordinær skattekontroll. At skattepliktige da motsetter seg kontroll, eller ikke gir tilgang

²¹ Se oppgavens punkt 7.3.2.2 Enhetspoliti

til bevis som taler mot vedkommende, er der da en større sjanse for enn hva det ville være dersom man går på bevissikring, og dermed kan tilegne seg dokumentene med tvang²². Politidirektoratet presenterer ransaking som et alternativ²³, selv om det med tanke på ressursituasjonen i politiet kanskje ikke er et reelt alternativ.

Antatt unndratt skatt eller skattefordel i Skatteetatens bevissikringssaker fra 01.07.2019 til 01.07.2021 er mellom tre og 20 millioner kroner²⁴. Dette er saker av en slik størrelse at Skatteetaten etter sin egen anmeldelsesinstruks, skal anmelde sakene om der foreligger skjellig grunn til mistanke (Finansdepartementet, 2018). På denne måten fungerer Skatteetatens bevissikring og kontrollhandlinger før anmeldelse som en innledende fase til noe som senere trolig blir en straffesak. Som presentert under punkt 7.3.2, har flere ansatte i Skatteetaten fortalt at de først undersøkte om de kunne gjennomføre saken som en samarbeidssak med politiet, før de valgte å benytte bevissikring når dette ikke lot seg gjøre på grunn av politiets ressursituasjon. På denne måten kan en og samme sak enten gå i straffesporet hele veien, eller Skatteetaten kan gjøre den innledende fasen før de anmelder.

Politidirektoratet skriver at den økte bevisforspillelsesfaren blant annet skyldes at Skatteetaten ikke har samme mulighet som politiet til å hindre samordninger av forklaringer²⁵. Politiet gjennomfører avhør av både siktede og vitner i sammenheng med sine ransakinger, og har anledning til å pågripe og eventuelt fengsle den siktede om det er nærliggende fare for at bevis forspilles jf. strlp. §171 første ledd punkt 2 (1981). Skatteetaten på sin side har ikke anledning til slik frihetsberøvelse, men flere ansatte i Skatteetaten forklarte at de prøver å gjennomføre flere bevissikringer, eller parallelle alminnelige kontroller for å hindre bevisforspillelse ved at de går glipp av fysiske og elektroniske dokumentbevis. Flere ansatte forklarte også at de forsøker å gjennomføre gode samtaler med opplysningspliktige på bevissikringsdagen for å hindre samordnede forklaringer. Det er flere praktiske utfordringer med en slik samtale fordi det er mye annet som foregår i lokalene hvor bevis skal sikres. Er det i en bolig kan det også være familiemedlemmer til stede, som vanskeliggjør en slik samtale med opplysningspliktig. Noen ansatte i Skatteetaten er av den oppfatning at det er dokumentbevisene som er sentrale i skattesaker, og at en samtale med opplysningspliktige ut over korte spørsmål derfor ikke initieres før senere i kontrollen.

²² Se oppgavens punkt 7.3.2.3 Bevisforspillelsesfare og rettssikkerhet

²³ Se oppgavens punkt 5.2.1.3 Bevisforspillelsesfare og rettssikkerhet

²⁴ Se oppgavens punkt 6.3 Antatt skattemessig fordel

²⁵ Se oppgavens punkt 5.2.1.3 Bevisforspillelse og rettssikkerhet

Politidirektoratet skriver videre at Skatteetatens innledende bevissikring kan gjøre at politiets etterfølgende arbeid med multikriminelle blir mer utfordrende. Dette fordi de kriminelle oppdager at de blir etterforsket for økonomisk kriminalitet gjennom Skatteetatens bevissikring, og kan derfor forspille bevis ved at forklaringer samordnes og penger hvitvaskes før politiet kommer på banen²⁶. Det er vanskelig å tro at dette hadde vært noe annerledes om Skatteetaten hadde kommet på en alminnelig skattekontroll, kontra en bevissikring. Bevissikring gir ikke adgang til å sikre flere eller andre bevis enn det Skatteetaten har tilgang til på en ordinær skattekontroll. Det er kun en annen metode for å sikre de samme bevisene. Skatteetaten ønsker tilgang til de samme mobiltelefonene, de samme datamaskinene og de samme dokumentene som alltid. Dersom det foreligger bevis for annen kriminalitet i dette materialet, er det grunn til å tro at de opplysningspliktige vil gjøre noen grep i tilfelle bevisene blir videreformidlet til politiet, selv om bevisene ikke ble sikret ved en bevissikring.

Politiet har en standardisert måte å innhente forklaringer på som blant annet framkommer i Forskrift om ordningen av påtalemyndigheten, heretter omtalt som påtaleinstruksen. Her framkommer det blant annet at man skal etterstrebe en så vidt mulig sammenhengende forklaring fra den de avhører, og det framkommer regler for hvilke spørsmål man ikke kan stille (1985). Skatteetaten har ingen tilsvarende instruks, forskrift eller standardisert måte å oppta forklaringer fra opplysningspliktige på. Det er også varierende i hvilken grad det blir skrevet referater eller rapporter fra slike forklaringer fra opplysningspliktene til Skatteetaten. Under politiavhør skal «enhver forklaring» skrives ned jf. påtaleinstruksen § 8- 14 tredje ledd (1985). På denne måten blir det ulik behandling ved hvordan forklaringer opptas innledningsvis om Skatteetaten eller politiet tar sakens innledende fase. Det kan derfor problematiseres i hvilken grad forklaringer gitt fra opplysningspliktige til Skatteetaten kan eller bør benyttes i domstolene.

Beslutning om bevissikring fra retten skal leses opp, eller forvises, for den bevissikringen retter seg mot, før bevissikring igangsettes jf. skatteforvaltningsforskriften §10-15-2 første ledd (2016). I beslutningen fra retten framkommer det blant annet hva saken gjelder. Videre har skattemyndighetene under bevissikring plikt til å veilede skattepliktige og tredjepart om retten til å ikke svare på spørsmål eller utlevere dokumenter eller gjenstander når svaret eller utleveringen kan utsette vedkommende for tilleggsskatt, overtredelsesgebyr eller straff jf. sktfvl. §14-9, ettersom det under bevissikring antas å være brudd på bestemmelsen om tilleggsskatt, sktfvl. § 10-15 jf. § 14-3 (2016). Rettigheten til å bli gjort kjent med saken,

²⁶ Se oppgavens punkt 5.2.1.3 Bevisforspillelsesfare og rettssikkerhet

gjennom å få opplest beslutningen om bevissikring, har likhetstrekk til straffeprosesslovens § 200, som angir at beslutning om ransaking skal leses opp eller forvises før ransaking iverksettes (1981). Taushetsretten har også likhetstrekk til straffeprosessuelle regler da politiet ikke kan pålegge noen å forklare seg jf. strlp. § 230 første ledd (1981). I siktetavhør skal politiet også informere siktede om hva saken gjelder, og at siktede ikke har plikt til å forklare seg jf. påtaleinstruksen § 8-1 første ledd. Ut over dette har ikke opplysningspliktige som utsettes for en bevissikring like rettigheter som det en som utsettes for ransaking i en politisak har, fordi det ikke er de straffeprosessuelle reglene om rettigheter som gjelder ved bevissikring, men skatteforvaltningsloven og skatteforvaltningsforskriften. Ingen høringsinstanser hadde innsigelser til dette (Finansdepartementet, s. 262, 2019). I en politietterforskning ville man blant annet fått oppnevnt forsvarer på statens regning etter en helhetsvurdering av sakens alvorlighet, sakens betydning for den siktede og om de faktiske forhold ble ansett som uklare eller kompliserte jf. strlp. § 100 andre ledd (1981). Noe som praktisk sett er tilfellet i saker hvor det er tale om tre til 20 millioner i unndratt skatter og avgifter. At Skatteetaten gjennomfører innledende faser av saken i sitt spor, for så å anmelde saken, gjør at opplysningspliktige, senere siktede, vil gå uten advokathjelp i en lengre periode enn en tilsvarende siktet ville gjort dersom politiet gjennomførte den innledende fasen. Skatteetaten kan derfor motta forklaringer fra opplysningspliktige som politiet kanskje ikke hadde fått. Dette fordi en forsvarsadvokat i mange tilfeller vil råde sin klient til å ikke forklare seg i avhør før han har fått innsyn i sakens dokumenter, samt selv vært til stede i avhøret og gi råd til klienten under avhør²⁷ (Advokatforeningen, 2019). Opplysningspliktige kan selvsagt engasjere advokat for egen regning i en skattesak om vedkommende har mulighet til det, men dette gir ulike muligheter for ressurssterke kontra mindre ressurssterke opplysningspliktige.

8.1.4 Fare for unndragelse av midler

Skatteetaten har ingen hastekompetanse for å sikre midler, men unngår faren for at midler unndras ved at de tar i bruk egen særmansfunksjon ved forfalte krav, eller ved at de utarbeider framtidige krav som sikres av namsmannen. Skatteetatens ansatte fortalte også at de bruker bevissikringshjemmelen for å sikre eventuelle kontanter på sikringsstedet. På denne måten er det ikke en praktisk fare for at som ville blitt sikret om det var politiet som gjennomførte ransaking unndras om Skatteetaten gjennomfører bevissikring.

²⁷ I advokatforeningens utkast til retningslinjer framgår det av punkt 6.1 at forsvarer bør råde sin klient til å ikke forklare seg om klienten ikke har fått innsyn i saksdokumentene, og i punkt 6.3 gi råd til klienten om hvilke spørsmål klienten ikke bør svare på (2019) I punkt 6.1 slik retningslinjene ble stående framgår det at forsvarer bør diskutere med klienten om det er hensiktsmessig å avgi forklaring, og i punkt 6.2 at forsvarer bør så langt det er mulig delta i avhør, og punkt 6.3 at forsvarer bør delta aktivt i avhør, stille spørsmål og gi råd til klienten (2019)

8.2 Bruk av tvangsmiddelet bevissikring

8.2.1 Handlingsrom

Den norske Revisorforening uttrykker i sitt hørings svar bekymring for at hjemmelen, slik den ble stående, også gir rom for bevissikring i «mindre overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen» da kriminalitetsvilkåret ble tilleggsskatt og ikke skjerpet tilleggsskatt²⁸. Det er uklart hva Den norske Revisorforening og regnskap mener med «mindre overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen», men det er nærliggende å tenke at det refereres til beløpets størrelse. Som det ble gjort rede for under oppgavens kapittel 4.2.1 er det kun utvist skyld som avgjør om det kan ilegges tilleggsskatt eller skjerpet tilleggsskatt, ikke beløpet eller hvor stor overtredelsen var i seg selv. Regnskap Norge skriver også at det i realiteten ikke var noen alvorlighetsgrad som begrenset handlingsrommet. Som det ble gjort rede for i kapittel 4.4 krever bestemmelsen en forholdsmessighetsvurdering hvor alvorligheten av opplysningssvikten blir vurdert opp mot den inngripelse en bevissikring faktisk er. Det framkommer videre av forarbeidene at bevissikring kun skal benytte si få, alvorlige tilfeller. Det kan tilsynelatende framstå som at ordlyden i loven legger et bredt handlingsrom til grunn for å benytte bevissikring, men handlingsrommet blir innskrenket av forholdsmessighetskravet samt forarbeidene med bestemmelsens hensikt. Det bemerkes at Domstolene er «vant til» å ta stilling til forholdsmessighet fra straffeprosessen, og er således godt rustet til å ta stilling til dette spørsmålet også i bevissikringssaker.

Som presentert under oppgavens punkt 7.3.1 er en fellesnevner for samtlige bevissikringssaker belyst i oppgaven, at beløpene for skattefordelen opplysningssvikten kan føre til er antatt å være svært høye. Skatteetatens egne oversikter anslår at det i bevissikringssakene er tale om fra tre til 20 millioner kroner i antatt skattefordel²⁹. Videre er det i samtlige saker andre momenter som gjør at overtredelsene blir mer alvorlige. Det nevnes andre momenter som bruk av stråmenn, utnyttelse av arbeidskraft, begått over en lengre tidsperiode og at der er en profesjonell tilrettelegger som hjelper svært mange.

Som det blir redegjort for i oppgavens kapittel 4.2.2 er mistankegrunnlaget til bevissikring lavere med «grunn til å anta», enn hva som kreves for ransaking og beslag med «skjellig grunn til å anta». Hvor sterkt mistankegrunnlaget er, er en faktor i forholdsmessighetsvurderingen, men terskelen for mistankegrunnlaget for bevissikring må forstås lavere enn for politiets terskel

²⁸ Se oppgavens punkt 5.2.2.1 Handlingsrom

²⁹ Se oppgavens punkt 6.1 Antall saker

for ransaking. Likevel peker ansatte i Skatteetaten på at de i praksis har et mistankegrunnlag som er over 50%, og mener selv at dette bør være oppnådd i saker hvor Skatteetaten velger å benytte bevissikring³⁰. Ettersom hjemmelen om bevissikring er ny, kan det tenkes at det settes mer på spissen etter hvert vært høyt mistankegrunnlag Skatteetaten bør ha for å iverksette bevissikring. Som nevnt pekte flere ansatte på at det eksempelvis i saker med fiktiv fakturering kan være store usikkerhetsmomenter med tanke på hvem som er involvert. Om man i alle disse sakene vil klare å oppnå sannsynlighetsovervekt før man går ut er usikkert. Gjennom intervjuene av de ansatte i denne oppgaven, stiller jeg likevel spørsmål ved om det er nødvendig med en lavere terskel for en bevissikring enn for en ransaking. Dette fordi Skatteetaten gjennom sine forutgående undersøkelser kanskje vil oppnå sannsynlighetsovervekt for opplysningssvikt i de sakene den bør velge ut til videre kontroll og bevissikring.

8.2.2 Opplevelsen av bevissikring

Oslo Politidistrikt er av den oppfatning at bevissikring etter skatteforvaltningsloven ikke er mindre inngripende enn hva en ransaking etter straffeprosessloven er³¹. Ansatte i Skatteetaten er på sin side mer usikre, ettersom politiet som regel alltid også frihetsberøver vedkommende det ransakes hos under, og etter ransakingen³². Flere ansatte i Skatteetaten er derfor av den oppfatning at den totale belastningen av å bli etterforsket av politiet framstår som mer inngripende enn det å bli kontrollert av Skatteetaten.

Hvor inngripende de opplevde bevissikring varierte også blant Skatteetatens ansatte. Flere ansatte påpekte at det først er ved bruk av makt det settes på spissen hvor inngripende bevissikring er, og dette er det ingen av de intervjuede som har opplevd.

8.2.3 Kompetanse

Bevissikring er et tvangsmiddel, og det framkommer av bestemmelsens femte ledd at straffeprosesslovens §§ 200, 201 første ledd, 204, 205 tredje ledd, 207, 208, 209, 213 og kapittel 26 gjelder ved gjennomføring av bevissikring. Her omtales hvordan ransaking skal utføres, hva som kan beslaglegges og hvordan anke over kjennelse og beslutninger skal håndteres.

Ansatte i Skatteetaten forklarte i sine intervjuer at de som har vært ansvarlige for å gjennomføre bevissikringer er erfarne ansatte i Skatteetaten som har gjennomført svært mange ordinære skattekontroller, at samtlige har gjennomført kurs for bevissikring, og at flere har tidligere vært

³⁰ Se oppgavens punkt 7.3.3.1 Handlingsrom

³¹ Se oppgavens punkt 5.2.2.2 Opplevelsen av bevissikring

³² Se oppgavens punkt 7.3.3.2 Opplevelsen av bevissikring

med politiet på ransaker på politiets hjemler. Ansatte etterlyser likevel mer øving eller trening på faktisk gjennomføring³³. Politiet har på sin side gjennom sin treårige utdanning både praktisk og teoretisk øving i bruk av ransaking- og beslagshjemler. Videre har politiet satt trening, utvikling og vedlikehold av kompetanse inn i et system gjennom årlig obligatorisk opplæring for etterforskningsfeltet (Politidirektoratet, 2017) og et minimum av 48 timer operativ trening for innsatspersonell (NOU 2017:09, s. 57).

Skatteetaten har ikke satt utvikling og vedlikehold av kompetanse inn i et system slik politiet har gjort. Til sammenligning er dette gjort for autoriserte regnskapsførere og revisorer, da med et etterutdanningskrav for å beholde autorisasjonen med 105 timer for revisorer (Finanstilsynet, 2012), og 77 timer for regnskapsførere (2012) over en treårig periode.

Det framkommer følgende av forskrift hjemlet i arbeidsmiljøloven;

«Ved arbeid som kan medføre risiko for å bli utsatt for vold og trussel om vold skal det gis nødvendig opplæring og øvelse i forebygging og håndtering av vold- og trusselsituasjoner, samt i bruk av eventuelt sikkerhetsutstyr.» (Forskrift om utførelse av arbeid, bruk av arbeidsutstyr og tilhørende tekniske krav § 23A-2, 2011)

Bruk av tvangsmiddel mot borgere må nødvendigvis være arbeid som kan medføre risiko for å bli utsatt for vold og trussel om vold. Medarbeidere som skal gjennomføre bevissikring burde derfor trolig gjennomføre regelmessige øvinger på slike situasjoner. Det ble den 14.06.2021 inngått en rammeavtale for innkjøp av stikkvester til Skatteetatens ansatte (Direktoratet for forvaltning og økonomistyring, 2021), og Skatteetaten arbeider med å iverksette lovpålagt øvelse gjennom sine prosjekter med personsikkerhet.

At Skatteetatens ansatte skal ha høy kompetanse som blir utviklet og vedlikeholdt har alltid vært viktig. At Skatteetatens ansatte er med på å utøve tvang mot borgere i Norge gjør at kompetanse, utvikling og trening kanskje blir enda viktigere. En måte å sikre at dette ivaretas på er kanskje å formalisere kravet til faglig påfyll og øvelse slik politiet og autoriserte regnskapsførere og revisorer har gjort.

³³ Se oppgavens punkt 7.3.3.3 Kompetanse

8.2.4 Tillit

Politidirektoratet peker på at Skatteetaten må opparbeid seg tillit i befolkningen med tanke på bruk av tvangsmiddel³⁴. Borgere i Norge har både institusjonell tillit og systemtillit til politiet (Politihøyskolen, 2010). Skatteetatens ansatte pekte på sin side på at Skatteetaten har en generell god tillit i befolkningen, og at politiets tillit også nyttiggjøres i bevissikringssaker ettersom politiet deltar på bevissikring i private hjem³⁵.

Domstolene beslutter at bevissikring skal gjennomføres, og beslutningen blir lagt fram for den bevissikringen retter seg mot. Domstolene i Norge har høy tillit i Norges befolkning (Norges Domstol). At det foreligger en beslutning fra domstolene, kan øke den opplysningspliktiges tillit til at det er et legitimt tvangsmiddel vedkommende utsettes for. At det i beslutning om bevissikring blir redegjort for hva saken dreier seg om, kan styrke den opplysningspliktiges tillit til Skatteetaten som kontrollorgan, ettersom de trolig i større grad forstår hvorfor de blir utsatt for både bevissikringen og kontroll. Under en ordinær skattekontroll er det ikke hjemlet i lov at Skatteetaten må begrunne kontrollen, og dette gjøres derfor i mange tilfeller ikke. Det kan derfor være frustrerende for den som kontrolleres dersom vedkommende ikke forstår hvorfor. En slik frustrasjon vil trolig være mindre ved en bevissikring.

8.3 Virker bestemmelsen etter dens hensikt?

Finansdepartementet angir at formålet med bevissikringsadgangen er å gjøre skattemyndighetene bedre rustet til å avdekke og håndtere alvorlig skattekriminalitet. Men vil også redusere behovet for politiets etterforskning i saker som anmeldes etter at skattemyndighetene har foretatt bevissikring (Finansdepartementet, 2018, s. 87).

Blant Skatteetatens ansatte og høringsinstansene undersøkt i oppgaven foreligger det en bred enighet om at bevissikring kan gjøre Skatteetaten bedre rustet til å avdekke alvorlig skattekriminalitet.

Bevissikring gjør at opplysningspliktige ikke har anledning til å unndra seg kontroll om Skatteetaten påtreffer personene, og det gir Skatteetaten adgang til adresser hvor de normalt ikke hadde hatt adgang. Ansatte i Skatteetaten har fortalt at de ikke har opplevd at opplysningspliktige fysisk har motsatt seg bevissikring, men tror at det kunne vært noe annet om de ikke hadde hatt med seg beslutning om bevissikring fra retten, og at politibetjentene har

³⁴ Se oppgavens punkt 5.2.2.4 Tillit

³⁵ Se oppgavens punkt 7.3.3.4 Tillit

vært med inn i private hjem. Dette fordi beslutningen i seg selv har tyngde og gir et «annet alvor over situasjonen». Flere som kanskje ville motsatt seg beskjerper fra ansatte i Skatteetaten på en ordinær skattekontroll, innser kanskje at det ikke er noe poeng i å motsette seg rettens beslutning. Skatteetaten har endelig sikret avgjørende bevis på adresser hvor de ikke har adgang etter reglene om ordinær skattekontroll i skatteforvaltningsloven § 10-4. Bevisene som er sikret under bevissikringer har vært med på å belyse faktum som grunnlag for Skatteetatens rapporter og vedtak, som igjen har generert skatt, tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt. Oppgaven har ikke foretatt noen måling av hvilke skatt, tilleggsskatt og/eller skjerpet tilleggsskatt som er gjort i bevissikringssaker.

Oppgaven har heller ikke gjort noen form for måling av om politiet benytter mindre etterforskningsressurser i saker hvor Skatteetaten har gjennomført bevissikring. Men det foreligger blant annet en sak som Økokrim behandler hvor dette ser ut til å være tilfellet, fordi Skatteetaten har sikret svært gode dokumentbevis.

9 Konklusjon

Gjennom oppgaven har jeg pekt på noen ulemper som følge av at Skatteetatens anledning til å utføre bevissikring. Spesielt med tanke på ulik behandling av like saker ut ifra om det er Skatteetaten eller politiet som er ansvarlig for den innledende fasen. Skatteetaten har funnet praktiske løsninger på flere av ulempene som blant annet Politidirektoratet peker på, som for eksempel utarbeidelse av arrest for å hindre unndragelse av midler og tilslag på flere objekter samtidig for å forhindre bevisforspillelse. Midlertid har Skatteetaten ikke standardisert arbeidsmetodikken sin eller satt trening og faglig påfyll inn i et system slik politiet har. Skatteetaten kunne nyttet godt av å utarbeide egne standardiserte arbeidsmetoder basert på for eksempel politiets påtaleinstruks og rundskriv fra Riksadvokaten. Videre kunne trening, utvikling og vedlikehold av kompetanse vært satt i system med årlig minstekrav til timeantall. Dette fordi Skatteetatens rapporter med for eksempel gjennomgang av elektroniske arkiver og samtaler med opplysningspliktige i mange tilfeller faktisk blir lagt fram i retten på samme måte som om arbeidet var gjort av en politibetjent. Skatteetatens produkter, det vil si den enkelte medarbeiders rapporter med ber bør kunne holdes til det samme faglige nivå som produktene fra politiets ansatte.

Om hovedmetoden i Norge blir at bevis for skattekriminalitetssaker som kommer opp som straffesaker i norske domstoler sikres gjennom bevissikring, kan dette resultere i ulik praksis på ulike saksfelt. Dette blant annet fordi noen som utsettes for en bevissikring ikke har like

rettigheter som noen som utsettes for en ransaking, blant annet med tanke på oppnevnt forsvarer. Forsvarsadvokater ville da i de aller fleste skattesaker ikke være med i den første samtalen klienten har med Staten, som kan bli lagt fram under en hovedforhandling. Dette gjør at forsvarers tilstedeværelse i en skattesak innledningsvis vil være mindre enn ved saker som omhandler andre lovbrudd.

I dagens samfunn er utfordringene med arbeidslivs-, skatte-, og avgiftskriminalitet så store at det er helt nødvendig at alle etater, og private aktører, bidrar i kampen. Fordelene bevissikring gir, veier på mange måter opp for ulempene. Flere alvorlige skatteunndragelser kan kontrolleres på en tilfredsstillende måte når Skatteetaten gjennomfører bevissikring i saker hvor opplysningspliktige ville motsatt seg kontroll, og i saker hvor politiet ikke har kapasitet til å delta.

Adgangen til bevissikring setter Skatteetaten i bedre stand til å oppdage og håndtere alvorlige skatteunndragelser på en mer effektiv måte. Skatteetaten får dermed tilgang til bevis de ellers ikke ville fått, og de har benyttet slike bevis som grunnlag for å fastsette skattekrav. Videre har Skatteetaten benyttet bevisene som grunnlag til å anmelde opplysningspliktige, som allerede er under etterforskning hos politiet/Økokrim. Dokumentbevisene Skatteetaten har sikret, og analysene Skatteetaten allerede har gjennomført, kan tilsynelatende forkorte etterforskningsfasen til politiet.

Dermed vil jeg si at hensikten med lovhjemmelen om bevissikring i henhold til lovgivers intensjon er oppnådd.

10 Kilder

Bøker

Andenæs, M. (1997). *Rettskildelære*. (utg. 1) M.H. Andenæs forlag.

Bernt, J. F. & Rasmussen Ørnulf. (2010). Frihagens forvaltningsrett Bind 1. (utg. 2) Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS

Fredriksen, S. (2009). *Innføring i straffeprosess*. (utg. 2) Gyldendal Norsk Forlag.

Keisrund, E. Sæther, K. Holmboe, M. Jahre, H. Matningsdal, M. & Smørdal, J. (2011). *Straffeprosessloven Lovkommentar*. (utg. 4) Universitetsforlaget AS.

Jacobsen, D. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser*. (utg.2) Cappelen Damm akademisk.

Artikler

Advokatforeningen. (2019) «Retningslinjer for forsvarere – utkast». Hentet fra <https://www.advokatforeningen.no/globalassets/19463/utkast---retningslinjer-for-forsvarere.pdf>

Advokatforeningen. (2019) «Retningslinjer for forsvarere». Hentet fra <https://www.advokatforeningen.no/advokatetikk/regler-og-retningslinjer/retningslinjer-for-forsvarere/>

Aspøy, Arild. (2018). Store norske leksikon «Skattedirektoratet». Hentet fra <https://snl.no/Skattedirektoratet>

Alsos, Kristin. (2019). Store norske leksikon «Sosial dumping». Hentet fra https://snl.no/sosial_dumping

Aukrust, Magnar. (2018). Store norske leksikon «Politidirektoratet». Hentet fra <https://snl.no/Politidirektoratet>

Blandhol, S., N. Tøssebro, H & Skotheim, Ø. (2015). «Innføring i juridisk metode». *Jussens Venner*. årg. 50, nr. 6 (2015) s. 310-345. Hentet fra <https://juridika.no/tidsskrifter/jussens-venner/2015/6/artikkel/blandhol>

Den norske Revisorforening. (2021) «Om revisorforeningen». Hentet fra <https://revisorforeningen.no/om-oss/om-revisorforeningen/>

Direktoratet for forvaltning og økonomistyring. (2021) «Kunngjøring av kontraktsinngåelse». Database for offentlige innkjøp. Hentet fra <https://www.doffin.no/Notice/Details/2021-382960>

Elden, John Christian. (2018). Store norske leksikon «pønal». Hentet fra <https://snl.no/p%C3%B8nal>

Flaaten, G & Brudvik, A. (2021). Bergens Tidene. «Over halvparten av anmeldelsene som politiet behandlet fra Skatteetaten ble henlagt i fjor». Hentet fra <https://e24.no/naeringsliv/i/7dB9MK/over-halvparten-av-anmeldelsene-som-politiet-behandlet-fra-skatteetaten-ble-henlagt-i-fjor>

Nasjonalt tverretatlig analyse- og etterretningssenter (2020). «Situasjonsbeskrivelse 2020 Arbeidslivskriminalitet». Hentet fra <https://www.okokrim.no/getfile.php/4632632.2528.kitjs7bwisslml/NTAES+Rapport+Situasjonsbeskrivelse+2020-web.pdf>

Norges domstoler (2020) «Høy tiltro til domstolene». Hentet fra: <https://www.domstol.no/nyheter/hoy-tiltro-til-domstolene/>

Næringslivets Hovedorganisasjon. (2021). «Om Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)». Hentet fra <https://www.nho.no/om-nho/>

Politihøgskolen Forskning. (2010) «Tillit til politiet» Hentet fra <https://phs.brage.unit.no/phs-xmlui/bitstream/handle/11250/175070/Tillit%20til%20politiet.pdf?sequence=1>

Politidirektoratet. (2017). «Satsningsforslag 2017» Hentet fra <https://www.politiet.no/globalassets/04-aktuelt-tall-og-fakta/02-horinger-og-svar/patalemyndighet/horingssvar-pataleanalysen-etterforskningsloftet.pdf>

Regnskap Norge. (2021). «Hva Regnskap Norge er og gjør». Hentet fra <https://www.regnskapnorge.no/om-oss/hva-er-regnskap-norge-og-hva-gjor-vi/>

Ryssdal, Anders. (2003). «Konkurransesprosessen». *Jussens venner*. årg. 38, nr. 3 (2003) s. 170-200. Hentet fra <https://juridika.no/tidsskrifter/jussens-venner/2003/3/artikkel/ryssdal>

Skatterevisorens forening. (2021) «Hvem er vi». Hentet fra

<https://www.skatterevisor.no/om-oss>

Skatteetaten. (2021). «Beregn skatten din for 2019». Hentet fra

https://skattekalkulator2018.app.skatteetaten.no/?aar=2020&alder=30&alderEF&kommune&locale=nb_NO&sivilstand=UGIFT&tolvdelVedArbeidsoppholdINorge=12&tolvdelVedArbeidsoppholdINorgeEF=12&vilHaTolvdel=false

Schartun, Dag Wiese. (2012). «Oppsummerende kommentarer til Masterskolen».

Hentet fra [Oppsummerende kommentarer til Masterskolen \(uio.no\)](https://www.uio.no/oppsummerende-kommentarer-til-masterskolen)

Statistisk sentralbyrå. (2021). «Lønn». Hentet fra <https://www.ssb.no/arbeid-og-lonn/lonn-og-arbeidskraftkostnader/statistikk/lonn>

Økokrim. (2020). «Kriminelle nettverk innen økonomisk-, arbeidslivs-, og miljøkriminalitet».

Hentet fra

file:///C:/Users/M73121/Downloads/EFE_Infoskriv_Kriminelle+nettverk_11.12.20.pdf

Lover

Grunnlova. (1814). Kongeriket Noregs grunnlov (LOV-1814-05-17). Hentet fra [Kongeriket](https://www.kongeriket-noregs-grunnlov-lovdata.no/)

[Noregs grunnlov - Lovdata](https://www.kongeriket-noregs-grunnlov-lovdata.no/)

Skatteforvaltningsloven. (2016). Lov om skatteforvaltning (LOV-2016-05-27-14). Hentet fra

<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2016-05-27-14?q=skatteforvaltningsloven>

Straffeprosessloven. (1981). Lov om rettergangsmåten i straffesaker. (LOV-1981-05-22-25).

Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1981-05-22-25?q=Straffeprosessloven>

Straffeloven. (2005). Lov om straff. (LOV-2005-05-20-28). Hentet fra

<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2005-05-20-28?q=straffeloven>

Tvangsfullbyrdelsesloven. (1992). Lov om tvangsfullbyrdelse. (LOV-1992-06-26-86). Hentet

fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1992-06-26-86?q=tvangsfullbyrdelsesloven>

Tvisteloven. (2005). Lov om mekling og rettergang i sivile tvister. (LOV-2005-06-17-90).

Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2005-06-17-90?q=tvisteloven>

Konkurranseloven. (2004). Lov om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger. (LOV-2004-03-05-12). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2004-03-05-12?q=konkurranseloven>

Forskrift

Skatteforvaltningsforskriften. (2016). Forskrift om skatteforvaltning. (FOR-2016-11-23-1360). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2016-11-23-1360?q=skatteforvaltningsforskriften>

Forskrift om utførelse av arbeid. (2011). Forskrift om utførelse av arbeid, bruk av arbeidsutstyr og tilhørende tekniske krav. (FOR-2011-12-06-1357). Hentet fra [https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2011-12-06-1357?q=Forskrift%20om%20utf%C3%B8relse%20av%20arbeid,](https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2011-12-06-1357?q=Forskrift%20om%20utf%C3%B8relse%20av%20arbeid)

Norges offentlige utredninger

NOU 2019:15. (2019) Skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/22b49a8760f04aa6acb7df4f07d65cd8/nou-2019-15-skatteradgiveres-opplysningsplikt-og-taushetsplikt-2103612.pdf>

NOU 2017:09. (2017) Politi og bevæpning. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/1a1e793002264d9cb5b940e673622984/no/pdfs/nou201720170009000dddpdfs.pdf>

Proposisjoner til Stortinget

Administrasjonsdepartementet. (1991). A. Lov om konkurranse i ervervsvirksomhet (konkurranseloven) B. Lov om pristiltak. Ot. prp. nr. 41. Hentet fra https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Stortingsforhandlinger/Lesevisning/?p=1992-93&paid=4&wid=a&psid=DIVL855&pgid=a_0893&vt=a&did=DIVL859

Finansdepartementet. (2015). Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven). Prop. 38 L (2015-2016). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-38-l-20152016/id2466774/>

Finansdepartementet. (2019). FOR BUDSJETTÅRET 2019 — Skatter, avgifter og toll 2019. Prop. 1 LS (2018-2019). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-1-ls-20182019/id2613834/>

Finans- og tolldepartementet. (1991). Endringer i skatteloven m.fl. Ot.prp. nr. 21 (1991-1992). Hentet fra <https://min.rechtsdata.no/Dokument/gOTPRP1991z2F92z2D021z2D5z5F2z5F3z5F1>

Justis- og politidepartementet. (2008). Om lov om endringer i straffeloven 20. mai 2005 nr. 28 (siste delproposisjon – slutføring av spesiell del og tilpasning av annen lovgivning). Ot.prp. nr. 22 (2008-2009). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-22-2008-2009-/id540219/>

Justis- og politidepartementet. (1999). Om lov om endringer i straffeprosessloven og straffeloven m v. Ot.prp. nr. 64 (1998-1999). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-64-1998-99-/id159914/>

Høringer

Høringsnotat - forslag om endringer i reglane om informasjonshandsaminga i Skatteetaten. (2018). [høring]. Oslo: Finansdepartementet. Hentet fra https://www.regjeringen.no/contentassets/184efa9b5f294e679e84ddb8d6251331/hoeringsnotat_mars2018.pdf

Høringssvar – forslag om endringer i reglane om informasjonshandsaminga i Skatteetaten. (2018). [høring]. Oslo: Den norske Revisorforening. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/hoyring---forslag-om-endringer-i-reglane-om-informasjonshandsaminga-i-skatteetaten/id2594901/?uid=c88bd273-3663-45e9-b654-3e1130045a9c>

Høringssvar – forslag om endringer i reglane om informasjonshandsaminga i Skatteetaten. (2018). [høring]. Oslo: Kripos. s. 22-24. Hentet fra https://www.regjeringen.no/contentassets/fcb31f0a28144a8f9fe429f0cdae7f75/78_politidirektoratet.pdf?uid=Politidirektoratet_med_vedlegg_fra_underliggende_enheter

Høringssvar – forslag om endringer i reglane om informasjonshandsaminga i Skatteetaten. (2018). [høring]. Oslo: Oslo politidistrikt. s. 25-29. Hentet fra

https://www.regjeringen.no/contentassets/fcb31f0a28144a8f9fe429f0cdae7f75/78_politidirektoratet.pdf?uid=Politidirektoratet_med_vedlegg_fra_underliggende_enheter

Høringssvar – forslag om endringer i reglane om informasjonshandsaminga i Skatteetaten. (2018). [høring]. Oslo: Politidirektoratet s. 1-16 . Hentet fra

https://www.regjeringen.no/contentassets/fcb31f0a28144a8f9fe429f0cdae7f75/78_politidirektoratet.pdf?uid=Politidirektoratet_med_vedlegg_fra_underliggende_enheter

Høringssvar – forslag om endringer i reglane om informasjonshandsaminga i Skatteetaten. (2018). [høring]. Oslo: Regnskap Norge. Hentet fra

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/hoyring---forslag-om-endringer-i-reglane-om-informasjonshandsaminga-i-skatteetaten/id2594901/?uid=7fec70ac-2161-42eb-834c-b449a81a15a5>

Høringssvar – forslag om endringer i reglane om informasjonshandsaminga i Skatteetaten. (2018). [høring]. Oslo: Økokrim. Hentet fra

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/hoyring---forslag-om-endringer-i-reglane-om-informasjonshandsaminga-i-skatteetaten/id2594901/?uid=3bbe51a2-e44a-4eeb-ab8e-74c215158214>

Instrukser

Finansdepartementet. (2018). Instruks om anmeldelse til påtalemyndigheten for skattesvik, regnskapsovertredelser og brudd på straffebestemmelser i skatte- og avgiftslovgivningen mv. Hentet fra https://lovdata.no/dokument/INS/forskrift/2018-12-14-2158?q=Instruks%20om%20anmeldelse%20til%20p%C3%A5talemyndigheten#KAPITTEL_2

Påtaleinstruksen. (1679). Forskrift om ordningen av påtalemyndigheten. (FOR-1985-06-28-1679). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/1985-06-28-1679?q=Forskrift%20om%20ordningen%20av%20p%C3%A5talemyndigheten>

Stortingsmeldinger

Meld. St. nr. 42 (2004-2005). Politiets rolle og oppgaver. Det kongelige justis- og politidepartementet. Hentet fra

<https://www.regjeringen.no/contentassets/91efc535022e4649821a8d81b31d54e4/no/pdfs/stm200420050042000dddpdfs.pdf>

Rundskriv

Finansdepartementet. (2012) Krav til etterutdanning for revisorer (Nr. 10/2012) [Rundskriv].

Finanstilsynet. Hentet fra [rundskriv_10_2012.pdf \(finanstilsynet.no\)](#)

Finansdepartementet. (2012) Krav til etterutdanning for regnskapsførere (Nr. 11/2012)

[Rundskriv]. Finanstilsynet. Hentet fra [rundskriv_11_2012.pdf \(finanstilsynet.no\)](#)

Intervjuguide

Kartlegging av intervjuobjektets erfaring med kontroller

Hvor mange ordinære skattekontroller har du vært på? (omtrent)

Hvor mange bevissikringer har du vært på? (omtrent)

Hvor mange ransaker på politiets hjemler har du tatt del i/observert? (omtrent)

Kartlegging av bevissikringssaken

Med tanke på bevissikringen/bevissikringene du har vært på:

Hvilke opplysninger var det Skatteetaten antok at ikke var gitt eller gitt uriktig?

Hva var størrelsesomfanget på antatt unndratt skatt eller avgift da bevissikring ble begjært? (omtrent)

Kan du beskrive modusen for skatteunndragelsen?

Var bevissikringen i bolig eller andre steder?

Om bolig: Hvilke opplysninger var det som gjorde at Skatteetaten mente det var bevis i boligen?

Hvilke momenter gjorde at Skatteetaten vurderte saken som så alvorlig at dere valgte å benytte metoden bevissikring for å innhente dokumentasjonen?

Hvilke vurderinger gjorde du deg av mistankevilkåret i saken du var på bevissikring i?

Politidirektoratet har uttrykt at de mener at det uheldig ut i fra et prinsipielt ståsted er at mistankegrunnlaget som kreves for bevissikring kun er "grunn til å anta", mens mistankegrunnlaget som kreves for ransaking er "skjellig grunn til å anta". Har du noen tanker rundt dette?

Bevissikring og ordinere skattekontroller

Hvilke forskjeller opplever du som kontrollør mellom det å være på en bevissikring, og det å være på en ordinær skattekontroll?

Hvilke muligheter ser du som kontrollør at bevissikringshjemmelen gir Skatteetaten?

I hørings svar fra blant annet Skattedirektoratet, Økokrim, Kripos og Skatterevisorenes forening framkommer det flere positive sider ved bevissikring. Jeg vil kort presentere deres argumenter, og ønsker å høre dine tanker rundt dette.

- Positiv samfunnseffekt på skatteunndragelser
- Positiv samfunnseffekt på arbeidslivskriminalitet
- Effektive kontrollsaker
- At Skatteetaten blir rustet til å ivareta alvorlige skattesaker på egenhånd

Ser du som kontrollør noen negative sider eller ulemper ved at Skatteetaten nå har adgang til å gjennomføre bevissikring selv?

I hørings svar fra blant annet Politidirektoratet framkommer det flere negative sider ved å gi Skatteetaten adgang til bevissikring. Jeg vil kort presentere deres argumenter, og ønsker å høre dine tanker rundt dette.

- Rokker ved enhetspolitiet – Prinsippet om at all utøvelse av politivirksomhet skal være underlagt en og samme organisasjon – i motsetning til ulike spesialpolitier. Skattesaker vil da få forrang framfor andre kriminalitetstyper og ikke bli nedprioritert ved eksempelvis drap eller alvorlig sedelighetssaker.
- Bevisforspillelsesfare og redusert rettssikkerhet – Politiet kan pågripe og gjennomføre avhør av både involverte og vitner – Skatteetaten har ikke denne adgangen. Skatteetaten kan videre ikke håndtere tekniske spor som fingeravtrykk med mer.
- Multikriminalitet – flere aktører driver med flere ulike lovbrudd som ikke Skatteetaten håndterer.
- Fare for unndragelse av midler – Skatteetaten har ikke hastemyndighet til å sikre midler selv.

Gjennomføring:

Hvordan opplevde du det å være på en bevissikring?

I saken du var på bevissikring i, hvilke bevis så dere etter?

I saken du var på bevissikring i, fant dere bevis dere ikke ville funnet på en ordinær skattekontroll?

Avdekket dere ytterligere forhold enn det dere mistenkte?

Merket du deg hvordan den det ble foretatt bevissikring hos opplevde bevissikringen?

Politidirektoratet skriver i hørings svar til bestemmelsen at politiet nyter stor tillit i befolkningen knyttet til bruk av tvangsmidler, og at Skatteetaten må i tilfelle opparbeide slik tillitt. Hva tenker du om dette?

Etikk:

På hvilken måte påvirket det deg under bevissikring at du utøvde et tvangsmiddel mot den opplysningspliktige?

Opplever du som kontrollør/saksbehandler at du er kompetent og trent til å utføre tvangsmiddelet bevissikring mot opplysningspliktige?

Diskusjonsnotat – "Internasjonal"

1.1 Masteroppgavens tema

Oppgaven søker å gi leser en bred forståelse av bevissikring som metode for Skatteetaten. Adgangen til bevissikring ble innført 1. juli 2019, og er derfor en relativt ny hjemmel. Oppgaven vil ved hjelp av juridisk metode forsøke å komme fram til riktig tolkning av rettsregelen, og videre ved hjelp av dokumentundersøkelser og dybdeintervju belyse fordeler og ulemper ved bevissikring, samt generelle trekk ved gjennomførte bevissikringssaker og hvilke effekter bevissikring har gitt eller kan gi. Formålet er å belyse tematikken, se de ulike funnene som en helhet og drøfte de mot hverandre for å gi leseren mulighet til å forstå bestemmelsen, reflektere rundt den og på egenhånd og danne seg en mening om den. Endelig ser jeg i oppgaven på om bestemmelsen fungerer etter sin hensikt.

Oppgaven søker å svare ut følgende fire forskningsspørsmål:

- Hva er riktig juridisk forståelse av sktfvl. §10-15?
- I hvilke saker er bevissikring benyttet, og med hvilket resultat?
- Hvilke fordeler og ulemper medfører det at Skatteetaten kan gjennomføre bevissikring?
- Oppfyller bevissikringssakene til Skatteetaten formålet eller hensikten bestemmelsen har?

1.2 Internasjonale trender og krefter

I denne diskusjonsoppgaven vil jeg belyse hvordan tematikken i oppgaven påvirkes av internasjonale trender og krefter.

Globalisering blir tatt fram iblant annet Økokrim sin trusselvurdering, hvor det påpekes at grensekryssende virksomhet blir mer utbredt og finansielle transaksjoner går raskere. De antar at det er sannsynlig at det blant annet foregår skattesvik ved eksport av fisk, at fjerning av restriksjoner på bruk av tredjelandborgere som arbeidskraft vil medføre økt utnyttelse av arbeidskraft i årene som kommer og at økt vitalisering vil gjøre det stadig mer vanskelig å spore transaksjoner (2020).

Globalisering gjør at vi får et mer internasjonalt næringsliv som igjen gjør at flere utenlandske personer og virksomheter eier og/eller driver næringsvirksomhet i Norge. Grensekryssende kriminalitet kompliserer på mange måter norske etaters kontroll-, og etterforskningsarbeid. Norske skattemyndigheter har kun hjemmel til å utføre kontroller i Norge. Utenlandske aktører uten næringsadresse i Norge vanskeliggjør sik kontroll. Bruk av utenlandske bankkontoer (Finans- og tolldepartementet, 1991, s. 47) og utvikling av nye digitale betalingstjenester og neo-banking (Økokrim, 2020) gjør at skattekriminalitet blir vanskeligere å oppdage og kontrollere, ettersom innhenting av bankkontoutskrifter vanskeligjøres, og transaksjoner blir vanskeligere å spore.

Hvordan Skatteetaten kontrollerer skattekriminalitet må utvikle seg i tråd med at samfunnet utvikler seg. Globaliseringen og digitaliseringen vi står ovenfor, med økt skatte-, avgifts-, og arbeidslivskriminalitet, krever at verktøykassen til Skatteetaten også må utvikle seg. Bevissikring er en ny metode innenfor Skatteetatens kontrollvirksomhet. Denne metoden kan være med å sikre bevis for skattekriminalitet som er svært vanskelig å oppdage og kontrollere på andre måter. Blant annet gir bevissikring adgang til å sikre beviser i bolig og hos tredjeparter (Lov om skatteforvaltning, § 10-15, 2016). Dette vil kunne gjøre at Skatteetaten får mulighet til å kontrollere utenlandske aktører som oppholder seg i Norge, men som ikke har næringsadresser. Masteroppgaven gir videre lesere et utgangspunkt for å reflektere over hvordan Norge ivaretar sitt skattefundament, noe som også er sentralt med tanke på at internasjonale krefter og trender nettopp røtter ved skattefundamentet.

Endelig påvirkes hvordan norsk rett utvikler seg av internasjonale krefter. Både med tanke på behovet til nye regler fordi verden blir mer og mer globalisert og digitalisert, men også at internasjonal rett påvirker hvordan vi skal tolke hjemler vi har, og hvordan våre nye hjemler blir. Internasjonal rett, som EØS-loven, Den europeiske menneskerettskonvensjonen med mer får større og større betydning.

Den europeiske menneskerettskonvensjonen er inkorporert i norsk rett (Menneskerettsloven, 1995) og EØS-loven inkorporerer hoveddelen av EØS-avtalen (EØS-loven, § 1, 1992) Videre går menneskerettsloven foran annen norsk lov om det er motstrid, jf. menneskerettsloven § 3 (1995), og EØS-loven gir forrang jf. EØS lovens § 2 (1992). Den europeiske

menneskerettskonvensjon artikkel åtte verner blant annet om retten til privatliv, og rett til vern mot selvinkriminering er innfortolket i kravet om rettferdig rettergang i EMK artikkel seks nr. 1 (1995, vedlegg 2). Dette er internasjonale prinsipper som har betydning og føringer for lovgivende makt i Norge. Bevissikringsadgangen tar derfor høyde for disse internasjonale føringene. Oppgaven belyser ikke akkurat hvordan det tas høyde for, men selve rettsregelen slik den ble stående belyses og reflekteres over.

1.3 Kilder

EØS-loven. (1992). Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (LOV-1992-11-27-109). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1992-11-27-109?q=E%C3%98S%20loven>.

Menneskerettsloven. (1995). Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (LOV-1999-05-21-30) Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-05-21-30?q=menneskerettighet>

Skatteforvaltningsloven. (2016). Lov om skatteforvaltning (LOV-2016-05-27-14). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2016-05-27-14?q=skatteforvaltningsloven>

Økokrim. (2020). «Trusselvurdering». Hentet fra <https://www.google.no/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwi95M3r0sD0AhUzSPEDHWmLCe0QFnoECAgQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.okokrim.no%2Fgetfile.php%2F4678153.2528.qiwantilbwni7t%2Fokokrim-trusselvurdering-2020.pdf&usg=AOvVaw2wUgaOOqPR5eMwwP38DaFC>