



Riksadvokaten

"Transocean-saken"

EVALUERING AV ØKOKRIMS ETTERFORSKING OG IRETTEFØRING

Rapport av 1. juni 2017 til Riksadvokaten etter mandat 12. mai 2016

RIKSADVOKATENS SKRIFTSERIE 2/2017

DEL I	INNLEDNING	5
1.	Om prosessen	5
1.1	Bakgrunnen for evalueringen	5
1.2	Mandatet for evalueringen	5
1.3	Organisering og gjennomføring av evalueringen	7
1.3.1	Utvalgets sammensetning	7
1.3.2	Utvalgets arbeidsmetode: Møter, samtaler og dokumentgjennomgang	7
Del II	Sakens faktum	8
2.	Kortfattet oversikt over sakskomplekset «Transocean»	8
2.1	Innledning	8
2.2	Polar Pioneer	11
2.2.1	Det faktiske grunnlaget for forholdet	11
2.2.2	Tingrettens vurderinger	13
2.3	Utbytte	14
2.3.1	Det faktiske grunnlaget for forholdet	14
2.3.2	Tingrettens vurderinger	18
2.4	Konsernbidrag	19
2.4.1	Det faktiske grunnlaget for forholdet	19
2.4.2	Tingrettens vurderinger	21
2.5	Arcade	22
2.5.1	Det faktiske grunnlaget for forholdet	22
2.5.2	Tingrettens vurderinger	23
2.6	Regnskap	24
2.6.1	Det faktiske grunnlaget for forholdet	24
2.6.2	Tingrettens vurderinger	25
Del III	Rettslige utgangspunkt	26
3.	Innledning	26
4.	Påtalemyndighetens objektivitetsplikt	27
5.	Instruksjonsmyndighet i påtalemyndigheten og embetslederens rolle	33
5.1	Innledning	33
5.2	Instruksjonsmyndighet innad i det enkelte nivå i påtalemyndigheten og embetslederens rolle	34
6.	Kravet til tempo og fremdrift i etterforskningen	42
7.	Ligningsloven § 12-1	47
7.1	Innledning	47
7.2	Forholdet mellom straff, tilleggsskatt og endringsligning	48
7.3	«Uriktige eller ufullstendige opplysninger»	51
7.4	Om bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsnormen mot omgåelse på det underliggende skatterettslige forhold i en straffesak	54
7.5	Skyldkravet	58
8.	Påtalemyndighetens subsidiære anførsel: Opplysningssvikt er straffbar selv om den ikke har hatt betydning for skatteplikten	60
8.1	Innledning	60
8.2	Høyesteretts praksis	62
8.3	Uttalelser i utredninger og juridisk teori	63
8.4	Forholdet til tilleggsskatt	67

8.5	Merverdiavgiftsloven	67
8.6	Utvalgets vurdering av rettskildematerialet	69
8.7	Oppsummering: Var den subsidiære anførselen forsvarlig å gjøre gjeldende?	72

DEL IV MANDATET: EVALUERING AV ØKOKRIMS ETTERFORSKNING OG IRETTEFØRING AV TRANSOCEAN-SAKEN	75
9. Etterforskningen	75
9.1 Saksinntaket	75
9.2 Oversikt over etterforskningsskritt i saken	79
9.3 Planlegging og styring	81
9.4 Teamarbeid og samarbeid med andre myndigheter	84
9.4.1 Teamarbeid i Økokrim	84
9.4.2 Teamarbeid og samarbeid med andre myndigheter	85
9.5 Tidsbruk og fremdrift	91
9.5.1 Innledning	91
9.5.2 Tidsbruken objektivt sett	91
9.5.3 Prosessuelle tvister	91
9.5.4 Øvrige begrunnelser for saksbehandlingstiden	92
9.5.5 Konsekvens av lang saksbehandlingstid	93
10. Påtalevedtaket	94
10.1 Innledning	94
10.2 Utformingen av tiltalebeslutningene	94
10.3 Samarbeid med andre myndigheter på påtalestadiet	95
11. Planlegging og gjennomføring av hovedforhandling	97
11.1 Innledning	97
11.2 Planlegging av hovedforhandling	97
11.3 Gjennomføring av hovedforhandling	98
11.4 Samarbeid med andre myndigheter, særlig om samarbeidet med Regjeringsadvokaten	99
12. Prosessen som ledet frem mot at tingrettens frifinnende dom ble anket	100
13. Ressursbruk	102
14. Ledelsesmessig oppfølging	104
15. Riksadvokatens rolle	108
16. Tiltak	110

DEL I INNLEDNING

1. Om prosessen

1.1 BAKGRUNNEN FOR EVALUERINGEN

Den 2. juli 2014 avsa Oslo tingrett dom i den såkalte «Transocean-saken».¹ Saken hadde da vært under etterforskning av Økokrim siden januar 2005. Tingretten frifant de tiltalte, tre selskap i Transoceankonsernet og tre skatterådgivere, på alle tiltalepunkter. Økokrim anket deler av tingrettens dom, og ankeforhandlingene var berammet til 5. januar 2016 i Borgarting lagmannsrett. Ankeforhandlingene ble imidlertid utsatt, først etter at forsvarerne fremsatte inhabilitetsinnsigelse mot hovedaktor i saken 21. desember 2015, og deretter etter at hovedaktor ble tatt av saken 4. januar 2016. Den 13. januar 2016 trakk Økokrim anken i sin helhet, og Borgarting lagmannsrett avsa 14. januar frifinnende dom uten ankeforhandling. Den 18. januar 2016 sendte Økokrim-sjefen brev til Riksadvokaten, hvor han ba om en ekstern gjennomgang av saken i et lærings- og evalueringsperspektiv. Utvalget ble oppnevnt av Riksadvokaten 12. mai 2016.

1.2 MANDATET FOR EVALUERINGEN

Mandatet er datert 12. mai 2016, og er slik utformet:

«Mandat

Utvalget skal avgjøre en rapport som belyser og evaluerer følgende temaer i Økokrims etterforskning og iringeføring av saken:

- *Saksinntaket, herunder beslutningen om at det var grunnlag for å iverksette etterforskning, og vurderingen av hvilke forhold etterforskningen og iringeføringen skulle rette seg mot*
- *Planlegging og styring av etterforskningen*
- *Tidsbruk og fremdrift, herunder fremdriften i avklaringer av mistanker mot den enkelte mistenkte/siktede*
- *Ressursbruken*

¹ TOSLO-2011-104857-4 – TOSLO-2011-191007 (heretter «tingrettsdommen»).

-
- *Teamarbeidet og den tverrfaglige tilnærmingen*
 - *Påtalevedtaket, med de presiseringer som følger nedenfor*
 - *Planleggingen og gjennomføringen av hovedforhandlingen*
 - *Proessen som ledet frem til at tingrettens frifinnende dom ble anket*
 - *Samarbeidet med andre myndigheter*

Også den ledelsesmessige oppfølging av de nevnte punktene skal evalueres. Utvalget skal vurdere om saken ble håndtert slik at man sikret tilstrekkelig styring, oppfølging og god kvalitet i etterforskingen.

I tillegg skal Riksadvokatembetets rolle undersøkes, især om man i kraft av å være overordnet Økokrim i straffesakssammenheng kunne og burde ha foretatt seg noe mer for å sikre en bedre fremdrift.

På grunnlag av de læringspunkter som utvalget identifiserer skal det foreslå tiltak som kan bidra til en bedre oppgaveutførelse. Tiltakene skal kunne gjennomføres innenfor de gjeldende budsjetttrammer.

Evalueringen må innrettes slik at uskyldspresumsjonen ikke krenkes, jf. Grunnloven § 96 annet ledd og EMK art. 6. Frifinnelsen skal legges til grunn som et absolutt premiss for evalueringen. Utvalget kan av den grunn ikke ta stilling til om det reelt sett var grunnlag for å ta ut tiltale i saken eller anke tingrettens frifinnelse.

Ettersom det har blitt rettet kritikk mot påtalemyndighetens subsidiære anførsel om at den straffsanksjonerte opplysningsplikten etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 også omfattet opplysninger som ikke hadde betydning for ligningsresultatet, bes utvalget vurdere om denne rettsoppfatningen hadde tilstrekkelig støtte i rettskildematerialet til at det var forsvarlig å gjøre den gjeldende. Utvalget skal ikke ta stilling til om Økokrims forståelse av bestemmelsen i ligningsloven var den mest nærliggende, eller vurdere anvendelsen av ligningsloven på sakens faktum, jf. det som er sagt ovenfor om forholdet til uskyldspresumsjonen.

Rapporten skal utformes slik at den i sin helhet kan gjøres kjent for allmennheten, og vil bli publisert i riksadvokatens skriftserie før den sendes på en offentlig høring.»

1.3 ORGANISERING OG GJENNOMFØRING AV EVALUERINGEN

1.3.1 Utvalgets sammensetning

Utvalget fikk ved oppnevningen følgende sammensetning:

Professor ved Universitetet i Bergen, Jon Petter Rui (leder)
Sorenskriver Liv Synnøve Taraldsrud, Kongsberg og Eiker tingrett
Førsteamanuensis ph.d. Morten Holmbøe, Politihøgskolen
Advokat Finn Eide, Deloitte Advokatfirma AS

Jon Petter Rui meddelte Riksadvokaten 13. mars 2017 at han trakk seg fra vervet som utvalgsleder. I brev 15. mars 2017 tok Riksadvokaten dette til etterretning, og utvalgsmedlem Liv Synnøve Taraldsrud ble samme dag oppnevnt som ny leder. Utvalget finner det riktig å presisere at Riksadvokaten i det nevnte brevet beklaget Ruis beslutning om å trekke seg og uttrykte full tillit til ham og de øvrige medlemmene i utvalget. Utvalget vil også gi uttrykk for at Ruis avgang ikke skyldtes interne uoverensstemmelser i utvalget.

1.3.2 Utvalgets arbeidsmetode: Møter, samtaler og dokumentgjennomgang

Økokrim overleverte ved evalueringens start ett kopisett av straffesakens dokumenter med tilhørende dokumentliste til utvalget. Kopisettet bestod av straffesakens dokumenter før og etter Oslo tingretts dom i juli 2014, samt partenes dokumentutdrag og juridisk utdrag fra hovedforhandlingen i Oslo tingrett. Utvalget fikk i tillegg tilsendt en DVD som inneholdt de samme dokumenter med unntak av juridiske utdrag som ikke er skannet.

Sammen med saksdokumentene fikk utvalget oversendt en oversikt over hvilke personer hos Økokrim som helt eller delvis ble lønnet av midler som Økokrim mottok i 2007 til etterforskningen av Transocean-saken.² Oversikten ble senere supplert med en liste over hvilke personer fra skatteetaten som i ulike faser var tilknyttet arbeidet med Transocean-saken.

Vurderinger av hvilke taktiske valg og drøftelser som ble tatt i saken fremgår i liten grad av straffesaksdokumentene, og utvalget besluttet at det var nødvendig å innkalle flere av personene som var involvert i saken til samtale med utvalget, herunder personer fra

² Midlene Økokrim mottok i 2007 til etterforskning av Transocean-saken evalueres i rapportens punkt 13.

Riksadvokaten, Økokrim, skatteetaten og alle de frifunnede, eller deres representanter, med sine forsvarere. Utvalget har hatt møte med 29 personer i forbindelse med evalueringen. Utvalget har ikke sett behov for å møte med ytterligere personer for å kunne besvare mandatet tilfredsstillende. Samtalene har vært basert på frivillighet, og det har vært anledning til å supplere det som har blitt sagt i møtene. Alle samtalene ble tatt opp på lydbånd.

I tillegg har utvalget hatt en løpende dialog med førstestatsadvokat Elisabeth Harbo-Lervik i Økokrim på epost og telefon der det har vært nødvendig med ytterligere informasjon eller utvalget har hatt spørsmål vedrørende saken.

Utvalget har hatt 14 møter i løpet av utvalgsperioden.

Del II Sakens faktum

2. Kortfattet oversikt over sakskomplekset «Transocean»

2.1 INNLEDNING

Utvalget finner det hensiktsmessig innledningsvis å gi en kortfattet oversikt over hovedtrekkene i Transocean-sakens faktum. Oversikten begrenses til det som er nødvendig for å besvare mandatet. Utvalget presiserer i denne sammenheng for det første at evalueringen skal innrettes mot et læringsperspektiv. For det andre skal frifinnelsen legges til grunn som et absolutt premiss for evalueringen. Utvalget skal ikke ta stilling til om det reelt sett var grunnlag for å ta ut tiltale i saken eller anke tingrettens frifinnelse.

Oversikten over sakens faktum som gis nedenfor, skal tjene som en introduksjon og ramme for den nærmere redegjørelse for sakens faktum som gjøres ved evalueringen av mandatets enkelte punkter.

Utvalget finner det hensiktsmessig å dele Transocean-komplekset opp i fem straffeprosessuelle forhold: (i) Polar Pioneer, (ii) utbytte, (iii) konsernbidrag, (iv) Arcade, og (v) regnskap. Den samme inndelingen ble benyttet under sakens etterforskning og av Oslo tingrett i sin dom.³

³ Tingrettsdommen punkt I (iv) (s. 57).

De tre skatterådgiverne tiltalt i saken var Einar Brask, Klaus Klausen og Sverre E. Koch. Brask og Klausen var tiltalt for Polar Pioneer-, utbytte-, konsernbidrag- og Arcade-forholdet. Koch var tiltalt for utbytte- og konsernbidragsforholdet. I tillegg var Kjell Gunnar Bjerke, daglig leder i Transocean AS i perioden 1998 til 2002, siktet for utbytteforholdet.

Transocean Inc. (TInc), Transocean Deepwater Drilling Inc. (TODDI) og Arcade Drilling AS (Arcade) var de juridiske personene tiltalt i saken. TInc og TODDI var tiltalt for alle de fem ovennevnte forhold. Arcade var tiltalt for Arcade-forholdet. I tillegg var Transocean Offshore Norway Inc. og Transocean Ltd. siktet for Polar Pioneer-forholdet.

Saken startet med at Stavanger ligningskontor desember 2004 varslet Økokrim om mistanke om gjennomstrømning av utbytte via Danmark til Cayman Island. På bakgrunn av varselet traff Økokrim 16. januar 2005 inntaksbeslutning og iverksatte etterforskning av saken. I november 2005 utarbeidet Økokrim en mistankebeskrivelse som omfattet utbytte-, konsernbidrag- og Polar Pioneer-forholdet. De mistenkte subjektene etter mistankebeskrivelsen var Klausen, Brask, Bjerke og Transocean.⁴ Arcade-forholdet kom inn som forhold i straffesaken forsommeren/sommeren 2006. Regnskapsforholdet kom inn som forhold i straffesaken høsten 2009.

Økokrim tok ut tiltale mot Brask og Klausen 9. juni 2011.⁵ Tiltale mot Transocean Inc. og Transocean Deepwater Drilling Inc. ble tatt ut 20. juni 2011.⁶ Tiltale mot Koch ble tatt ut 13. oktober 2011. Tiltale mot Arcade Drilling AS ble tatt ut 13. april 2012.⁷

Hovedforhandlingen for tingretten startet 5. desember 2012 og varte frem til 18. september 2013. Totalt ble det gjennomført 94 rettsdager. Tingretten frifant i dom av 2. juli 2014 de seks tiltalte på alle tiltalepunkter. For ett av tiltalepunktene var det dissens mellom fagdommere og sakkyndige meddommere. For de øvrige tiltalepunktene var det enstemmig frifinnelse.

⁴ Mistankebeskrivelsen presiserte ikke hvilke Transoceanselskaper som ble ansett som mistenkt i saken.

⁵ Tiltalen ble korrigeret hhv. 20. juni 2011 og 13. mai 2013. Sistnevnte ble brukt under hovedforhandlingen for tingretten.

⁶ Tiltalen ble korrigeret hhv. 20. juni 2011, 13. mai 2013 og 2. september 2013. Endringen i tiltale 2. september 2013 gjaldt kun regnskapsforholdet og ble korrigeret under hovedforhandlingen. Korrigeret tiltale av 13. mai 2013 ble brukt under hovedforhandlingen for tingretten.

⁷ Tiltalen ble korrigeret 13. mai 2013. Den korrigerede tiltalen ble brukt under hovedforhandlingen for tingretten.

Økokrim anket 14. juli 2014 tingrettsdommen til Borgarting lagmannsrett. Anken gjaldt tingrettens bevisvurdering og rettsanvendelse for Polar Pioneer- og utbytteforholdet for Brask, Klausen, TInc og TODDI. Anken gjaldt også tingrettens bevisvurdering og rettsanvendelse for regnskapsforholdet for TInc og TODDI. Økokrim anket ikke dommen vedrørende Koch, konsernbidrag- eller Arcade-forholdet. Ankesaken ble berammet i tidsrommet 5. januar til 10. juni 2016. Den 21. desember 2015 fremsatte forsvarerne for de tiltalte inhabilitetsinnsigelse mot hovedaktor, førstestatsadvokat Morten Eriksen. Etter Økokrims anmodning ble ankesaken utsatt med én uke til 12. januar 2016. I brev 5. januar 2016 fra Økokrim ble det opplyst at Økokrim-sjefen hadde besluttet at Eriksen ikke skulle delta i aktoreringen i ankesaken. I brevet ble det videre opplyst at anken vedrørende utbytteforholdet ble trukket, og at anførselen om at ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a også kunne anvendes når det ikke foreligger skatteplikt, ble frafalt. Den 5. januar 2016 fremsatte forsvarerne for de tiltalte prinsipielt krav om at saken måtte avvises på grunn av Morten Eriksens påståtte inhabilitet. I saksforberedende møte 7. januar 2016 ble det besluttet å avholde muntlige forhandlinger om avvissings spørsmålet. Ankeforhandlingen ble samtidig ytterligere utsatt til 1. mars 2016. I Økokrim-sjefens brev 13. januar 2016 til lagmannsretten ble anken over tingrettens frifinnende dom trukket i sin helhet. Lagmannsretten avsa frifinnende dom uten hovedforhandling 14. januar 2016.⁸

Delvis parallelt med etterforskningen i påtalemyndighetens straffesak, fattet skatteetaten vedtak, og det ble avsagt skatterettslige avgjørelser, for de samme forhold som var tema for straffesaken. Polar Pioneer-forholdet var skatterettslig avgjort ved Stavanger tingretts dom av 4. februar 2005.⁹ Det ble truffet vedtak om endring og tilleggsskatt for utbytteforholdet i oktober 2008. Utbytteforholdet ble behandlet av Borgarting lagmannsrett i dom 9. januar 2017.¹⁰ Lagmannsrettens avgjørelse er anket til Høyesterett av staten og venter i dag på Høyesteretts avgjørelse av om anken skal fremmes. For konsernbidragsforholdet ble det truffet vedtak om endring og tilleggsskatt i april 2009. For Arcade-forholdet ble det truffet endringsvedtak i mars 2010. Arcade-forholdet ble skatterettslig avgjort ved Oslo tingretts dom 1. mars 2013.¹¹ Skatteetaten har i skattesakene rettet kravene sine mot skattesubjektene for de enkelte forhold.

Utvalget vil i oversikten nedenfor presentere det faktum som var grunnlaget for tiltalene, og det faktum tingretten la til grunn som bevist i sin dom.

⁸ LB-2014-197809-2.

⁹ Utv. 2005 s. 424.

¹⁰ LB-2014-176629-3.

¹¹ Utv. 2013 s. 1050.

2.2 POLAR PIONEER

2.2.1 Det faktiske grunnlaget for forholdet

Tiltalt for Polar Pioneer-forholdet var TInc, TODDI, Klausen og Brask. TInc var Transoceankonsernets konsernspiss frem til desember 2008. TInc var hjemmehørende på Cayman Islands. TODDI utførte sentraliserte fellestjenester i Transoceankonsernet. TODDI var hjemmehørende i USA, med hovedkontor i Houston.¹²

Bakgrunnen for tiltaleposten var overdragelsen av boreriggen Polar Pioneer.

Boreriggen Polar Pioneer hadde operert på norsk sokkel siden 1985. Transocean Offshore Norway Inc. (TONI) var både eier og utleier av Polar Pioneer fra 1994 og frem til 21. mai 1999 kl. 01.00, da riggen ble overdratt til Transocean Offshore Limited (TOL), et annet selskap i Transoceankonsernet. Både før og etter overdragelsen var riggen utleid til Norsk Hydro Produksjon AS (Hydro) for boring på Trollfeltet.

Den 24. april 1999 ble Polar Pioneer tauet fra Trollfeltet og inn til verksted på Ågotnes som ledd i riggens periodiske vedlikehold. Vedlikeholdsarbeidet var kontraktfestet mellom TONI og Hydro, og ifølge kontrakten opphørte Hydros plikt til å betale leie mens riggen var til vedlikehold.

Den 20. mai 1999 ble riggen tauet tilbake til Trollfeltet for å fortsette arbeidet under ny kontrakt med Hydro. Riggen ble imidlertid ikke tauet direkte tilbake, men befant seg i tidsrommet 20. mai 1999 kl. 16.45 til 21. mai 1999 kl. 01.01 utenfor norsk territorialfarvann og over på britisk side. Det var i løpet av dette tidsrommet den omstridte overdragelsen fant sted.

Den 20. mai 1999 kl. 23.59 opphørte kontraktsforholdet mellom TONI og Hydro. Tingretten fant det bevist at partene hadde blitt enige om vilkårene for å avslutte kontraktsforholdet 15. mai 1999. Den endelige avtalen ble signert av Hydro og TONI henholdsvis 19. og 20. mai 1999.

To minutter senere, 21. mai 1999 kl. 00.01, trådte kontrakten mellom Hydro og det nye driftsselskapet, Transocean Offshore Europe Ltd (TOEL), i kraft. Polar Pioneer var på dette tidspunktet utenfor norsk territorialfarvann. Også denne avtalen ble signert av partene 19. og 20. mai 1999.

¹² Tingrettsdommen punkt VI (iv) (s. 231).

På samme tidspunkt trådte også avtale om overtakelse av driftsmidler og reserveutstyr, samt avtale om leie av personell, mellom TONI og TOEL i kraft. Avtalene ble inngått 20. mai 1999.

Avtalen hvoretter risiko og rådighet over Polar Pioneer gikk over fra TONI til TOL ble både signert og var effektiv fra og med 21. mai kl. 00.01. Polar Pioneer ble umiddelbart videresolgt til TOEL, og deretter videre til endelig eier, Transocean International Drilling Inc (TIDL). Også disse avtalene trådte i kraft 21. mai kl. 00.01.

Polar Pioneer ble så leid tilbake fra TIDL til TOEL, samtidig som TOEL overtok kontraktsforpliktelsene vedrørende boreoperasjonene overfor Hydro. Leieavtalen mellom TIDL og TOEL var inngått 20. mai 1999 og trådte i kraft 21. mai 1999 kl. 00.01. Ny leieavtale mellom Hydro og TOEL trådte i kraft 21. mai 1999 kl. 00.01. Den nye kontrakten var tilnærmet lik den kansellerte kontrakten mellom Hydro og TONI.

Polar Pioneer ble etter overdragelsene tauet tilbake til Trollfeltet og gjenopptok sin virksomhet for Hydro, men da eid av TIDL og operert av TOEL.

Selvangivelsen for TONI for 1999 ble levert Sentralskattekontoret for utenlandssaker den 28. april 2000. I vedlegg til selvangivelsen ble følgende ble opplyst om salget:

«On 21 May 1999 the rig was sold while the rig was located outside Norway and Norwegian tax jurisdiction. The sale is thus not subject to Norwegian taxation.»

I vedlegget ble det videre opplyst om tilbakeføring av tidligere avskrivninger på riggen, noe som kun var relevant dersom riggen skulle uttaksbeskattes.

Tiltale mot Brask og Klausen for Polar Pioneer-forholdet ble tatt ut 9. juni 2011. Tiltale mot TInc og TODDI ble tatt ut 20. juni 2011. Det rettslige grunnlaget for tiltalene var ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a og nr. 2 for *«forsettlig eller grovt uaktsomt å ha medvirket til å gi ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forsto eller burde forstått at dette kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler»*. Videre fulgte det av tiltalen at påtalemyndigheten anså forholdet som grovt, jf. ligningsloven § 12-2 nr. 1 og nr. 2.¹³

¹³ Se tingrettsdommen punkt I (i) (s. 30 til 31) for gjengivelse av tiltalen for Polar Pioneer-forholdet vedrørende Brask og Klausen, og punkt I (i) (s. 10 til 12) for TInc og TODDI.

Tiltalen bygget på at vedlegget til TONIs selvangivelse var utarbeidet av Klausen i samråd med Brask, og godkjent av skatteavdelingen ved Transoceankonsernets hovedkontor i Houston.

Det faktiske grunnlaget for tiltalene var at opplysningene i selvangivelsen og vedleggene var misvisende og ufullstendige i det de ga et feilaktig inntrykk av at riggens kontinuerlige rettslige og faktiske aktivitet og tilknytning til Norge var opphørt da riggen ble solgt. For å avgjøre spørsmålet om riggen skulle gevinstbeskattes eller uttaksbeskattes var det ifølge tiltalen viktig at ligningsmyndighetene fikk fullstendige og korrekte opplysninger om riggens reelle rettslige og faktiske tilknytning til norsk jurisdiksjonsområde før og etter salgstidspunktet.

2.2.2 Tingrettens vurderinger

Det fulgte av skatteavtalen mellom Norge og USA at skatteplikten til Norge, for et selskap hjemmehørende i USA, var begrenset til inntekter som kunne tilskrives «*utøvelse av næringsvirksomhet ... gjennom fast driftssted*» i Norge. TONI var et amerikanskregistrert selskap. Dersom TONI hadde «*fast driftssted*» i Norge idet inntekten knyttet til overdragelsen ble realisert, ville følgelig fortjenesten være gjenstand for gevinstbeskatning. I motsatt fall kom de gunstigere reglene om uttaksbeskatning til anvendelse.

Spørsmålet for tingretten var hvorvidt gevinsten ble realisert mens TONIs faste driftssted i Norge bestod.

Tingretten delte seg på dette spørsmålet i et flertall og et mindretall. Flertallet kom til at virksomheten ved det faste driftsstedet opphørte 20. mai 1999 kl. 23.59. Flertallet fant at TONI på dette tidspunktet ikke lengre hadde noen kontraktspart i Norge, og heller ingen virksomhet i landet.¹⁴ Avgjørende for resultatet var om inntekten ble realisert, innvunnet og periodisert, før eller etter opphørstidspunktet. Flertallet konkluderte med at fortjenesten var innvunnet mens TONI hadde virksomhet ved sitt faste driftssted i Norge, men at inntekten ikke var periodisert før etter 21. mai 1999 kl. 00.01. Etter flertallets vurdering var det følgelig ikke hjemmel for å gevinstbeskatte inntekten i Norge, og de tiltalte hadde tolket de skatterettslige reglene korrekt.¹⁵

Dernest vurderte tingrettens flertall hvorvidt det var grunnlag for ulovfestet skattemessig gjennomskjæring. Flertallet kom til at grunnvilkåret for gjennomskjæring, at det

¹⁴ Tingrettsdommen punkt II (ii) (s. 83).

¹⁵ For den konkrete vurderingen se tingrettsdommen punkt II (ii) (s. 83 til 86). Tingrettens konklusjon fremgår i punkt II (ii) (s. 86 til 87).

hovedsakelige formålet med disposisjonen har vært å spare skatt, ikke var oppfylt fordi overdragelsen av Polar Pioneer også var motivert av andre forhold enn å spare skatt i Norge.¹⁶ Tingretten pekte i denne forbindelse på at overdragelsen av Polar Pioneer var en del av en større reorganisering i Transoceankonsernet som blant annet hadde som mål å tilpasse seg forskjellige skatteregimer med sikte på å betale minst mulig skatt. En reorganisering med formål å betale minst mulig skatt, måtte etter tingrettens vurdering anses som fullt legalt i et marked hvor skatt sees på som en kostnad på linje med andre kostnader, og hvor mangel på tilpasning ville svekke konkurransekraften.¹⁷

Tingrettens konklusjon var etter dette at det ikke forelå en «*skatte- eller avgiftsmessig fordel*».¹⁸ Samtlige tiltalte ble frifunnet.

Tingretten vurderte ikke de andre vilkår for straffeskyld, herunder om det ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i objektivt og subjektivt henseende, eller om straffansvar kunne rettes mot TInc og TODDI.

Frifinnelsen bygger altså på den underliggende materielle skatterett. Nærmere bestemt at en eventuell opplysningssvikt fra de tiltalte ikke medførte «*skatte- eller avgiftsmessige fordeler*», jf. ligningsloven § 12-1 nr. 1.

2.3 UTBYTTE

2.3.1 Det faktiske grunnlaget for forholdet

Tiltalt for utbytteforholdet var TInc, TODDI, Klausen, Brask og Koch.

Bakgrunnen for tiltaleposten var et utbytte som ble gitt fra det norske selskapet Transhav AS (THAV) til det danske selskapet Transocean Offshore Holding ApS (TOHA) i 2001.

THAV ble stiftet i 1996. Fra 1997 eide THAV 100 % av Transocean AS (TAS), et norsk Transocean-selskap som drev utleie og drift av rigger. I perioden 1997 til 2002 ble TAS' eiendeler og virksomhet solgt til beslektede selskaper, hvoretter TAS ble avviklet i 2002. Omorganiseringen førte, ifølge påtalemyndigheten, til en opphopning av kapital i THAV

¹⁶ Tingrettsdommen punkt II (iii) (s. 91).

¹⁷ Tingrettsdommen punkt II (iii) (s. 91).

¹⁸ Se nærmere om utvalgets tolkning av vilkåret «*skatte- eller avgiftsmessig fordel*» i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a i rapportens punkt 8.

på NOK 2,6 milliarder. Retten tok ikke stilling til hvorvidt kapitalen var en følge av omorganiseringen.

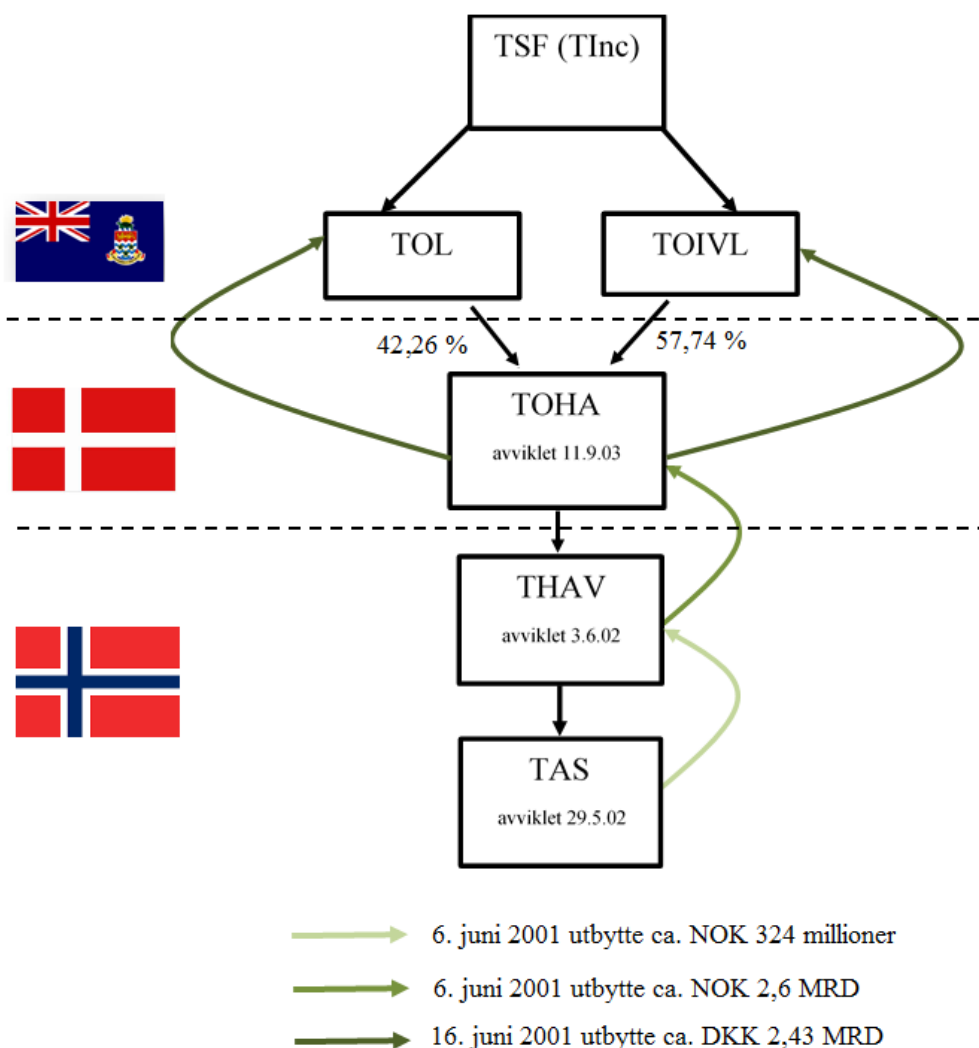
Det danske selskapet, TOHA, ble i november 1999 kjøpt som et tomt selskap av daværende konsernspiss, Transocean Sedco Forex Inc (TSF). Det ble holdt ekstraordinær generalforsamling i selskapet 22. desember 1999 hvor det ble vedtatt nye vedtekter, navneendring og nye styremedlemmer ble valgt. TFS ble eier av det nyopprettede selskapet. Aksjene i THAV ble 20. januar 2000 skutt inn som aksjekapital i TOHA. TOHA vedtok på generalforsamling samme dag at 100 % av aksjene i THAV skulle skytes inn som aksjekapital i TOHA. Samme dag ble også aksjene i TOHA overført til Transocean Offshore International Ventures Ltd (TOIVL), som umiddelbart overførte 42,26 % av aksjene til TOL. TOL og TOIVL var begge hjemmehørende på Cayman Island og 100% eid av TAS.

På generalforsamling 6. juni 2001 besluttet TAS å utbetale et ordinært aksjeutbytte på NOK 324 594 780 til THAV. Samme dato besluttet generalforsamlingen i THAV å utbetale hele sin frie egenkapital som ordinært utbytte til TOHA. Utbyttet var på NOK 2 599 920 558. Det er dette utbyttet som var omtvistet i saken.

TOHA besluttet på generalforsamling 19. juni 2001 å utdele et ordinært utbytte på DKK 2 430 500 000 til TOL og TOIVL fordelt etter eierbrøk.

TAS, THAV og TOHA ble avviklet henholdsvis 29. mai 2002, 3. juni 2002 og 11. september 2003.

Ved overdragelsen så eierstrukturen slik ut, illustrert er også de enkelte utbyttefordelingene:



Figur 1: Utbytteforholdet

THAVs selvangivelse med vedlegg for 2001 ble levert Stavanger ligningskontor 31. mai 2002. I selvangivelsen ble det opplyst om utbyttet fra THAV til TOHA. Det ble ikke opplyst om utbyttet fra TOHA til TOL og TOIVL. Selvangivelsens oversendelsesbrev var signert Klausen.

Stavanger ligningskontor varslet høsten 2004 om endring av THAVs ligning for 2001, og anmodet om ytterligere opplysninger. Årsaken til varselet var at Stavanger ligningskontor hadde mistanke om at utbyttet i realiteten hadde blitt overført fra Norge til Cayman Islands, og at TOHA kun ble brukt som gjennomstrømningselskap for utbyttet. Svarbrev til Stavanger ligningskontors varsel ble sendt hhv i november 2004 og februar 2005. Brask innga svarbrev av november 2004 på vegne av THAV. Koch innga svarbrev av februar 2005 på vegne av THAV. I svarbrev av november 2004 ble det opplyst at formålet med opprettelsen av TOHA ikke var å spare norsk skatt, og at ledelsen og

kontrollen av TOHA hele tiden hadde ligget i Danmark. I svarbrev av februar 2005 ble det videre opplyst at formålet med opprettelsen av TOHA ikke var å spare norsk skatt, men at dette kun hadde en underordnet betydning ved etableringen av TOHA.

Tiltale mot Brask og Klausen vedrørende utbytteforholdet ble tatt ut 9. juni 2011. Tiltale mot TInc og TODDI ble tatt ut 20. juni 2011. Tiltale mot Koch ble tatt ut 13. oktober 2013. Det rettslige grunnlaget for tiltalene var ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a for *«forsettlig eller grovt uaktsomt å ha medvirket til å gi ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forsto eller burde forstått at dette kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler»*. TInc og TODDI var i tillegg tiltalt for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr.1 bokstav d. Videre fulgte det av tiltalen at påtalemyndigheten anså forholdet som grovt, jf. ligningsloven § 12-2 nr. 1 og nr. 2.¹⁹

Tiltale for utbytteforholdet ble tatt ut som to tiltaleposter (heretter tiltalepost A og B). Tiltalepost A gjaldt opplysninger ved innleveringen THAVs selvangivelse. Tiltalepost B gjaldt opplysninger ved innleveringen av svarbrev i forbindelse med Stavanger ligningskontors varsel om endring av ligningen. Brask, TInc og TODDI var tiltalt for begge tiltaleposter. Klausen var kun tiltalt for tiltalepost A. Koch var kun tiltalt for tiltalepost B.

Det faktiske grunnlaget for tiltalepost A var at opplysningene i selvangivelsen med vedlegg etter påtalemyndighetens syn var misvisende og ufullstendige fordi det ikke ble gitt nødvendige opplysninger hvor det fremkom hvem som var virkelig eller endelig rettighetshaver til utbyttet, hvem som hadde reell rådighet over utbyttestrømmen, og hvem som i realiteten og endelig mottok midlene. Ifølge tiltalen var opplegget for utbyttestrømmen, utbytteutdelingen fra TOHA til TOL og TOIVL, planlagt, reelt besluttet og gjennomført av morselskapets skatteavdeling i Houston i samarbeid med de norske rådgiverne. Tiltalen bygget på at TOHA, i samsvar med selskapenes forutsetninger, i realiteten fungerte som et aktivitetsløst gjennomstrømningsselskap for utbytte fra THAV til TOL og TOIVL. Tiltalebeslutningen bygget videre på at skjemaene for aksjonærbeskatning var utarbeidet av Klausen i samråd med Brask, og godkjent av skatteavdelingen ved Transoceankonsernets hovedkontor i Houston.

Det faktiske grunnlaget for tiltalepost B var at opplysningene i svarbrevene var uriktige og/eller ufullstendige i det brevene var egnet til å villedde ligningsmyndighetene om TOHAs reelle funksjon, samt om gjennomstrømning av utbyttet. Ifølge tiltalen var TOHA

¹⁹ Se tingrettsdommen punkt I (i) (s. 40 til 44) for gjengivelse av tiltalen for utbytteforholdet vedrørende Brask og Klausen, punkt I (i) (s. 21 til 24) for TInc og TODDI og punkt I (i) (s. 6 til 8) for Koch.

ikke reell og endelig mottaker av utbyttet. Videre bygger tiltalene på at beslutningen om gjennomstrømningen av utbyttet fra THAV via TOHA til TOL og TOIVL på Cayman Islands inngikk i en samlet plan, truffet ved Transoceankonsernets hovedkontor i Houston i samråd med de norske rådgiverne.

2.3.2 Tingrettens vurderinger

Utgangspunktet var at utdeling av utbytte til utenlandske eierselskap er underlagt skatteplikt, såkalt kildeskatt, jf. skatteloven § 10-13. I henhold til den nordiske skatteavtalen fra 1996 kunne imidlertid utbytte unntaksvis utbetales skattefritt til land omfattet av avtalen. Dersom utbytte kunne utbetales skattefritt, måtte utdelende selskap eie minst 10 % av mottakende selskap, samt at mottakende selskap var «*virkelig rettighetshaver*» til det utbetalte utbytte. I henhold til interne danske regler medførte transaksjonen fra TOHA til TOL og TOIVL ingen skatteplikt i Danmark på tidspunktet for overdragelsen.

Det var klart at TOHA eide minst 10 % av THAV. Spørsmålet for tingretten var hvorvidt TOHA var «*virkelig rettighetshaver*» til det utbetalte utbytte.

Tingretten fant det bevist at beslutningen om utbetalingen til TOL og TOIVL var et resultat av konsernstyring, og at slik styring var innenfor det som måtte anses som normal styring i et konsern. Tingretten pekte videre på at det danske selskapet var «*en realitet med selskapsrettslig frihet, ansvar og risiko*».²⁰ Det kunne derfor ikke være avgjørende at TOHAs selvstendighet var mer formell enn reell. Tingretten konkluderte etter dette med at TOHA var utbyttets «*virkelig rettighetshaver*».²¹

Tingretten vurderte deretter hvorvidt det det var grunnlag for tilordning etter skatteloven § 10-13 fordi TOL og TOIVL var «*reell eier*» av utbyttet. Tingretten konkluderte med at det hverken rettslig eller faktisk var grunnlag for slik tilordning av utbyttet.²²

Endelig vurderte tingretten hvorvidt det var grunnlag for ulovfestet skattemessig gjennomskjæring. Tingretten kom til at grunnvilkåret for gjennomskjæring ikke var oppfylt. Hovedformålet med utbyttet var ikke å spare norsk skatt, og tingretten fant at omorganiseringene i Transoceankonsernet hadde flere formål, herunder å spare skatt i USA.²³

²⁰ Tingrettsdommen punkt III (ii) (s. 125).

²¹ Tingrettsdommen punkt III (ii) (s. 125).

²² Tingrettsdommen punkt III (iii) (s. 127).

²³ Tingrettsdommen punkt III (iv) (s. 136 og 137).

Etter tingrettens vurdering hadde de tiltalte følgelig tolket de skatterettslige reglene korrekt, og det forelå ingen «*skatte- eller avgiftsmessig fordel*». Samtlige tiltalte ble frifunnet.

Tingretten vurderte ikke de andre vilkår for straffeskyld, herunder om det ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i objektivt og subjektivt henseende, eller om straffansvar kunne rettes mot TInc og TODDI.

Frifinnelsen bygger altså på den underliggende materielle skatterett. Nærmere bestemt at en eventuell opplysningssvikt fra de tiltalte ikke medførte «*skatte- eller avgiftsmessige fordeler*», jf. ligningsloven § 12-1 nr. 1.

2.4 KONSERNBIDRAG

2.4.1 Det faktiske grunnlaget for forholdet

Tiltalt for konsernbidragsforholdet var TInc, TODDI, Klausen, Brask og Koch.

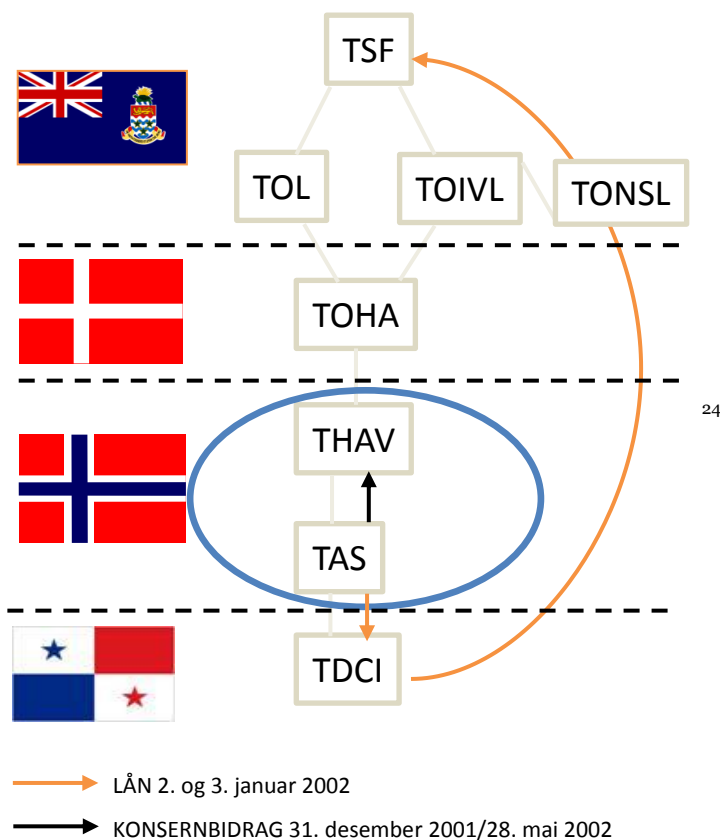
Bakgrunnen for tiltaleposten var ulike transaksjoner gjort i forbindelse med oppløsningen av TAS. Som ledd i oppløsningen, ble det 28. mai 2002 gitt et konsernbidrag fra TAS til THAV. Det var dette konsernbidraget som dannet grunnlaget for tiltaleposten.

TAS ble besluttet oppløst på ekstraordinær generalforsamling 10. desember 2001. Den 27. desember samme år solgte selskapet sine seks gjenværende rigger til TOIVL for USD 542 500 000.

Den 2. januar 2002 lånte TAS ut beløp tilsvarende salgssummen til Transocean Drilling Company Inc (TDCI), sitt heleide datterselskap i Panama. Den påfølgende dag lånte TDCI det samme beløpet til konsernspissen, TSF. TAS overdro den 13. mai sin fordring mot TDCI til THAV.

Den 28. mai 2001, en dag før avviklingen av TAS, besluttet generalforsamlingen i selskapet å utbetale et konsernbidrag på NOK 5 583 659 200 til THAV.

Tabellen nedenfor illustrerer selskapsstrukturen på tidspunktet for avgivelse av konsernbidraget, samt de relevante disposisjonene som ble foretatt.



Figur 2: Konsernbidraget 24

Ved innleveringen av TAS' selvangivelse for 2001 ble det opplyst at TAS hadde avgitt konsernbidrag til THAV, og det ble fremsatt krav om fradrag for konsernbidraget. I forbindelse med avviklingen av TAS ble det sammen med selvangivelsen sendt krav om forhåndsligning for 2001 og 2002. Klausen leverte selvangivelsene på vegne av TAS. Det ble senere sendt en mer detaljert redegjørelse til ligningsmyndighetene vedrørende transaksjonene mellom de beslektede selskap i forbindelse med oppløsningen av TAS. Hva gjelder inntektsåret 2001, ble det i redegjørelsen lagt til grunn at vilkårene for konsernbidrag var oppfylt, og opplysninger om riggsalget til TOIVL. Hva gjelder inntektsåret 2002, ble det i redegjørelsen blant annet opplyst at det med virkning fra 2. januar 2002 ble lånt USD 542 500 000 til TDCI registrert i Panama. Det ble videre opplyst at beløpet ble mottatt i forbindelse med salget av boreriggene. Det ble ikke gitt opplysninger om hvordan TDCI hadde disponert lånet fra TAS.

²⁴ Fra Hanne Holen, «Transocean-saken: Sentrale problemstillinger», *Revisjon & regnskap* nr. 3/2016 s. 47.

Tiltale mot Brask og Klausen for konsernbidragsforholdet ble tatt ut 9. juni 2011. Tiltale mot TInc og TODDI ble tatt ut 20. juni 2011. Tiltale mot Koch ble tatt ut 13. oktober 2013. Det rettslige grunnlaget for tiltalene var ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a og nr. 2 for «*forsettlig eller grovt uaktsomt å ha medvirket til å gi ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forsto eller burde forstått at dette kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler*». Videre fulgte det av tiltalen at påtalemyndigheten anså forholdet som grovt, jf. ligningsloven § 12-2 nr. 1 og nr. 2.²⁵

Det faktiske grunnlaget for tiltalene var at opplysningene i selvangivelsen og vedleggene var misvisende og ufullstendige fordi ligningsmyndighetene ikke fikk nødvendig informasjon som gjorde det mulig å vurdere lånetransaksjonens tilknytning til morselskapet TSF. Ifølge tiltalen ble det feilaktig opplyst og gitt inntrykk av at det kun var lånt midler til TDCI, mens midlene omgående ble viderelånt usikret til TSF. Videre fulgte det av tiltalebeslutningene at TDCI ikke hadde andre funksjoner enn å fungere som gjennomstrømningsselskap for overføring av midlene til TSF, og at formålet med denne konstruksjonen var å unngå å overføre midlene direkte til TSF fordi et direktelån ville medføre begrensninger i retten til fradrag for konsernbidraget.

2.4.2 Tingrettens vurderinger

I henhold til skatteloven § 10-2 første ledd kunne et selskap «*kreve fradrag ... for konsernbidrag*» ved inntektsligningen dersom bidraget er «*lovlig*» etter aksjeloven. Skatteloven § 10-2 første ledd innebar at konsernbidrag måtte ligge innenfor det aksjeloven § 8-1 tredje ledd betegnet som «*fri egenkapital*». Tilsvarende gjaldt kredittytelser til fordel for morselskap utenfor EØS området. Det gjaldt ingen tilsvarende regel for lån til egne datterselskap. Et spørsmål var derfor hvorvidt det i realiteten var konsernspissen på Cayman Islands som hadde fått aksjonærlånet fra TAS. Tingretten fant det ikke nødvendig å ta stilling til spørsmålet da TAS hadde opparbeidet tilstrekkelig fri egenkapital på utdelingstidspunktet. Kvoten med fri egenkapital var, etter tingrettens vurdering, «*fylt opp igjen*» da TAS overdro fordringen på TDCI til THAV. Følgelig var det tilstrekkelig fri egenkapital ved utdelingen av konsernbidraget på generalforsamlingen.²⁶

Tingretten fant videre at konsernbidraget var lovlig etter aksjeloven § 16-9. TAS hadde således krav på fradrag etter skatteloven § 10-2 første ledd.

²⁵ Se tingrettens dom punkt I (i) (s. 32 til 33) for gjengivelse av tiltalen for konsernbidragsforholdet vedrørende Brask og Klausen, punkt I (i) (s. 12 til 14) for TInc og TODDI og punkt I (i) (s. 4 til 6) for Koch.

²⁶ Tingrettsdommen punkt IV (v) (s. 170 til 171).

Etter tingrettens vurdering hadde de tiltalte følgelig tolket de skatterettslige reglene korrekt, og det forelå ingen «*skatte- eller avgiftsmessig fordel*». Samtlige tiltalte ble frifunnet.

Tingretten vurderte ikke de andre vilkår for straffeskyld, herunder om det ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i objektivt og subjektivt henseende, eller om straffansvar kunne rettes mot TInc og TODDI.

Frifinnelsen bygger altså på den underliggende materielle skatterett. Nærmere bestemt at en eventuell opplysningssvikt fra de tiltalte ikke medførte «*skatte- eller avgiftsmessige fordeler*», jf. ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a.

Staten ved Finansdepartementet hadde fremsatt krav om erstatning mot de tiltalte for konsernbidragsforholdet. Fordi tingretten kom til at konsernbidraget var lovlig etter aksjelovens regler, forelå det ikke et økonomisk tap for staten. Erstatningskravet førte følgelig ikke frem, og alle de tiltalte ble frifunnet for erstatningskravet.²⁷

2.5 ARCADE

2.5.1 Det faktiske grunnlaget for forholdet

Tiltalt for Arcade-forholdet var Arcade Drilling AS (Arcade), TInc, TODDI, Klausen og Brask.

Bakgrunnen for tiltaleposten var den skatterettslige hjemmehørighet til Arcade. Arcade ble stiftet og registrert i Norge i 1990.

Arcade eide to rigger, Paul B Loyd (PBL) og Henry Goodrich (HG). Ingen av riggene hadde operert på norsk sokkel siden 1995. Riggene opererte på henholdsvis britisk og kanadisk sokkel.

Arcade betalte skatt til Norge de første årene etter etableringen. Den 31. januar 2001 ble Arcade kjøpt opp av Transoceankonsernet, og i forbindelse med innleveringen av selvangivelsene for 2001 og 2002 ble det gjort gjeldende at selskapets skatteplikt til Norge opphørte med virkning fra 1. januar 2001.

Tiltale mot Brask og Klausen for Arcade-forholdet ble tatt ut 9. juni 2011. Tiltale mot TInc og TODDI ble tatt ut 20. juni 2011. Tiltale mot Arcade ble tatt ut 13. april 2012. Det

²⁷ Tingrettsdommen punkt IV (v) (s. 180).

rettslige grunnlaget for tiltalene var ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a og nr. 2 for «*forsettlig eller grovt uaktsomt å ha medvirket til å gi ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forsto eller burde forstått at dette kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler*». Videre fulgte det av tiltalen at påtalemyndigheten anså forholdet som grovt, jf. ligningsloven § 12-2 nr. 1 og nr. 2.²⁸

Tiltale for Arcade-forholdet ble tatt ut som to tiltaleposter (heretter tiltalepost A og B). Tiltalepost A knyttet seg til selvangivelsen for inntektsåret 2001. Tiltalepost B knyttet seg til selvangivelsen for inntektsåret 2002. Alle de tiltalte ble tiltalt for begge tiltaleforhold.

Det faktiske grunnlaget for tiltaleforhold A var at det ved innleveringen av selvangivelsen for inntektsåret 2001 feilaktig ble gitt inntrykk av at de vesentlige styrefunksjoner ble ivaretatt av Arcades styre, til tross for at få eller ingen styreaktiviteter ble utført der. Påtalemyndigheten hevdet i tiltalen at beslutningsmyndigheten i realiteten, etter fusjonen i 2001, ikke ble utøvet i Storbritannia som opplyst til ligningskontoret, men i det alt vesentlige ved Transoceankonsernets hovedkontor i Houston, USA.

Det faktiske grunnlaget for tiltaleforhold B var at det ved innleveringen av selvangivelsen for inntektsåret 2002 ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger fordi Arcades rådgivere ga inntrykk av at selskapet var organisert slik at det var globalskattepliktig til både Norge og Storbritannia. I selvangivelsen for inntektsåret 2002 ble det vist til og bygget på opplysningene gitt i selvangivelsen for inntektsåret 2001, som etter påtalemyndighetens syn også var uriktige, jf. ovenfor. Tiltalen bygget videre på at det var en uriktig eller ufullstendig opplysning at det ikke fremkom at de to norske styremedlemmene, samt norsk daglig leder, ble skiftet 19. desember 2001, og at det etter dette tidspunktet ikke var tilknytningspunkter til Norge ut over registreringen og innsendelse av regnskapet.

Etter påtalemyndighetens syn opphørte ikke Arcades skatteplikt til Norge før 19. desember 2002.

2.5.2 Tingrettens vurderinger

Det fulgte av skatteloven § 2-2 første ledd bokstav a, jf. sjette ledd at ethvert aksjeselskap «*hjemmehørende i riket*» har skatteplikt til Norge. Spørsmålet for tingretten var hvorvidt Arcade var hjemmehørende i Norge.

²⁸ Se tingrettens dom punkt I (i) (s. 34 til 40) for gjengivelse av tiltalen for utbytteforholdet vedrørende Brask og Klausen, punkt I (i) (s. 14 til 21) for TInc og TODDI, og punkt I (i) (s. 45 til 52) for Arcade.

Tingretten fant det bevist at samtlige styremøter i Arcade fant sted i Storbritannia fra og med juni 2001. Styret bestod, frem til generalforsamling 19. desember 2002, av to nordmenn og to amerikanere.²⁹ Det ble videre lagt til grunn at styremøtene frem til 1. mai 2001 ble holdt per telefon eller ved skriftlig sirkulasjon, men at alle styremøtene fra og med 13. juni 2001 ble avholdt i Aberdeen.³⁰ Arcade hadde ingen ansatte i Norge i den aktuelle perioden, og tingretten la videre til grunn at regionalkontoret i Storbritannia stod for den daglige ledelsen av selskapet.³¹

Tingretten fant at den selskapsrettslige tilknytningen, slik påtalemyndigheten anførte, ikke var avgjørende for vurderingen. Det avgjørende var hvorvidt selskapet reelt sett ble styrt fra Norge.³² Tingretten kom etter en konkret vurdering til at Arcade ikke var «*hjemmehørende*» i Norge i inntektsårene 2001 og 2002.³³

Etter tingrettens vurdering hadde de tiltalte følgelig tolket de skatterettslige reglene korrekt, og det forelå ingen «*skatte- eller avgiftsmessig fordel*». Samtlige tiltalte ble frifunnet.

Tingretten vurderte derfor ikke de andre vilkår for straffeskyld, herunder om det ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i objektivt og subjektivt henseende, eller om straffansvar kunne rettes mot TInc og TODDI.

Frifinnelsen bygger altså på den underliggende materielle skatterett. Nærmere bestemt at en eventuell opplysningssvikt fra de tiltalte ikke medførte «*skatte- eller avgiftsmessige fordeler*», jf. ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a.

2.6 REGNSKAP

2.6.1 Det faktiske grunnlaget for forholdet

Tiltalt for regnskapsforholdet var TInc og TODDI.

Regnskapsforholdet bygget på at verdsettelsen og behandlingen av goodwill i THAVs konsernregnskaper for årene 1997 til 2001 var avlagt i strid med regnskapsreglene. I løpet av 1997 ble seks rigger overdratt konserninternt fra TAS til TOL. TAS resterende

²⁹ Tingrettsdommen punkt V (i) (s. 189).

³⁰ Tingrettsdommen punkt V (i) (s. 189 til 190).

³¹ Tingrettsdommen punkt V (i) (s. 190).

³² Tingrettsdommen punkt V (iv) (s. 210).

³³ Tingrettsdommen punkt V (iv) (s. 215).

rigger ble solgt i desember 2001. I balansen til konsernregnskapet til THAV var det oppført goodwill med NOK 5 165 millioner 31. desember 1996. Beløpet ble avskrevet lineært frem til riggene ble solgt i 2001. Konserngoodwill ble deretter nedskrevet til kr. 0 den 31. desember 2001.

Tiltale mot TInc og TODDI for regnskapsforholdet ble tatt ut 20. juni 2011. Det rettslige grunnlaget for tiltalen var regnskapsloven § 8-5 første ledd annet straffalternativ «*[f]or under særdeles skjerpene omstendigheter forsettlig eller uaktsomt å ha medvirket til overtredelse av regnskapsloven eller forskrift gitt i medhold av loven.*», jf. §§ 3-2, 3-6, 4-4, 4-2, 5-7, 5-19, 7-1 og 7-14.³⁴

Det faktiske grunnlaget for regnskapsforholdet var at THAVs konsernregnskaper for årene 1997 til 2001 var avlagt i strid med regnskapsreglene i det (i) det ble satt en for høy verdi på goodwill og en for lav verdi på riggene i THAVs åpningsbalanse for 1996 ved Transocean Offshore Incs (senere TInc) overdragelse av aksjene i TAS til THAV i 1996, (ii) ikke ble foretatt en verdsetting og regnskapsføring av avgang for goodwill ved salget av seks rigger fra TAS til TOL i 1997, (iii) ikke foretatt nedskrivning av goodwill i årene 1997 til og med 2000, (iv) (subsidiært) nedskrevet goodwill med ca. 3,5 milliarder i forbindelse med salget av de gjenværende seks riggene i 2001 til tross for at det var merverdier i TAS. Disse merverdiene ble overført vederlagsfritt til et annet selskap i konsernet hjemmehørende på Cayman Islands. Beløpet skulle etter påtalemyndighetens syn ikke vært fradragsført i THAVs konsernregnskap.

2.6.2 Tingrettens vurderinger

En forutsetning for straffansvar var at vilkårene for foretaksstraff etter straffeloven 1902 § 48a, jf. § 48b var oppfylt. Tingretten la til grunn at det var THAV som hadde plikt til å avlegge konsernregnskap i samsvar med regnskapsloven, og som følgelig var pliktsubjekt etter det aktuelle straffebedet.³⁵ Tiltalen rettet seg imidlertid mot konsernspissen, TInc, og managementselskapet TODDI, i det THAV var avviklet som selskap da tiltalen ble tatt ut.

Det fulgte av straffeloven 1902 § 48a at et foretak kan straffes når «*noen*» som handler «*på vegne av*» foretaket har overtrådt et straffebedet. Tingretten presiserte at mor- og datterselskap er selvstendige rettssubjekter og at det som utgangspunkt ikke gjelder noen generell regel om identifikasjon mellom selskapene.³⁶ Strafferettslig ansvar kunne

³⁴ Se tingrettsdommen punkt I (i) (s. 26 til 28) for gjengivelse av tiltalen for regnskapsforholdet.

³⁵ Tingrettsdommen punkt VI (v) (s. 230).

³⁶ Tingrettsdommen punkt VI (v) (s. 232).

imidlertid være aktuelt dersom det forelå tilstrekkelig personell tilknytning mellom morselskapet og den fysiske gjerningspersonen. Spørsmålet for tingretten var om det var bevist ut over enhver rimelig tvil at personer med hjemmel til å representere TInc og TODDI – det vil si personer som sto i et tillitsvalgt-, ansettelses- og/eller oppdragstakerforhold til dem – forsettlig eller uaktsomt hadde medvirket til de påståtte regnskapsovertredelsene.

Tingretten fant at det ikke var tilstrekkelige holdepunkter for å konkludere med at noen personer med hjemmel til å representere TInc og TODDI hadde medvirket subjektivt sett. Tingretten fant heller ikke grunnlag for at noen med hjemmel til å representere TInc og TODDI hadde medvirket ut i fra systembetragtninger.³⁷

Tingretten tok ikke stilling til de regnskapsmessige spørsmålene i det de tiltalte uansett ikke kunne straffes. TInc og TODDI ble følgelig frifunnet.³⁸

Del III Rettslige utgangspunkt

3. Innledning

Før utvalgets konkrete evaluering av Økokrims etterforskning og irettføring av Transocean-saken i rapportens del IV, finner utvalget det nødvendig å gjennomgå de rettslige utgangspunkter som vil være av betydning for utvalgets evaluering. Utvalget vil først gi en oversikt over påtalemyndighetens objektivitetsplikt. Deretter vil utvalget kort gjøre rede for påtalemyndighetens instruksjonsmyndighet, med særlig vekt på instruksjonsmyndigheten innad i det enkelte nivå i påtalemyndigheten. I samsvar med mandatet vil utvalget i rapportens del IV evaluere påtalemyndighetens tidsbruk og fremdrift i Transocean-saken, samt den generelle planleggingen og styringen av etterforskningen og ressursbruken. Som ramme for denne del av evalueringen, finner utvalget det nødvendig å kort gjøre rede for de krav som stilles til etterforskningens formål, tempo og fremdrift. Endelig vil utvalget gi en oversikt over vilkårene for straffansvar etter ligningsloven § 12-1 nr. 1. Utvalget er i mandatet bedt om å vurdere det rettslige grunnlaget for påtalemyndighetens subsidiære anførsel om at den straffesanksjonerte opplysningsplikten etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 også omfattet opplysninger som ikke hadde betydning for ligningsresultatet. Utvalgets vil redegjøre for sin vurdering av påtalemyndighetens subsidiære anførsel i rapportens punkt 8.

³⁷ Tingrettsdommen punkt VI (v) (s. 240).

³⁸ Tingrettsdommen punkt VI (v) (s. 240).

4. Påtalemyndighetens objektivitetsplikt

Det er et viktig prinsipp i norsk rett og i organiseringen av samfunnet at forvaltningen skal opptre objektivt. For alminnelig forvaltningsvirksomhet følger dette av reglene om habilitet, likhetsprinsippet og læren om myndighetsmisbruk.

For påtalemyndighetens vedkommende følger det av straffeprosessloven § 55 fjerde ledd at «*[p]åtalemyndighetens tjenestemenn skal opptre objektivt i hele sin virksomhet, herunder etterforskningsstadiet, når det treffes påtalevedtak og ved iretteføring av saken.*»³⁹

Det er særlig viktig at påtalemyndigheten opptrer objektivt. Grunnen er at det tilligger påtalemyndigheten å undersøke og fremme en sak med påstand om straff. Straff er samfunnets strengeste reaksjon overfor borgerne.

Et utslag av objektivitetsplikten er presisert i straffeprosessloven § 226 tredje ledd der det heter at «*[e]r en bestemt person mistenkt, skal etterforskningen søke å klarlegge både det som taler mot ham og det som taler til fordel for ham*». At påtalemyndigheten nøkternt skal ha for øye både det som taler til gunst for mistenkte og det som trekker i retning av straffeansvar og skjerpet reaksjon, er presisert uttrykkelig i forarbeidene til straffeprosessloven § 55.⁴⁰

Det følger av forarbeidene til straffeprosessloven § 55 at formålet med bestemmelsen er å gjøre påtalemyndigheten ytterligere bevisst sin plikt å opptre objektivt på alle stadier av saken.⁴¹

Det følger av ordene «*skal*» og «*i hele sin virksomhet*» i straffeprosessloven § 55 at påtalemyndigheten er underlagt en objektivitetsplikt ved utførelsen av alle påtalemessige oppgaver. Av forarbeidene til bestemmelsen fremgår det at objektivitetspliktens rekkevidde vil kunne være forskjellig avhengig av hvilket stadium straffesaken befinner

³⁹ Straffeprosessloven § 55 fjerde ledd trådte i kraft 13. september 2013. Bestemmelsen er en lovfesting av den generelle objektivitetsplikten som følger av god påtaleskikk, jf. Prop. 147 L (2012-2013), *Endringer i straffeprosessloven mv. (behandling og beskyttelse av informasjon)* s. 174.

⁴⁰ Prop. 147 L (2012-2013) s. 174.

⁴¹ Prop. 147 L (2012-2013) s. 174 til 175.

seg på.⁴² I NOU 2007:7 fremgår det at «størst betydning har [objektivitets]prinsippet under etterforskningen, men det gjelder også under hovedforhandlingen og ved spørsmål om gjenopptagelse».⁴³ I utredningen begrunnes objektivitetsplikts forskjeller på de ulike stadier i straffesaksbehandlingen på side 150:

«Kravet til objektivitet er like sterkt under innledningsforedraget og under selve forhandlingen som på etterforskningsstadiet. Under selve forhandlingen vil det likevel være naturlig og forsvarlig med en rollefordeling mellom aktor og forsvareren.»

Objektivitetsplikten gjelder som nevnt «i hele [påtalemyndighetens] virksomhet», noe som innebærer at påtalemyndigheten etter omstendighetene vil ha en plikt til å nedlegge påstand om frifinnelse eller frafalle aktuelle tiltaleposter underveis i prosessen dersom påtalemyndigheten kommer til at det ikke er grunnlag for straffansvar. For hovedforhandlingens vedkommende følger det særskilt av straffeprosessloven § 304 første ledd tredje punktum at aktor har plikt til å frafalle tiltalen eller påstå frifinnelse dersom det etter bevisføringen under hovedforhandling «fremstår som klart» at det ikke er ført tilstrekkelig bevis for domfellelse.

Beviskravet for å ta ut tiltale er det samme som for å domfelle. Høyesterett har formulert kravet til tiltale slik: «Ved vurderingen av tiltalen gjelder de samme strenge beviskrav som ved pådømmelse».⁴⁴

En slik rettsoppfatning har lenge blitt lagt til grunn av påtalemyndigheten. I Riksadvokatens avgjørelse 22. mai 2000 ble følgende uttalt om krav til uttak av tiltale:

«En beslutning fra påtalemyndigheten om å ta ut tiltale er avhengig av to forhold: Den kompetente påtalemyndighet må på bakgrunn av etterforskningsmaterialet være overbevist om siktedes skyld, og være av den oppfatning at det er mulig å bevise dette utenfor enhver rimelig tvil i retten. Hvis disse vilkår ikke er tilfredsstillende er det ikke i samsvar med god påtaleskikk å ta ut tiltale. Med andre ord plikter påtalemyndigheten i slike situasjoner å henlegge saken. Dette prinsipp har vært nedfelt i påtalemyndighetens faste praksis gjennom mange, mange år. Det følger av foranstående at det heller ikke anses som påtaleetisk korrekt å ta ut

⁴² Prop. L 147 (2012-2013), *Endringer i straffeprosessloven mv. (behandling og beskyttelse av informasjon)* s. 175.

⁴³ NOU 2007:7, *Fritz Moen og norsk strafferettspleie* s. 95. Tilsvarende følger av Johs. Andenæs, «God åklagarsed», *Förhandlingarna vid det 31 nordiska juristmötet Helsingfors 19-21 augusti 1987*, Del I 1987 s. 57-70 (s. 68).

⁴⁴ Rt. 2015 s. 65 (avsnitt 27).

en mer omfattende tiltale enn det er bevismessig dekning for i etterforskningsdokumentene, med det siktemål å bruke hovedforhandlingen som et middel til å fremskaffe ytterligere opplysninger. Er tiltalekompetent påtalemyndighet av den oppfatning at det bør være mulig å fremskaffe bevis for gjerningsmanns skyld ut over det etterforskningsdokumentene viser, skal det beordres ytterligere etterforskning.

Ovenstående syn om når det er korrekt å ta ut tiltale, er begrunnet i to hovedhensyn: For det første er det en stor personlig prøvelse og kan representere en betydelig belastning på det sosiale omdømme å bli satt under tiltale – i alle fall for moralsk vanærende handlinger. De forholdsvis strenge krav som stilles før det er berettiget å ta ut tiltale, representerer således en viktig rettssikkerhetsgaranti. I sin behandling av straffesaker skal påtalemyndigheten være objektiv, og det er en viktig side av dette krav at saker avgjøres i samsvar med de ordinære beviskrav også overfor gjerningsmenn som har foretatt handlinger eller for øvrig vist en atferd som opprører.

Det andre hovedhensyn er hensynet til domstolens rolle i straffeprosessen som er basert på anklageprinsippet: Under hovedforhandlingen skal domstolen primært ta standpunkt til en objektivt vurdert og ferdig underbygget anklage, og ikke ha ansvar for å fremskaffe bevisene for anklagen.»⁴⁵

Tilsvarende rettsoppfatning er senere fulgt opp, blant annet i Riksadvokatens rundskriv 2/2012, hvor det fremgår:

«Påtalemyndigheten må være overbevist om siktedes straffeskyld for å ta ut tiltale, og må være av den oppfatning at straffeskylden kan bevises i retten. Dette innebærer at påtalemyndigheten skal legge samme bevisterskel til grunn som den domstolene anvender for å avsi fellende dom og at det stilles et tilleggskrav til mulighetene for å føre bevis i retten.»⁴⁶

Altså må vurderingen av tiltalespørsmålet bero på det faktiske grunnlaget som kan bevises i retten. En annen implikasjon er at påtalemyndigheten ikke kan ta ut en mer omfattende tiltale enn det er bevismessig dekning for i etterforskningsdokumentene.⁴⁷ Det er etter dette særlig viktig at påtalemyndigheten på tiltalestadiet foretar en nøytral og objektiv vurdering av den etterforskning som er gjennomført.

⁴⁵ Gjengitt i Tor-Geir Myhrer, «Fra riksadvokaten», *Tidsskrift for Strafferett* 02/2001 punkt 3.3.1 (s. 134 til 135).

⁴⁶ Side 3 til 4.

⁴⁷ Tor-Geir Myhrer, «God påtaleskikk», i *Juss og etikk*, Oslo 2005 s. 15 til 88 (s. 79 til 80).

I tillegg til de nevnte lovregler i straffeprosessloven er objektivitetsplikten søkt varetatt ved å begrense adgangen til å instruere påtalemyndigheten i enkeltsaker. Som en del av den utøvende makt har Kongen i statsråd (regjeringen) i prinsippet en generell instruksjons- og omgjøringsmyndighet overfor Riksadvokaten i enkeltsaker, jf. straffeprosessloven § 56 annet ledd, annet punktum og § 75. Det er imidlertid en utbredt oppfatning om, og langvarig praksis for, at politiske myndigheter ikke skal gripe inn i enkeltsaker i strafferettspleien. Påtalemyndigheten er følgelig uavhengig i praksis.⁴⁸

En annen implikasjon er at påtalemyndigheten, på samme måte som overfor politiet, må vareta objektivitetsplikten i sin samhandling med andre forvaltningsorganer. Selv om skatteetaten skal opptre objektivt, jf. forvaltningens generelle objektivitetsplikt, ligger det en sentral rettssikkerhetsgaranti i at påtalemyndigheten med en viss distanse vurderer anmeldelser av straffbare forhold som er undersøkt/klarlagt/etterforsket av skatteetaten eller andre forvaltningsorganer.

Et forhold som i denne sammenheng kan nevnes, men som ikke direkte gjelder objektivitetsplikten, er at det er andre materielle og prosessuelle krav for å nå frem med et straffekrav, enn det som gjelder når enkeltvedtak fattes (eksempelvis ligning, endringsligning og tilleggsatt).

En tredje implikasjon er at påtalemyndigheten bør vise stor tilbakeholdenhet når den uttaler seg i media om konkrete straffesaker.⁴⁹ Tilbakeholdenhet er særlig viktig der skyldforholdet ikke er avklart. Riksadvokaten har i rundskriv 12. februar 1981 om *Meddelelser til offentligheten om straffesaker* gitt følgende retningslinjer om påtalemyndighetens uttalelser til offentligheten i konkrete straffesaker:

«3. Meddelelser og opplysninger til offentligheten må være strengt refererende og gitt i en nøktern form uten vurderende kommentarer.

...

⁴⁸ NOU 2016:24 *Ny straffeprosesslov* s. 184 med videre henvisninger.

Straffeprosesslovutvalget foreslår i sin utredning en egen lovbestemmelse som slår fast prinsippet om påtalemyndighetens uavhengighet overfor Kongen i statsråd (regjeringen), departementet og øvrige myndighetsorganer i enkeltsaker. Utvalget foreslår også at den instruksjonsmyndighet i enkeltsaker som Kongen i statsråd har etter gjeldende rett oppheves. Se utvalgets rapportens punkt 5 for påtalemyndighetens instruksjonsmyndighet.

⁴⁹ Johs. Andenæs, «God åklagarsed», *Förhandlingarna vid det 31 nordiska juristmötet Helsingfors 19-21 augusti 1987*, Del I 1987 s. 57 til 70 (s. 63).

5. Det må vises særlig varsomhet med opplysninger om og innholdet i anmeldelser, før disse er vurdert og nærmere undersøkt og prøvet.»⁵⁰

Nøktern og refererende form innebærer blant annet at påtalemyndigheten i meddelelser ikke må spekulere i mistenktes motiv.⁵¹ Punkt 5 i Riksadvokatens rundskriv, om at man må vise særlig varsomhet med opplysninger om anmeldelser før disse er kontrollert og etterprøvd, gjelder generelt for opplysninger i straffesaker. Årsaken er at beskyldninger eller påstander ved nærmere undersøkelser kan vise seg å ikke være riktige, være overdrevne eller ha en helt ordinær forklaring.⁵²

I samsvar med objektivitetsplikten slik den er sikret på de nevnte steder i lovgivningen og de hensyn objektivitetsplikten skal vareta, er det avgjørende for påtalemyndigheten ved vurderingen av om tiltale kan tas ut at påtalemyndigheten på bakgrunn av etterforskningsmaterialet er overbevist om siktedes straffeskyld, og at det er mulig å bevise straffeskylden utover enhver rimelig tvil i retten.⁵³

Med hensyn til faktum må påtalemyndigheten se det slik at den kan bevise straffeskyld ut over enhver rimelig og fornuftig tvil i retten. Med hensyn til lovanvendelsen, det vil si når det er uklart om et uomtvistet faktum rammes av straffebestemmelsen, stilles ikke de samme krav. Myhrer uttaler følgende om det krav som gjelder ved rettslig tvil:

«Et like strengt krav her ville gjort rettsutvikling og rettsavklaring vanskelig. I slike tilfeller er det «bare» krav om at spørsmålet ut fra en forstandig vurdering er prosedabelt, og at det foreligger et behov for rettsavklaring. God påtaleskikk vil i disse tilfellene fordre at påtalemyndigheten er særdeles nøktern i sin omtale av tiltalen og tiltalte. Selv om handlingen kan være moralsk tvilsom, er det viktig at det ikke gis uttalelser som stempler tiltalte som «skyldig», jf. EMK art. 6 (2). I tillegg til å være en belastning for tiltalte er det dårlig påtaleskikk også fordi det gir aktor en større «fallhøyde», og kan gi inntrykk av en nidkjær påtalemyndighet med dårlig vurderingsevne.»⁵⁴

Objektivitetsplikten har to øvrige implikasjoner. For det første medfører den at det i rimelig utstrekning må etableres prosessuelle sikkerhetsmekanismer som sikrer at påtalemyndighetens vurdering av faktum og lovanvendelse holder akseptabel kvalitet

⁵⁰ Punkt IV (s. 4).

⁵¹ Tor-Geir Myhrer, «God påtaleskikk», i *Juss og etikk*, Oslo 2005 s. 15 til 88 (s. 50).

⁵² Myhrer, *God påtaleskikk* s. 51.

⁵³ Jf. Riksadvokatens avgjørelse 22. mai 2000.

⁵⁴ Tor-Geir Myhrer, «God påtaleskikk», i *Juss og etikk*, Oslo 2005 s. 15 til 88 (s. 80 til 81).

med hensyn til objektivitet og nøytralitet. Noen med tilstrekkelig distanse må føre tilsyn med at etterforskningen tilfredsstillende de krav til objektivitet som stilles i straffeprosessloven. Kontrollen av straffeforfølgingen er spesielt viktig for etterforskning knyttet til skyldspørsmålet.⁵⁵

For det annet legger objektivitetsplikten i noen grad føringer for hvordan det organisatoriske forholdet bør være mellom påtalemyndigheten og den øvrige forvaltning ved straffeforfølging, herunder politi og forvaltningsorganer.

⁵⁵ Tor-Geir Myhrer, «Kvalitet i etterforskningen – Særlig om påtaleansvarliges rolle og betydning», Delrapport i «Etterforskningsprosjektet», *PHS Forskning* 2015:1 s. 108.

5. Instruksjonsmyndighet i påtalemyndigheten og embetslederens rolle

5.1 INNLEDNING

Påtalemyndigheten er hierarkisk oppbygd.⁵⁶ Påtalemyndigheten består av tre nivåer: Riksadvokaten, statsadvokatene og påtalemyndigheten i politiet. Riksadvokaten har den overordnede ledelsen av påtalemyndigheten, og er kun underlagt Kongen i statsråd, jf. straffeprosessloven § 56 annet ledd. Innenfor det hierarki som påtalemyndigheten utgjør, har overordnet påtalemyndighet alminnelig instruksjons- og omgjøringsmyndighet overfor underordnet påtalemyndighet.⁵⁷ Instruksjoner kan gis i form av generelle instruksjoner, og som konkrete pålegg for en enkelt saks vedkommende.

Det rettslige grunnlaget for instruksjonsmyndigheten er dels lovfestet. For eksempel har Kongen i statsråd (regjeringen) instruksjons- og omgjøringsmyndighet overfor Riksadvokaten, jf. straffeprosessloven § 56 annet ledd annet punktum og § 75. Riksadvokaten og statsadvokatene kan instruere politiet om alle sider ved etterforskningen, jf. straffeprosessloven § 225 annet ledd, jf. § 58. Overordnet myndighet kan videre overta behandlingen av en sak som hører til en underordnet, eller overføre behandlingen til en annen underordnet, jf. § 59 første ledd.

En følge av det alminnelige over- og underordningsforhold som straffeprosessloven etablerer mellom de forskjellige organer innenfor påtalemyndigheten, er at overordnet påtalemyndighet normalt vil ha instruksjonsmyndighet overfor underordnede organer, selv om instruksjonsmyndigheten ikke er uttrykkelig lovfestet, jf. straffeprosessloven § 56 annet ledd første punktum og § 58 første ledd.⁵⁸ Selv om det ikke følger direkte av loven, kan overordnet påtalemyndighet instruere underordnet påtalemyndighet om avgjørelsen i enkeltsaker.⁵⁹

⁵⁶ Se straffeprosessloven kapittel 6.

⁵⁷ Se blant annet Jo Hov, *Innføring i prosess*, bind II, Oslo 2010 s. 548, Ørnulf Øyen, *Straffeprosess*, Bergen 2016 s. 70 og NOU 2016:24 *Ny straffeprosesslov* s. 190.

⁵⁸ Hov, *Innføring i prosess* s. 548.

⁵⁹ NOU 2016:24 *Ny straffeprosesslov* s. 190. Det er imidlertid en utbredt oppfatning om – og fast langvarig praksis for – at politiske myndigheter ikke skal gripe inn i enkeltsaker, jf. NOU 2016:24 s. 184. Adgangen for Kongen i statsråd (regjeringen) til å instruere i enkeltsaker er følgelig begrenset.

Statsadvokatene (herunder statsadvokatene i Økokrim) og Riksadvokatembetet utgjør til sammen Den høyere påtalemyndighet. Det følger av påtaleinstruksen § 35-1 at Økokrim er underlagt Riksadvokaten ved etterforskning og øvrige påtalefunksjoner. Riksadvokaten har fagledelse og det øverste ansvaret for straffesaksbehandlingen, herunder etterforskning, avgjørelse av påtalespørsmålet og irettføring av enkeltsaker, jf. straffeprosessloven kapittel 6 og 7. Riksadvokaten kan følgelig instruere Økokrim, både generelt og i enkeltsaker.

5.2 INSTRUKSJONSMYNDIGHET INNAD I DET ENKELTE NIVÅ I PÅTALEMYNDIGHETEN OG EMBETSLEDERENS ROLLE

I henhold til mandatet vil utvalget i rapportens del IV belyse og evaluere den ledelsesmessige oppfølgingen under straffesaksbehandlingen av Transocean-saken. Et spørsmål det er relevant å få avklart i relasjon til utvalgets evaluering av den ledelsesmessige oppfølgingen, er om, og eventuelt i hvilken utstrekning, det gjelder instruksjons- og omgjøringsmyndighet innad i det enkelte nivå i påtalemyndigheten. Grunnen er at en eventuell instruksjonsmyndighet vil sette rammer for ledelsens adgang til å instruere den enkelte statsadvokat i den konkrete straffesaksbehandlingen. Dermed kan rammene for instruksjonsmyndigheten ha betydning når man skal vurdere om ledelsen kunne, eller burde, foretatt seg noe underveis i behandlingen av Transocean-saken.

Økokrim er i dag organisert i syv avdelinger som representerer ulike faggrupper. Avdelingene ledes av en avdelingsleder.⁶⁰ Avdelingslederne danner Økokrim-sjefens ledergruppe. Hver avdeling består av ett eller flere faste, tverrfaglige, etterforskningsteam. Etterforskningsteamene består normalt av teamleder, politiadvokat, spesialetterforskere og en teamkonsulent. Teamene ledes av teamlederen, som oftest er en førstestatsadvokat. Teamlederens oppgaver er å lede straffesaken fra start til slutt. Øverste leder i Økokrim er Økokrim-sjefen.

Instruksjonsmyndighet innad i Økokrim vil innebære at Økokrim-sjefen har adgang til å instruere den enkelte statsadvokat i straffesaksbehandlingen.

Påtalemyndigheten er unntatt forvaltningsloven etter lovens § 4 bokstav b, men de generelle forvaltningsrettslige regler og prinsipper gjelder likevel for påtalemyndighetens virksomhet. Grunnloven § 3 forankrer den hierarkiske organiseringen av statsforvaltningen ved at «*[d]en utøvende makt er hos kongen*». Den hierarkiske

⁶⁰ Ordningen med avdelingsleder ble først innført i 2011. Forut for omorganiseringen hadde Økokrim en flat struktur med utgangspunkt i tverrfaglige etterforskningsteam.

organiseringen er både organisatorisk, og den gjelder som styringsprinsipp. At den hierarkiske organiseringen gjelder som styringsprinsipp, betyr at den alminnelige instruksjonsmyndigheten springer ut av den hierarkiske struktur og må utøves innenfor hierarkiets rammer.⁶¹ Instruksjonsmyndigheten, slik den er forankret i Grunnloven, innebærer at overordnet organ har instruksjonsmyndighet overfor alle lavere organer i det hierarkiet som statsforvaltningen utgjør. Det er antatt at instruksjonsmyndigheten gjelder tilsvarende lengre ned i hierarkiet, slik at ledelsen av den enkelte avdeling i forvaltningen har instruksjonsmyndighet overfor underordnede innenfor avdelingen.⁶² Fra dette utgangspunktet om hierarkisk instruksjonsmyndighet, er det unntakene som må begrunnes.⁶³

En følge av instruksjonsmyndighetens forankring i Grunnloven § 3, er at de generelle utgangspunkter for myndighetsutøvelsen også gjelder for påtalemyndigheten.⁶⁴ Spørsmålet i det følgende er hvorvidt det i medhold av straffeprosessloven finnes unntak som begrenser de de generelle utgangspunktene for påtalemyndighetens instruksjonsmyndighet som følger av Grunnloven, med særlig fokus på instruksjonsmyndighet innad i Økokrim.

Straffeprosessloven regulerer ikke spørsmålet om intern instruksjonsmyndighet direkte. Det følger av § 59 at «[o]verordnet påtalemyndighet» helt eller delvis kan «*overta behandlingen av en sak som hører en underordnet*» eller «*overføre behandlingen til en annen underordnet*», og av straffeprosessloven § 58 at «[p]olitimestrene står som påtalemyndighet under riksadvokaten og stedet statsadvokat». I teorien er det antatt at straffeprosessloven § 58 gir politimesteren adgang i kraft av sin stilling som øverste leder av politidistriktet til å gi generelle direktiver om hvem som skal treffe påtalemessige avgjørelser i distriktet. Derimot er det mer tvilsomt om politimesteren etter bestemmelsen kan gi direktiver om behandling av enkeltsaker, eller omgjøre avgjørelser truffet av vedkommende tjenestemann.⁶⁵ Videre er det antatt at straffeprosessloven § 59 gir adgang til å fravike den fordeling av kompetanse mellom de enkelte ledd i påtalemyndigheten som ellers følger av loven, og at politimesteren etter bestemmelsen må anses som «*overordnet*» overfor politiinspektør, politiadvokat og politifullmektig i

⁶¹ Eivind Smith, «Instruksjonsmyndighet i den offentlige forvaltning og i ligningsforvaltningen», *Jussens Venner* 1999 s. 48-60 (s. 49).

⁶² Torstein Eckhoff og Eivind Smith, *Forvaltningsrett*, 10. utgave, Oslo 2014 s. 146 og Smith, Instruksjonsmyndighet i den offentlige forvaltning og i ligningsforvaltningen s. 49.

⁶³ Eckhoff og Smith, *Forvaltningsrett* s. 146.

⁶⁴ Se også resonnementet i NOU 2016:24 *Ny straffeprosesslov* s. 191.

⁶⁵ Hans Kristian Bjerke, Erik Keiserud og Knut Erik Sæther, *Straffeprosessloven kommentarutgave*, Bind I, 4. utgave, Oslo 2011, s. 203 til 204.

politidistriktet. En slik tolkning av bestemmelsen innebærer at politimesteren kan bestemme at en sak skal behandles av vedkommende selv eller en annen i distriktet.⁶⁶

Straffeprosesslovutvalget uttaler om tolkningen av bestemmelsene i straffeprosessloven §§ 58 og 59 at «*det samme må formodentlig gjelde for embetsleder ved det enkelte statsadvokatembetet ... Politimester og leder ved statsadvokatembetet har dermed i prinsippet full rådgighet over enkeltsaker som behandles ved eget tjenestested.*»⁶⁷

Straffeprosesslovutvalget konkluderer etter dette med at overordnet etter straffeprosessloven § 59 første ledd kan instruere underordnet innad i det enkelte nivå i påtalemyndigheten:

«Med utgangspunkt i straffeprosessloven § 59 første ledd er det grunn til å stille spørsmål ved hva som i realiteten skiller det å «overta behandlingen» fra det å instruere om hva som skal bli avgjørelsen. Også ved instruksjon blir beslutningen truffet av den som gir instruksjonen. Tjenestepersonen som handler etter instruks, fører bare avgjørelsen i pennen og har i utgangspunktet intet ansvar for dens innhold. Om lederen selv overtar saken og avgjør den, eller instruerer den underordnede om hva som skal bli utfallet, er således først og fremst et spørsmål om form og arbeidsutførelse. Det er på denne bakgrunn vanskelig å se § 59 første ledd som uttrykk for et unntak fra prinsippet om instruksjonsmyndighet ut fra en motsetningsslutning. Snarere kan bestemmelsen ses om et uttrykk for slik myndighet.»⁶⁸

I Høyesteretts kjennelse 23. januar 2002⁶⁹ ble imidlertid motsatt syn lagt til grunn. Med utgangspunkt i straffeprosessloven § 59 la Høyesterett til grunn at Økokrim-sjefen ikke har instruksjonsmyndighet overfor den enkelte statsadvokat ved embetet. Saken dreide seg om habilitet for flere dommere i Høyesterett ved plenumsbehandling av spørsmål om det var i strid med EMKs syvende tilleggsprotokoll artikkel 4 å ilegge tilleggsstraff og straff i samme sak i to forskjellige prosesser. En av sakene gjaldt ileggelse av tilleggsstraff i en sak der skattyteren var rettskraftig dømt i straffesak om det samme faktiske forholdet. Høyesterettsdommer Lars Oftedal Broch hadde vært sjef for Økokrim da straffesaken ble behandlet i domstolene.

Førstvoterende uttalte følgende på vegne av et mindretall (6 dommere):

⁶⁶ Bjerke, Keiserud og Sæther, Straffeprosessloven s. 205.

⁶⁷ NOU 2016:24 Ny straffeprosesslov s. 191.

⁶⁸ NOU 2016: 24 s. 191.

⁶⁹ HR-2001-1527-A - HR-2000-770 - HR-2001-890.

«Jeg legger i denne forbindelse også vekt på at dommer Oftedal Broch ikke hadde anledning til å instruere den statsadvokaten ved embetet som var tildelt saken, jf. straffeprosessloven § 59, og kan ikke se at hans overordnede ansvar for virksomheten ved Økokrim fører til at han nå er inhabil til å avgjøre den foreliggende sak.»

Annenvoterende, som representerte flertallet (7 dommere), sluttet seg til førstvoterendes syn i spørsmålet om instruksjonsmyndighet:

«Som nevnt av førstvoterende, er det den enkelte statsadvokat ved Økokrim som er tillagt påtalekompetanse. Sjefen for Økokrim kan ikke overprøve den enkelte statsadvokats avgjørelser eller instruere ham i hvilke avgjørelser som skal treffes. På den annen side har Økokrims sjef et overordnet ansvar for virksomheten ved Økokrim. Han tildeler saker til den enkelte statsadvokat, og han vil utvilsomt i atskillig grad kunne påvirke behandlingen av de enkelte saker. At Oftedal Broch ikke ville kunnet behandlet straffesaken mot A som dommer, kan ikke være tvilsomt.»

Spørsmålet som var til behandling for Høyesterett, var altså ikke direkte hvor langt Økokrim-sjefens instruksjonsmyndighet overfor statsadvokatene ved embetet rakk, men om hans stilling som Økokrim-sjef gjorde ham inhabil i en sak om tilleggsatt som hadde sammenheng med skattesaken. For både flertall og mindretall i Høyesterett var derfor Økokrim-sjefens myndighet bare ett av flere momenter i habilitetsvurderingen. Som det fremgår, la Høyesteretts flertall vekt på at Økokrim-sjefen «i atskillig grad [vil] kunne påvirke behandlingen av de enkelte saker» ved embetet.

Slik utvalget forstår det, var det en utbredt oppfatning i Økokrim at Økokrim-sjefen ikke kunne instruere statsadvokatene i enkeltsaker.

Riksadvokaten la derimot i 2012 til grunn at Økokrim-sjefen kan instruere den enkelte statsadvokat i enkeltsaker. I en tilsynsrapport for Økokrim i 2012 heter det:

«Etter riksadvokatens syn må det være klart at Økokrim-sjefen kan instruere om ulike påtalespørsmål før det er truffet beslutning (spørsmålet om omgjøringsadgang er en sak for seg som ikke behandles her). Slike instruksjoner kan gis både i policyspørsmål og i enkeltsak.

Det kan ikke ses å være avgjørende hindringer i straffeprosessloven, påtaleinstruksen eller annet rettskildemateriale for den forståelse en her legger til grunn – og som for øvrig er i samsvar med det som ellers gjelder i forvaltningen. Instruksjonsmyndighet synes nødvendig dersom rimelige krav til styring av

Økokrims virksomhet – herunder hva gjelder likebehandling og ressursutnyttelse – skal kunne ivaretas.»⁷⁰

Riksadvokatens oppfatning harmonerer med påtaleinstruksen § 35-4 annet ledd første punktum om at avgjørelsen av om Økokrim skal behandle en sak «*treffes av leder eller nestleder*». Økokrim-sjefens instruksjonsmyndighet fremstår som en naturlig forlengelse av påtaleinstruksens bestemmelse om avgjørelse om saksinntak.

At det foreligger en instruksjonsmyndighet innad i det enkelte nivå i påtalemyndigheten, støttes også av Riksadvokatens rapport i den såkalte Monika-saken:

«Etter riksadvokatens syn er det videre klart at politimestrene uten særskilt hjemmel kan gi bindende pålegg om behandlingen av pågående straffesaker i distriktet – i tråd med det som ellers gjelder i forholdet mellom over- og underordnede i den offentlige forvaltning – med de begrensninger som følger av lov, forskrift eller instruks fra overordnet påtalemyndighet.

Politimesternes styring av enkeltsaker er således ikke begrenset til adgangen etter straffeprosessloven § 55 [formentlig feilskrift for § 59] til å omfordele saker mellom påtalemyndighetens tjenestemenn. Han eller hun kan også beslutte iverksettelse av etterforskning, pålegge etterforskingsskritt, beslutte gjenåpning av etterforskning mv.»⁷¹

Utvalget finner etter dette at Økokrim-sjefen i dag har instruksjonsmyndighet overfor statsadvokatene i Økokrim. Instruksjonsmyndigheten gjelder både generelt og i enkeltsaker. Slik utvalget ser det, må Riksadvokatens rapport i 2012 bygge på en tolking av Høyesteretts avgjørelse. Tolkningen må innebære at det ikke bindende var avgjort at Økokrim-sjefen etter straffeprosessloven var avskåret fra å instruere statsadvokatene ved embetet. Ellers ville neppe Riksadvokaten kunnet utvide Økokrim-sjefens kompetanse i forhold til en slik begrenset forståelse.

Samtidig er det forståelig om Høyesteretts bemerkninger knyttet til habilitetsvurderingen for tidligere Økokrim-sjef Oftedal Broch kan ha bidratt til en oppfatning i Økokrim om at statsadvokatene ikke kunne instrueres.

Overordnedes instruksjonsmyndighet må imidlertid sees i sammenheng med embetslederens rolle innenfor embetet. Tradisjonelt har nok oppfatningen vært at statsadvokatene ikke er underordnet embetslederen ved utøvelsen av påtalemyndighet,

⁷⁰ Riksadvokaten i Politidirektoratets rapport 2. mars 2012 i anledning tilsyn ved Økokrim, punkt 7.3.

⁷¹ Riksadvokaten (26.01.16) s. 13.

men at underordningsforholdet mellom dem er rent administrativt. En slik oppfatning synes lagt til grunn i NOU 1984: 27:

«For tiden er riket delt i 9 statsadvokatdistrikter med i alt 17 statsadvokater. Det største er Eidsivating statsadvokatembeter med 9 statsadvokater. Disse er likestilte med samme kompetanse i hele distriktet (Eidsivating lagdømme). Men administrativt sett er de underlagt en førstestatsadvokat som har ansvaret for fordeling av saker, på tilsvarende måte som en justitarius i en kollegial herreds- eller byrett.»⁷²

Videre har det i relasjon til straffeprosessloven § 60 om habilitet vært hevdet at statsadvokaten ikke er blant embetslederens «*underordnede*» etter bestemmelsens andre ledd.⁷³

Det følger imidlertid av fast og langvarig praksis at embetslederen på statsadvokatnivå – som ledd i det overordnede ansvar for embetets straffesaksbehandling – har myndighet til å omfordele saker mellom statsadvokatene ved embetet, samt selv å overta og avgjøre en sak, jf. prinsippet i straffeprosessloven § 59 første ledd.⁷⁴ Utvalget finner at det i realiteten er liten forskjell mellom myndighet til å overta en sak og instruksjonsmyndighet.

I arbeidsgrupperapporten om «*Mål og arbeidsoppgaver i Den høyere påtalemyndighet*» fra 2010 presiserte arbeidsgruppen kravet til embetsledelsen slik:

«Embetsleder har totalansvaret for embetets virksomhet. Ansvarer omfatter alle sider ved den interne straffesaksbehandlingen (intern fagledelse), fagledelsen av politiet, utadrettet virksomhet, herunder informasjon til media og allmenheten, samarbeidet med andre etater i strafferettspleien, og alle forhold knyttet til driften ved embetet.

...

Videre ligger det til embetslederfunksjonen å påse at embetets ansatte har den nødvendige kompetanse, og at både statsadvokater og kontoransatte gis mulighet for å vedlikeholde og utvikle sin kompetanse i arbeidsforholdet.

⁷² NOU 1984: 27 *Ny påtaleinstruks* s. 9. Se også Hans Kristian Bjerke, Erik Keiserud og Knut Erik Sæther, *Straffeprosessloven kommentarutgave*, Bind I, 4. utgave, Oslo 2011, s. 202 hvor det uttales at førstestatsadvokaten har «*det administrative ansvaret*».

⁷³ Bjerke, Keiserud og Sæther, *Straffeprosessloven* s. 215.

⁷⁴ NOU 2016:24 *Ny straffeprosesslov* s. 191.

Embetsleder må også sørge for at ressurser og kompetanse utnyttes på best mulig måte, og at embetet utvikles i takt med de endrede krav og forventninger. Det siste er særlig viktig å ha for øye i en virksomhet som har vært utøvet på samme måte i svært lang tid ...»⁷⁵

Arbeidsgruppen knytter etter dette et faglig ansvar til stillingen. Av påtaleanalysen fremgår det at:

«Embetslederne har totalansvaret for de enkelte statsadvokatembetene. I så henseende kan ansvaret sammenlignes med politimesteren og dennes totalansvar i politidistriktet. Ansvaret omfatter straffesaksbehandlingen innenfor eget embete (kontroll, tilsyn og oppfølging av politiets straffesaksbehandling), dialog med politiledelsen, informasjon til media og allmenheten, samarbeid med andre etater i strafferettspleien, osv.

...

Embetslederne kan sies å være riksadvokatens forlengende arm ut i distriktene, med ansvar for at prioriteringer, direktiv og anbefalinger som riksadvokaten utferdiger, gjennomføres og følges opp. I sum innebærer dette at embetslederne får en viktig rolle i styringen av straffesaksbehandlingen og politiets virksomhet.»⁷⁶

Etter utvalgets syn bygger den langvarige praksisen og de siterte uttalelser på et formelt over- og underordningsforhold mellom embetslederen og den enkelte statsadvokat. Utvalget legger til grunn at forholdet mellom embetslederen på statsadvokatnivå og statsadvokatene ikke bare er rent administrativt, men at embetslederen er overordnet den enkelte statsadvokat også faglig.

Utvalget legger på denne bakgrunn til grunn at Økokrim-sjefen i kraft av sin stilling uavhengig av instruksjonsmyndigheten har mulighet til å gi uformelle instruksjoner og føringer overfor den enkelte statsadvokat, og at denne muligheten også kunne benyttes før Riksadvokatens rapport i 2012.

Det er uansett ikke avgjørende om en statsadvokat rettslig sett kunne motsatt seg en ordre fra Økokrim-sjefen om å begrense eller henlegge saken. Under enhver omstendighet kunne Økokrim-sjefen – om han ikke fikk gehør hos den aktuelle statsadvokaten – anmode Riksadvokaten om å overføre behandlingen til en annen statsadvokat ved Økokrim, jf. straffeprosessloven § 59 første ledd. Det kan derfor ikke

⁷⁵ Side 65.

⁷⁶ NOU 2017:5 *En påtalemyndighet for fremtiden - Påtaleanalysen* s. 70.

ses å ha foreligget avgjørende rettslige hindringer for at Økokrim-sjefen – om han fant det nødvendig – kunne grepet inn i en sak også før Riksadvokatens uttalelse i 2012.

6. Kravet til tempo og fremdrift i etterforskningen

I henhold til mandatet vil utvalget i rapportens del IV belyse og evaluere påtalemyndighetens tidsbruk og fremdrift i etterforskningen av Transocean-saken. Som bakgrunn for utvalgets evaluering, vil utvalget i dette punkt redegjøre for de rettslige krav som stilles til påtalemyndighetens tempo og fremdrift i straffesaksbehandlingen.

Det følger av straffeprosessloven § 226 fjerde ledd at en etterforskning «skal gjennomføres så raskt som mulig og slik at ingen unødig utsettes for mistanke eller ulempe.» Videre følger det av straffeprosessloven § 249 første ledd at «[s]pørsmålet om tiltale skal avgjøres så snart saken er tilstrekkelig forberedt til det». Kravet til hurtighet i etterforskningen må ses i sammenheng med de grunnleggende normer som gir mistenkte en rett til hurtig saksbehandling. Det følger av Grunnloven § 95 at «[e]nhver har rett til å få sin sak avgjort ... innen rimelig tid», og etter EMK artikkel 6 nr. 1 har en med «criminal charge» rettet mot seg rett til å få saken pådømt «within a reasonable time».

Kravet om tempo og fremdrift i straffesaker er begrunnet i flere hensyn. Dårlig fremdrift i etterforskningen vil redusere mulighetene både for oppklaring og adekvat reaksjon. Med dette menes for det første at beviskvaliteten av forklaringer og øvrige bevis svekkes over tid. For det andre påvirker dårlig tempo i straffesaksbehandlingen reaksjonsnivået i straffesaken.⁷⁷ Lang saksbehandlingstid er videre ugunstig for de involverte i straffesaken. Særlig viktig her er hensynet til mistenkte og fornærmede. Kravet om nødvendig fremdrift i etterforskningen understøttes videre av grunnkravet om at straffeprosessen skal være hensynsfull overfor de involverte.⁷⁸ Lang saksbehandlingstid vil også kunne ha negativ innvirkning på hvor mye man får ut av etterforskningsressursene.⁷⁹

Ingen av de ovennevnte bestemmelser setter noen absolutt frist for hvor lang tid en etterforskning kan ta. For enkelte straffesakstyper er det i lov, forskrift eller andre kilder

⁷⁷ Tor-Geir Myhrer, «Kvalitet i etterforskningen – Særlig om påtaleansvarliges rolle og betydning», Delrapport i «Etterforskningsprosjektet», *PHS Forskning* 2015:1 s. 110.

⁷⁸ Myhrer, Kvalitet i etterforskningen s. 110.

⁷⁹ Tor-Geir Myhrer, «Kvalitet i etterforskningen – Særlig om påtaleansvarliges rolle og betydning», Delrapport i «Etterforskningsprosjektet», *PHS Forskning* 2015:1 s. 109.

fastsatt standarder for fremdrift, og dermed akseptabel saksbehandlingstid frem til påtaleavgjørelse.⁸⁰ For saker av det omfang og den kompleksitet som den utvalget har til evaluering, kan det derimot ikke oppstilles en fast standard for saksbehandlingstid. Saksbehandlingstiden må i slike saker vurderes konkret.

I Høyesteretts dom 29. januar 2016 ble det slått fast at retten til behandling innen rimelig tid som følger av Grunnloven § 95, i dag har samme innhold som etter EMK artikkel 6 nr. 1.⁸¹ Avgjørelser som gjelder EMK artikkel 6 nr. 1, vil derfor være rettskildemessig relevante ved fastsettelsen av innholdet i Grunnloven § 95.

Det følger av ordlyden i EMK artikkel 6 nr. 1 at utgangspunktet for kravet om behandling «*innen rimelig tid*» er fra det tidspunktet vedkommende har fått en straffesiktelse mot seg, jf. «*criminal charge*». Det følger av rettspraksis fra Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD) at en person kan være «*charged*» i relasjon til EMK artikkel 6 både når vedkommende har fått formell underretning fra kompetent påtalemyndighet om at vedkommende er anklaget for et straffbart forhold,⁸² eller det er truffet tiltak av en slik art at tiltakene «*substantially affect*» personens situasjon.⁸³ Rettighetene etter EMK artikkel 6 vil følgelig kunne inntre før en mistenkt har blitt siktet, jf. straffeprosessloven § 82.

I vurderingen av om det foreligger en overtredelse av retten til behandling «*innen rimelig tid*», må man vurdere hele perioden fra vedkommende er «*charged*» til det foreligger endelig dom.⁸⁴

Vurderingen av om kravet til behandling «*innen rimelig tid*» er overholdt, beror på en helhetsvurdering av behandlingen frem til endelig dom foreligger. Sentrale momenter i vurderingen er saksbehandlingstiden isolert sett, sakens omfang, kompleksitet, siktedes opptreden og virkningen for siktede, jf. blant annet EMDs dom *Köning mot Tyskland*

⁸⁰ Myhrer, Kvalitet i etterforskningen s. 110 til 113. Særlig krav til saksbehandlingstiden gjelder for eksempel forbrytelsessaker i politi- og lensmannsetaten, saker som gjelder legemsfornærmelse med skadefølge og legemsbeskadigelse, og saker mot personer under 18 år.

⁸¹ HR-2016-00225-S avsnitt 26.

⁸² Blant annet EMDs dom 27. februar 1980 i sak 6903/75 *Deweere mot Belgia*, avsnitt 46.

⁸³ Blant annet EMDs dom 27. juni 1968 i sak 1936/63 *Neumeister mot Østerrike*, avsnitt 13.

⁸⁴ Blant annet EMDs dom 28. juni 1978 i sak 6232/73 *Köning mot Tyskland* avsnitt 98.

avsnitt 99 og dom 31. oktober 2006 i sak 13017/02 *Pakkan mot Tyrkia* 2006 avsnitt 39. Det er særlig etterforskningstiden som er relevant å vurdere.⁸⁵

I relasjon til sakens kompleksitet som vurderingsmoment har EMD lagt til grunn at det at en sak i seg selv er komplisert, ikke kan medføre en at lang saksbehandlingstid regnes som rimelig, dersom saken under saksbehandlingen har perioder med uforklart liggetid.⁸⁶ EMD uttaler i *Adiletta m.fl. mot Italia* følgende om inaktivitet i etterforskningen:

«The case was of some complexity, in particular at the stage of the preliminary investigation. ... Nevertheless, the Court cannot regard as «reasonable» in the instant case a laps of time of thirteen years and five months. The proceedings were characterised by lengthy periods of inactivity. In particular there was a delay of five years ... for which no explanation has been given by the Government.»⁸⁷

Dersom det i en sak foreligger perioder med liggetid som ikke kan forklares av myndighetene, vil liggetiden ofte medføre at saksbehandlingen ikke oppfyller kravet til innen «rimelig tid».

Høyesterett har tolket kravet om «rimelig tid» på samme måte som EMD, jf. Rt. 2004 s. 134. I dommen var det spørsmål om vedtak om ileggelse av tilleggsskatt var truffet innen rimelig tid, jf. EMK artikkel 6 nr. 1. Tilleggsskatt regnes som straff etter EMK, jf. blant annet Rt. 2000 s. 996.⁸⁸ I dommen fra 2004 uttalte Høyesterett at om tidsbruken:

«Generelt må en sak om tilleggsskatt som strekker seg over 8 år og 6 måneder, kreve en særskilt begrunnelse som kan forklare tidsbruken.»⁸⁹

I den konkrete vurderingen av hvorvidt det forelå en særskilt begrunnelse som kunne forklare tidsbruken, la Høyesterett vekt på at det forelå dokumenter som viste at saksbehandlingen hadde pågått, og at det ikke kunne påvises rene dødperioder. Høyesterett kom til at det ikke forelå krenkelse av kravet om «rimelig tid», jf. EMK artikkel 6.

⁸⁵ Hans Kristian Bjerke, Erik Keiserud og Knut Erik Sæther, *Straffeprosessloven kommentarutgave*, Bind II, 4.utgave, Oslo 2011, s. 840.

⁸⁶ Blant annet EMDs dom 19. februar 1991 i sak 13978/88; 14236/88; 14237/88 *Adiletta m.fl. mot Italia*.

⁸⁷ Avsnitt 17.

⁸⁸ Side 1016.

⁸⁹ Avsnitt 47.

I Rt. 2000 s. 996, som også gjaldt tilleggsskatt, fant Høyesterett imidlertid at en behandlingstid på elleve år klart var en krenkelse av EMK artikkel 6 og kravet til «rimelig tid». Høyesterett la til grunn som utgangspunktet for vurderingen at:

«Utgangspunktet må også i vår sak å være at en saksbehandlingstid på nesten 8 år krever en forklaring. Den del av tidsforløpet som skyldes domstolenes prøving av saken, er ikke anført å være urimelig lang, og jeg kan ikke se at framdriften for domstolene kan kritiseres. Søkelyset må rettes mot likningsmyndighetenes behandling av saken.»⁹⁰

I den konkrete vurderingen la Høyesterett vekt på at de faktiske forhold i det vesentlige var klarlagt i varsel om endringsligning i 1992, og at det i perioden 1993 til 1995 ikke ble foretatt noe i forhold til skattyteren.⁹¹

Hvorvidt det kan påvises dødperioder/liggetid er etter dette sentralt ved vurderingen av hvorvidt behandlingen oppfyller de krav til tempo og fremdrift som stilles av straffeprosessloven. Uforklart liggetid er et relevant moment både i relasjon til vurderingen av «rimelig tid» etter EMK artikkel 6 nr. 1 og kravet til tempo i etterforskningen etter straffeprosessloven § 226 fjerde ledd og § 249 første ledd. I Rundskriv fra Riksadvokaten 1/2001 uttales det følgende om liggetid:

«I visse sakstyper er det særlig viktig at saksbehandlingstiden er kort:

«Dette gjelder for det første i de sentralt prioriterte saker. Disse skal etterforskes særlig raskt og grundig og må gå foran andre saker. ... Det burde derfor ikke være vanskelig å påse at både etterforskning og påtalemessig behandling har tilstrekkelig fremdrift slik at det ikke oppstår unødig liggetid.»⁹²

Videre fremgår det av rundskrivet at et av de viktigste tiltakene for å redusere saksbehandlingstiden er redusert liggetid hos etterforsker og jurist.⁹³

De høyesterettsavgjørelsene som er gjennomgått ovenfor, gjaldt spørsmål om saksbehandlingstiden i saker om tilleggsskatt. Under enhver omstendighet kan det ikke gjelde et mildere krav til saksbehandlingstiden i saker om ordinær straff.

⁹⁰ Side 1022.

⁹¹ Side 1022.

⁹² Side 5 til 6.

⁹³ Side 6.

Foruten de momenter nevnt ovenfor, vil det videre være relevant om saksbehandlingen har vært uforholdsmessig lang grunnet manglende planmessighet, koordinering eller dimensjonering.

Den vanligste konsekvensen av at kravet om saksbehandlingstid i straffesaker ikke er overholdt, er at tidsforløpet tillegges vekt ved straffutmålingen ved å redusere straffen og/eller gjøre hele eller deler av straffen betinget, jf. blant annet Rt. 2015 s. 788 og HR-2016-225-S. Det følger av straffeutmålingstradisjonen at lang saksbehandlingstid av straffesaker skal tillegges vekt til fordel for tiltalte, jf. nå også straffeloven 2005 § 78 bokstav e. Til sammenligning vil lang saksbehandlingstid i saker om tilleggsskatt kunne ha den konsekvens at tilleggsskatten settes ned eller faller bort. Etter reglene om erstatning for strafforfølgning, jf. straffeprosessloven kapittel 31, vil også erstatning kunne anvendes som kompensasjon for lang saksbehandlingstid. Det kreves ikke at det foreligger brudd på reglene om saksbehandlingstid for at tidsforløpet tillegges vekt ved straffutmålingen eller at det tilkjennes erstatning.

7. Ligningsloven § 12-1

7.1 INNLEDNING

Foruten regnskapsforholdet, gjaldt tiltalene påstand om grovt skattesvik etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a, jf. § 12-2.

Ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a, før 1. oktober 2015, lød slik:⁹⁴

«For skattesvik straffes den som forsettlig eller grovt uaktsomt

- a. *gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler»*

Den objektive gjerningsbeskrivelsen i § 12-1 er todelt. Den første delen retter seg mot selve handlingen: *«gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger»*. Å gi ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for straff etter ligningsloven. Det kreves i tillegg at opplysningssvikten *«kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler»*.

Utvalget vil kort gjennomgå vilkåret om at opplysningene må være *«uriktige eller ufullstendige»* i rapportens punkt 7.3.

Utvalget er i mandatet bedt om å ta stilling til forståelsen av vilkåret *«kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler»*. Nærmere bestemt om opplysningsplikten etter ligningsloven også omfatter opplysninger som ikke har betydning for ligningsresultatet. Utvalget vil redegjøre for sitt syn i rapportens punkt 8.

Straffebudet i ligningsloven rammer den som *«forsettlig eller uaktsomt»* overtrer § 12-1 nr. 1 bokstav a, b eller d, eller den som medvirket dertil. Skyldkravet knytter seg til handlingen i gjerningsbeskrivelsen, altså det å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Hva gjelder vilkåret om at opplysningssvikten kan medføre skattemessige fordeler, er det tilstrekkelig å påvise simpel uaktsomhet, jf. *«forstår eller bør forstå»*. Utvalget vil kort redegjøre for kravet om subjektiv skyld nedenfor i rapportens punkt 7.5.

⁹⁴ Ligningslovens bestemmelser om skattesvik ble ved ikrafttredelsen av straffeloven av 2005 overført og samlet i straffeloven §§ 378 til 380. Overføringen av bestemmelsene til straffeloven innebar ingen realitetsendring, jf. Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) om lov om endringer i straffeloven 20. mai 2005 nr. 28 (siste delproposisjon – slutføring av spesiell del og tilpasning av annen lovgivning) s. 334 flg.

Etter ligningsloven § 12-2 nr. 1 første og annet punktum straffes grov overtredelse med «*bøter eller fengsel inntil 6 år*». Vurderingen av hvorvidt det foreligger grovt skattesvik beror på en konkret skjønnsmessig vurdering. Ligningsloven § 12-2 nr. 2 lister imidlertid opp momenter som «*særlig*» skal tillegges vekt, herunder blant annet størrelsen på det beløp tiltalte kunne ha unndratt. Grensen mellom skattesvik og grovt skattesvik vil ikke bli gjennomgått i rapporten.⁹⁵

7.2 FORHOLDET MELLOM STRAFF, TILLEGSSKATT OG ENDRINGSLIGNING

Myndighetene er pålagt å sikre korrekt skatteberegning og skatteinngang fra personer underlagt norsk skatteplikt.

For å fremme formålet om korrekt skatteberegning har myndighetene fire rettslige virkemidler. For det første kan skattemyndighetene treffe vedtak om beregning og inndrivelse av skatt, jf. skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven. Før ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven fulgte reglene om fremgangsmåten for beregning av skatt av ligningsloven.⁹⁶ Ved skattefastsettingen var ligningsloven § 8-1 første ledd en sentral bestemmelse, hvor det het:

1. Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Hvis ligningsmyndighetene finner at skatteyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de endre, utelate eller tilføye poster. De kan også endre skjønnsmessige beløp som skatteyteren har ført opp, når de finner grunn til det.

For det andre kan skattemyndighetene etter skatteforvaltningsloven kapittel 12 endre skattefastsetting dersom fastsettingen er uriktig jf. skatteforvaltningsloven § 12-1 første ledd. Tidligere fulgte adgangen til å endre skattefastsettingen av ligningsloven kapittel 9. Etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a kunne ligningsmyndighetene endre ligningen til skattyters ugunst etter utløpet av en toårsfrist dersom skattyter hadde gitt «*uriktige eller ufullstendige opplysninger*».⁹⁷

⁹⁵ Se Einar Harboe, Truls Leikvang og Rino S. Lystad, *Ligningsloven kommentarutgave*, 7. utgave, Oslo 2015 s. 462 til 466 for redegjørelse av ligningsloven § 12-2 om grovt skattesvik.

⁹⁶ Skatteforvaltningsloven trådte i kraft 1. januar 2017.

⁹⁷ Tilsvarende bestemmelse følger ikke av skatteforvaltningsloven. Etter skatteforvaltningsloven § 12-6 annet ledd utvides fristen for endring av skattefastsetting dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffelovens bestemmelser om skatte- og avgiftssvik. Det følger av forarbeidene til

For det tredje kan det ilegges tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven § 14-3 til § 14-6. Tidligere fulgte reglene om tilleggsskatt av ligningsloven § 10-2 til § 10-5. Tilleggsskatt kunne ilegges der skattyter hadde gitt «*uriktige eller ufullstendige opplysninger*» til ligningsmyndighetene, og opplysningssvikten «*har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt*», jf. ligningsloven § 10-2 første ledd. Dersom opplysningssvikten var forsettlig eller grovt uaktsom, kunne det ilegges tilleggsskatt med inntil 60 prosent, jf. ligningsloven § 10-4.

Tilleggsskatt, både ordinær og forhøyet, er å anse som straff etter EMK, jf. blant annet Rt. 2000 s. 996 side 1016.⁹⁸ Derimot er tilleggsskatt ikke formelt sett straff etter norsk rett. Tilleggsskatt er heller ikke å anse som en straffereaksjon etter Grunnloven § 96, jf. Rt. 2014 s. 620.

For det fjerde kan påtalemyndigheten ta ut tiltale med påstand om straff for skattesvik, jf. straffeloven 2005 § 378 til 380. Før ikrafttredelse av straffeloven 2005 fulgte reglene om skattesvik av ligningsloven kapittel 12. Ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a er sitert i rapportens punkt 7.1. Også etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a var det et vilkår at skattyter hadde gitt ligningsmyndighetene «*uriktige eller ufullstendige opplysninger*».

Skattemyndighetenes primære myndighetsoppgave er å sørge for korrekt ligning og skatteinngang. Slik myndighetsutøvelse er ordinær forvaltningsvirksomhet, og det vanlige beviskrav gjelder. Ved ligning kan det, som Transocean-saken viser, oppstå kompliserte skatterettslige spørsmål. For å sikre en rettssikker skatteforvaltning er det opprettet et eget system som skal vareta hensynet til korrekt skatt. På tidspunktet da selvangivelsene i Transocean-saken ble inngitt ligningsmyndighetene, gjaldt følgende

skatteforvaltningsloven at endringsadgangen bare omfatter de deler av skattefastsettingen (de forhold) som den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om, jf. Prop.38 L (2015-2016) *Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)* s. 25. Vilkåret om at opplysningene må være «*uriktige eller ufullstendige*» er følgelig fortsatt relevant ved spørsmålet om utvidet endringsadgang til skattyters ugunst.

⁹⁸ Se også Rt. 2002 s. 557, Rt. 2002 s. 497, Rt. 2006 s. 1409, Rt. 2008 s. 1409, Rt. 2010 s. 1121, samt EMDs dom 23. juli 2001 i sak 34619/97 *Janosevic mot Sverige*, dom av samme dato i sak 36985/97 *Västberga Taxi Aktiebolag og Vulic mot Sverige*, avvisningsavgjørelse 8. april 2003 i sak *Manasson mot Sverige* og avvisningsavgjørelse 14. september 2004 i saken *Rosenquist mot Sverige*. I storkammerdom av 15. november 2016, A. og B. mot Norge (sak 24130/11 og 29758/11), var EMD enig i at ordinær tilleggsskatt var «*a criminal matter*» (også) etter EMKs syvende tilleggsprotokoll artikkel 4 (se avsnitt 139).

system: Første instans var ligningskontorene, jf. ligningsloven § 2-1. Ved klage over ligning skulle klagen rettes til ligningsnemnda, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav a. Skattyter kunne deretter klage til overligningsnemnda over vedtak truffet av ligningsnemnda i endringssak etter kapittel 9, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav b. Overligningsnemnda var siste ordinære klageorgan etter ligningsloven. Deretter kunne skattepliktig reise søksmål etter skattebetalingsloven § 48 nr. 5.

I visse tilfeller, og ut i fra preventive hensyn, legger systemet opp til at myndighetene kan reagere med forvaltningssanksjon. Det kan skje dersom det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og opplysningssvikten har ført eller kunne ført til skattemessige fordeler. For de lave satsene er ansvaret tilnærmet objektivt. For forhøyet/skjerpet tilleggsskatt kreves det at skattyter har utvist skyld.

Er overtredelsene grove, er myndighetenes ytterste virkemiddel straff. Det er påtalemyndigheten som skal etterforske saken og fremme kravet. Beviskravet er som ellers i strafferetten. De materielle vilkårene er også strengere enn for illeggelse av tilleggsskatt, jf. Rt. 1999 s. 1087 (mindretallet) og Rt. 1999 s. 1980.⁹⁹

Til tross for at «*uriktige eller ufullstendige opplysninger*» er et vilkår både i relasjon til straff, tilleggsskatt og utvidet endringsadgang, kan ulike hensyn bak og formålet med bestemmelsene medføre at begrepene i enkelte tilfeller blir praktisert ulikt. Det fremgår av Rt. 1999 s. 1087 at Høyesterett ikke utelukker at begrepene «*uriktige eller ufullstendige opplysninger*» kan bli å fortolke forskjellig alt etter hvilken bestemmelse begrepene blir brukt i. Flertallet vurderte ikke forholdet mellom bestemmelsene, og uttalte relativt kort at:

«Med dette tar jeg ikke standpunkt til om uttrykkene «uriktige» og «ufullstendige opplysninger» i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, må forstås på samme måte som de samme uttrykkene i ligningsloven § 10-2 nr. 1 om tilleggsskatt.»¹⁰⁰

Mindretallet uttalte derimot på side 1110 at:

«Jeg peker videre på sammenhengen mellom ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a og bestemmelsene om tilleggsskatt og straff i § 10-2 nr. 1 og 12-1 nr. 1 bokstav a, som også bruker uttrykket «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Jeg utelukker selvsagt ikke at uttrykket kan bli å fortolke forskjellig alt etter hvilken

⁹⁹ Beviskravet for å ilegge tilleggsskatt er «*kvalifisert sannsynlighetsovervekt*», jf. Rt. 2008 s. 1409 S.

¹⁰⁰ Side 1102.

av de tre bestemmelsene det er brukt i, men mer enn gradsforskjeller mellom tolkningene kan det etter min mening ikke være.»

Noe tilsvarende fremgår av Rt. 2012 s. 1648 (Statoil) avsnitt 49.¹⁰¹

Utvalget antar at utgangspunktet er at begrepene «*uriktige eller ufullstendige opplysninger*» må tolkes likt uavhengig av om det er tale om straff, tilleggsskatt eller utvidet endringsfrist, men at det kan tenkes forskjeller i visse sammenhenger. Utvalget finner det ikke nødvendig å vurdere hvilke eventuelle unntak som finnes.

7.3 «URIKTIGE ELLER UFULLSTENDIGE OPPLYSNINGER»

Som nevnt i punkt 7.1 er det et objektivt straffbarhetsvilkår etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a at skattyter hadde gitt ligningsmyndighetene «*uriktige eller ufullstendige opplysninger*».

Utgangspunktet for vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a, er om skattyter har overholdt sin opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4, jf. blant annet Rt. 2012 s. 1648 (Statoil). Det er særlig bestemmelsene i ligningsloven § 4-1 og § 4-3 som er relevante ved fastsettelsen av opplysningsplikten etter ligningsloven.¹⁰²

Ligningsloven § 4-1, før 11. desember 2009, lød slik:

«Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over.»

Regelen skulle markere et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og ligningsmyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig.¹⁰³

Ligningsloven § 4-1 ble 11. desember 2009 endret til:

«Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal opptre aktsomt og lojalt. Han skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han

¹⁰¹ Se også Kåre I. Moljord, «Uriktige eller ufullstendige opplysninger og tilleggsskatt», *Skatterett* 1994 nr. 12 s. 99 til 125 (s. 106).

¹⁰² Den alminnelige opplysningsplikt følger nå av skatteforvaltningsloven § 8-1.

¹⁰³ Ot.prp.nr.29 (1978-1979) *Om ligningslov og endring av andre lover* s. 76.

skal også gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret.»

Lovfestingen av lojalitetsplikten var ikke ment som en *vesentlig* realitetsendring i forhold til gjeldende rett.¹⁰⁴ Lojalitetsplikten fremgikk før endringen i 2009 av rettspraksis, jf. blant annet Rt. 1992 s. 1588 (Loffland) og Rt. 1997 s. 860 (Heerema).¹⁰⁵ Om lojalitetsforholdet uttaler Høyesterett i Rt. 1997 s. 860 (Heerema), i relasjon til ligningsloven § 9-6, at:

«Fristbestemmelser av den art som er inntatt i ligningsloven § 9-6, rører ved en viktig side av forholdet mellom skattyterne og ligningsforvaltningen. Skattyterne plikter lojalt å gi alle opplysninger som er nødvendige for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig og fullstendig, men når dette er gjort, har skattyterne på sin side en beskyttelsesverdig interesse i at ligningsbehandlingen blir gjennomført etter de regler og innenfor de frister som loven oppstiller.»¹⁰⁶

Opplysningsplikten og lojalitetsstandarden som rettslig norm, er ansett for å være streng.¹⁰⁷

«Uriktige» og «ufullstendige» opplysninger er alternative vilkår for straff. Det er normalt ikke vanskelig å konstatere at en opplysning er uriktig. Hvor de avgitte opplysninger ikke samsvarer med de faktiske forhold, vil opplysningene være uriktige.¹⁰⁸ Begrepet «ufullstendige opplysninger» er imidlertid et innholdsmessig vagere begrep enn «uriktige opplysninger», og favner i de fleste tilfeller også videre. «Ufullstendige opplysninger» må forstås som opplysninger som isolert sett er korrekte, men som samlet sett gir et ufullstendig eller skjevt bilde av det underliggende forhold. For å ha oppfylt opplysningsplikten skulle skattyter ha gitt flere og/eller mer utfyllende opplysninger.¹⁰⁹ Opplysningsplikten gjelder i utgangspunktet opplysninger om faktiske forhold, som for eksempel hvor mange kroner man får i lønn. En tilkjennegivelse av uriktig rettsoppfatning på skatterettens område er i seg selv ingen «uriktig» eller «ufullstendig» opplysning. Det avgjørende er om det er gitt tilstrekkelige opplysninger om de faktiske forhold til at skattemyndighetene kan foreta en korrekt vurdering av hvilke skatteregler

¹⁰⁴ Prop.1 L (2009-2010) *Skatte- og avgiftsopplegget 2010 mv. - lovendringer* s. 64, NOU 2003:7 *Tilleggsskatt m.m.* s. 101 og Rt. 2006 s. 333.

¹⁰⁵ NOU 2009:4 *Tiltak mot skatteunndragelser* s. 87.

¹⁰⁶ Side 869.

¹⁰⁷ NOU 2003:7 *Tilleggsskatt m.m.* s. 101.

¹⁰⁸ Ot.prp.nr.82 (2008-2009) *Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)* s. 37.

¹⁰⁹ NOU 2003:7 *Tilleggsskatt m.m.* s. 101.

som kommer til anvendelse, og hvordan de skal anvendes. Det vil for eksempel ikke være en uriktig opplysning i ligningslovens forstand om en skattyter på grunn av en skatterettslig misforståelse krever et fradrag vedkommende ikke er berettiget til, dersom opplysningene som er gitt, setter skattemyndighetene i stand til å rette opp feilen.¹¹⁰

I noen tilfeller vil imidlertid skattyters forståelse av skatteretten avvike fra den måten et skattespørsmål vanligvis blir vurdert på. Skattyter vil kunne risikere å bryte opplysningsplikten dersom den forståelse skattyter har lagt til grunn er uriktig, når forståelsen har påvirket hvilke opplysninger skattyter har gitt. Problemet kan da bli at ligningsmyndighetene ikke får noen foranledning til å vurdere hvorvidt en alternativ forståelse bør legges til grunn for ligningen.

Videre er det sikker norsk rett at opplysninger om sin rettsstilling etter privatrettslige regler vil være omfattet av opplysningsplikten der disse har relevans for vurderingen av det skatterettslige spørsmålet.

Det følger av ordlyden i ligningsloven § 4-1 annet punktum at opplysningsplikten er begrenset til opplysninger som er relevante for skattyters egen ligning. En slik forståelse av ligningsloven § 4-1 ble bekreftet av Høyesterett i Rt. 2006 s. 1598.¹¹¹ Medvirkning kan imidlertid straffes etter ligningsloven § 12-1 nr. 2 annet punktum.

Opplysningsplikten omfatter videre opplysninger knyttet til en fremtidig skattepliktig inntekt dersom opplysningene er relevante for den skatterettslige størrelsen som skal fastsettes det aktuelle året.

Etter ligningsloven § 4-1 er det følgelig skattyter som er pålagt hovedansvaret for innhenting av opplysninger for å fastlegge ligningen.

Skattyters opplysningsplikt suppleres imidlertid av ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt.¹¹² I Rt. 1992 s. 1588 (Loffland) oppsummerte Høyesterett i et obiter dictum følgende om hvilke opplysninger som måtte gis for å overholde opplysningsplikten:

«Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må

¹¹⁰ Rt. 2012 s. 1648 (Statoil) avsnitt 40.

¹¹¹ Avsnitt 13 til 14.

¹¹² Jf. blant annet Rt. 1992 s. 1588 (Loffland), Rt. 1995 s. 1833 (Slørdahl), Rt. 1997 s. 1430 (Elf) og Rt. 2007 s. 360 (Lyse Energi).

anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige for at toårsfristen får anvendelse.»¹¹³

Uttalelsen gjaldt forståelsen «uriktige eller ufullstendige opplysninger» etter ligningsloven § 9-6 nr. 3, men vil likevel ha betydning for tolkningen av det tilsvarende vilkår i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a.¹¹⁴ Uttalelsen er senere fulgt opp i praksis og lovforarbeider.¹¹⁵

Det sentrale etter Loffland-dommen er om skattyter har gitt de opplysninger som etter en objektiv vurdering «burde vært gitt», og om ligningsmyndighetene dermed har hatt grunnlag for å ta opp det aktuelle spørsmålet.¹¹⁶

At det foreligger en selvstendig undersøkelsesplikt for skattemyndighetene, er lagt til grunn i Rt. 2000 s. 2014.

7.4 OM BRUK AV DEN ULOVFESTEDE GJENNOMSKJÆRINGSNORMEN MOT OMGÅELSE PÅ DET UNDERLIGGENDE SKATTERETTLIGE FORHOLD I EN STRAFFESAK

For Polar Pioneer- og utbytteforholdet anførte påtalemyndigheten subsidiært at det var grunnlag for ulovfestet skattemessig gjennomskjæring.¹¹⁷ Utvalget knytter i dette avsnittet noen bemerkninger til bruken av gjennomskjæring i en sak der straffansvaret avhenger av at det foreligger skatteplikt.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen har utviklet seg i rettspraksis. Et forslag til lovfesting av regelen er fremsatt i en utredning av professor emeritus Frederik Zimmer. Forslaget er til behandling i Finansdepartementet.¹¹⁸ Utvalget har funnet det naturlig å

¹¹³ Side 1593.

¹¹⁴ Se Einar Harboe, Truls Leikvang og Rino S. Lystad, *Ligningsloven kommentarutgave*, 7. utgave, Oslo 2015 s. 452 til 453.

¹¹⁵ Blant annet NOU 2003:7 *Tilleggsskatt mm.* s. 30 til 31 og NOU 2009:4 *Tiltak mot skatteunndragelser* s. 88.

¹¹⁶ Thale Kristine Fannemel Espeli, «Vilkåret «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i omgåelsessaker, *Skatterett* 01/2015 s. 70 til 88 punkt 2.1 (s. 72).

¹¹⁷ Tingrettsdommen punkt II (ii) (s. 71) og punkt III (i) (s. 107).

¹¹⁸ NOU 2016: 5, *Omgåelsesregel i skatteretten: Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten.*

knytte noen bemerkninger til spørsmålet om straffansvar for opplysningssvikt der det er gjennomskjæringsregelen som gir grunnlag for at skattyteren får en strengere skatteplikt enn han ville fått uten regelen. I de nyeste avgjørelsene fra Høyesterett er gjennomskjæringsregelen formulert slik:

«Gjennomskjæringsregelen – som er utviklet i rettspraksis og teori – består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, se Rt-2008-1537 – ConocoPhillips dommen – avsnitt 41 med henvisninger til tidligere rettspraksis.»¹¹⁹

Det er ikke avklart i Høyesteretts praksis om det kan gi grunnlag for straffansvar – eller tilleggsskatt – om en skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og det er grunnlag for gjennomskjæring.

Straff kan bare ilegges med hjemmel i lov.¹²⁰ Spørsmålet er om den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kan danne grunnlag for et straffansvar.

Etter ordlyden i ligningsloven § 12-1 slik den lød, var et vilkår for straffansvar at en «*gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler*».

Spørsmålet er hvilke opplysninger skattyteren må gi for å oppfylle opplysningsplikten. I teorien har Espeli fremholdt at saker der omgåelsesregelen er aktuell, kan aktualisere tre forskjellige typer opplysninger fra skattyteren:

«Spørsmålet er altså hvilke opplysninger skattyter må gi for å oppfylle opplysningsplikten, med andre ord hvilke opplysninger som mangler når den informasjonen som er gitt er «ufullstendig». Opplysningene kan deles inn i tre grupper: Opplysninger om ytre konstaterbare forhold som er relevante for vurderingen av om omgåelsesnormen kan anvendes, opplysninger om hvorvidt en disposisjon er skattemessig motivert, og opplysninger om forhold ved

¹¹⁹ Rt. 2012 s. 1888, sitert med tilslutning i Rt. 2014 s. 227 og HR-2016-2165-A.

¹²⁰ Grunnloven § 96 første ledd og EMK artikkel 7, jf. nå også straffeloven 2005 § 14.

disposisjonen som er nødvendige for å gjennomføre ligningen etter reklassifiseringen.»¹²¹

Espeli konkluderer med at utgangspunktet for vurderingen må være Loffland-standarden: Er skattyters motivasjon for en valgt løsning en opplysning skattyter burde gi?¹²² Det er vanskelig å se for seg at en skattyter skal ha plikt til å redegjøre for sin subjektive motivasjon – særlig der skattyteren er en juridisk person. Derimot antar Espeli at skattyteren kan ha plikt til å opplyse om andre omstendigheter, som eierforhold og videre transaksjoner.

Banoun har kritisert at skattemyndighetene i de senere år skal ha begynt å illegge *tilleggsskatt* i gjennomskjæringssaker der skattyteren ikke hadde opplyst om den subjektive motivasjon for en disposisjon som blir underkjent. Hun forutsetter imidlertid at skattyteren kan ha plikt til å opplyse om transaksjoner som er foretatt.¹²³

Etter utvalgets syn er det god grunn til å følge teoriens sondringer her. Grunnvilkåret om subjektiv motivasjon for gjennomskjæring er vokst fram i rettspraksis som et vern for skattyteren. Det ville være underlig om et vilkår om subjektiv motivasjon skulle føre til at skattyteren skulle få en strengere – straffsanksjonert – opplysningsplikt enn tidligere. Spørsmålet er så om det er i samsvar med Grunnloven § 96 første ledd om det reageres med straff mot den som har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som kunne ført til skattemessige fordeler dersom gjennomskjæring ikke hadde skjedd.

For ordens skyld nevner utvalget at eksemplene ikke er ment å antyde at noen av de tiltalte, eller andre, har hatt slik motivasjon som beskrives her. Eksemplene er kun ment å illustrere drøftelsen.

Man kan tenke seg en skattyter har gjennomført transaksjoner som samlet kan gi grunnlag for gjennomskjæring. Skattyteren forstår at om han opplyser om både transaksjon A, B og C, er det en mulighet for at den i og for seg adekvate transaksjonen B ikke vil bli godtatt. Dersom det bare opplyses om transaksjon B, og myndighetene ikke undersøker saken nærmere, vil det rent faktisk ikke bli foretatt gjennomskjæring. Hvis

¹²¹ Thale Kristine Fannemel Espeli, «Vilkåret «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i omgåelsessaker», *Skatterett*, 2015 (1) s. 70-88 (s. 72).

¹²² Thale Kristine Fannemel Espeli, «Vilkåret «uriktige eller ufullstendige opplysninger» i omgåelsessaker», *Skatterett*, 2015 (1) s. 70-88 (s. 81).

¹²³ Bettina Banoun, «Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen», i Bettina Banoun, Ole Gjems-Onstad og Arvid Aage Skaar (red.), *Høyt skattet: festskrift til Frederik Zimmer på 70-årsdagen 28. mars 2014*, Oslo 2014 s. 29-50 (s. 48-50).

han da velger ikke å opplyse om A og C, er det ut fra lovens ord nærliggende å trekke den slutning at han har gitt ufullstendige opplysninger. Det samme må gjelde dersom han *burde* forstå at de manglende opplysningene kunne få denne konsekvensen.

Mot dette kan det anføres at det å straffeforfølge skattyteren her, ville være i strid med praksis. Det kan også spørres om det er i samsvar med Grunnloven § 96 første ledd å straffedømme når den straffsanksjonerte opplysningsplikten bygger på ulovfestet rett – som har vært utviklet av Høyesterett over tid.

Det kan være vanskelig å avgjøre i den enkelte sak om den rette tilnærmingen er «ordinær» tolking av lovens formål m.m. eller gjennomskjæring:

«Det er i praksis ingen skarp grense mellom tilfeller som vurderes under lovtolking/alminnelig juridisk metode, og de som vurderes under omgåelsesnormen. Særlig kan det forekomme at formålstolking av en lovtekst, kanskje med støtte i forarbeider, kan være tilstrekkelig til at et skatteplanleggingsopplegg rammes.»¹²⁴

Likevel vil det være en del tilfeller der det er anvendelse av gjennomskjæringsregelen (omgåelsesnormen) som er avgjørende i saken.

Slik utvalget ser det, kan det ikke prinsipielt utelukkes at det kan være straffbart å unnlate å gi opplysninger om forhold som kan utløse gjennomskjæring om de blir kjent for myndighetene. Men det er flere grunner til at dette antagelig sjelden vil være aktuelt.

For det første ville en uvitenhet om at en ufullstendig opplysning kan føre til gjennomskjæring, etter straffeloven 1902 bli å betrakte som en faktisk villfarelse, ikke en rettsvillfarelse.¹²⁵ Selv om straffebudet i ligningsloven rammet også uaktsomhet («bør forstå»),¹²⁶ ville det for straffansvar måtte kreves en del for at den enkelte skulle være strafferettslig ansvarlig. Uaktsomheten måtte i så fall knytte seg både til at «*det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt*», og til at «*det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglens formål å legge disposisjonen til grunn for*

¹²⁴ NOU 2016: 5, *Omgåelsesregel i skatteretten* s. 14.

¹²⁵ Se Rt. 1999 s. 223 (på s. 229), jf. straffeloven 1902 § 42 og § 57. I straffeloven 2005 opererer man ikke lenger med dette skillet mellom egentlig og uegentlig rettsvillfarelse, men løsningen blir neppe vesentlig annerledes etter straffeloven 2005 i slike saker.

¹²⁶ Det samme vilkåret følger nå av straffeloven 2005 § 378.

beskatningen». Den som skulle straffes, måtte i så fall ha innsikt – eller mulighet til å skaffe seg innsikt – i temmelig kompliserte spørsmål.

Nå kan det sies at den lojale skattyter – eller medhjelper – ikke behøver å forutse utfallet av en gjennomskjærings sak, men bare at det er naturlig å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på forhold som kan være av betydning. Det skal nok likevel en del til for å statuere straffansvar ved uaktsomhet her.

For det andre gjelder i straffesaker selvsagt et langt strengere beviskrav enn i en sivil skattesak. Selv om det er avgjort at det er grunnlag for gjennomskjæring, er det derfor langt igjen til å bevise at det er grunnlag for straffansvar.

For det tredje kan det være problematisk om en domstol i en straffesak skal vurdere spørsmålet om gjennomskjæring dersom spørsmålet ikke har vært prøvet i en skattesak. Det må antas å være forskjell på å vurdere et ligningsvedtak i en sivil sak der skattemyndighetene som fagorgan har truffet vedtak om gjennomskjæring, og å vurdere den ulovfestede normen prejudisielt som vilkår for straff.

Slik utvalget ser det, er det derfor gode grunner til at det i praksis ikke har vært vanlig å anvende straff i saker om gjennomskjæring.

7.5 SKYLDKRAVET

Som nevnt innledningsvis er skyldkravet i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a sammensatt. Hva gjelder vilkåret om uriktige eller ufullstendige opplysninger, er skyldkravet forsett eller grov uaktsomhet, jf. «*den som forsettlig eller grovt uaktsomt*» i ligningsloven § 12-1 nr. 1. Det er følgelig tilstrekkelig for ansvar at det påvises grov uaktsomhet, men skyldgraden vil være av betydning for straffutmålingen.¹²⁷

Etter reglene for endringsfrist i ligningsloven § 9-6 nr. 3 er det tilstrekkelig at det er gitt en uriktig eller ufullstendig opplysning. De subjektive krav til straffbarhet kan derfor føre til at det ikke foreligger skattesvik selv om det er grunnlag for å endre ligningen. Konsekvensen blir at et eventuelt endringsvedtak fra ligningsmyndighetene ikke automatisk kan legges til grunn i en straffesak.

¹²⁷ Einar Harboe, Truls Leikvang og Rino S. Lystad, *Ligningsloven kommentarutgave*, 7. utgave, Oslo 2015 s. 457.

Hva gjelder vilkåret om skatterettslig relevans er det tilstrekkelig å påvise simpel uaktsomhet, jf. «forstår eller bør forstå» i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a. I Ot. prp. nr. 21 (1991-1992) er ligningslovens skyldkrav begrunnet slik:

«Som regel vil det være på det rene at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger forsettlig, men det kan være mer tvilsomt om han forstod eller måtte forstå at handlingen var egnet til å oppnå skatte- eller avgiftsmessig fordel.»¹²⁸

I teorien har det vært diskutert om skyldkravet «forsettlig eller grovt uaktsomt» i ligningsloven § 12-1 nr. 1 også gjelder for vilkåret om at opplysningene må være skatterettslige relevante.¹²⁹ I forbindelse med lovarbeidet til de nye bestemmelsene om skattesvik i straffeloven 2005 foreslo Straffekommisjonen å endre skyldkravet med hensyn til opplysningenes skatterelevans. Kommisjonen foreslo at det alminnelige skyldkravet i bestemmelsen om skattesvik i ligningsloven § 12-1 nr. 1, «forsettlig eller grovt uaktsomt», også skulle gjelde med hensyn til at opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Departementet fulgte ikke opp kommisjonens forslag, og begrunnet dette med at:

«Det vil sjelden være opplagt at gjerningspersonen har tilstrekkelig innsikt i det skattemessige temaet, og det vil uansett kunne være vanskelig å bevise. Av den grunn vil en skjerping av skyldkravet på dette punktet redusere bestemmelsens praktiske betydning. Departementet går derfor inn for å beholde formuleringen «forstår eller bør forstå» som skyldkrav med hensyn til opplysningssvikten skattemessige følger.»¹³⁰

De krav til skyld som gjennomgått ovenfor vil også gjelde for medvirkeren, men her stilles det i tillegg krav til at handlingen omfattes av det skatterettslige medvirkningsbegrepet. Det skatterettslige medvirkningsbegrepet krever normalt at medvirkeren må ha vært involvert ved utarbeidelsen av oppgaver til skattemyndighetene etter oppdrag fra skattyteren.¹³¹

¹²⁸ Side 42.

¹²⁹ Harboe, Leikvang og Lystad, Ligningsloven s. 458 til 460.

¹³⁰ Ot.prp.nr.22 (2008-2009) *Om lov om endringer i straffeloven 20. mai 2005 nr. 28 (siste delproposisjon – slutføring av spesiell del og tilpasning av annen lovgivning)* s. 336.

¹³¹ Einar Harboe, Truls Leikvang og Rino S. Lystad, *Ligningsloven kommentarutgave*, 7. utgave, Oslo 2015 s. 459.

8. Påtalemyndighetens subsidiære anførsel: Opplysningssvikt er straffbar selv om den ikke har hatt betydning for skatteplikten

8.1 INNLEDNING

Som det fremgår under punkt 3, anførte aktoratet for tingretten at de tiltalte kunne straffes for uriktige eller ufullstendige opplysninger selv om ligningsresultatet ville blitt det samme dersom opplysningene hadde vært fullstendige.

I mandatet heter det:

«Ettersom det har blitt rettet kritikk mot påtalemyndighetens subsidiære anførsel om at den straffsanksjonerte opplysningsplikten etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 også omfattet opplysninger som ikke hadde betydning for ligningsresultatet, bes utvalget vurdere om denne rettsoppfatningen hadde tilstrekkelig støtte i rettskildematerialet til at det var forsvarlig å gjøre den gjeldende. Utvalget skal ikke ta stilling til om Økokrims forståelse av bestemmelsen i ligningsloven var den mest nærliggende, eller vurdere anvendelsen av ligningsloven på sakens faktum, jf. det som er sagt ovenfor om forholdet til uskyldspresumsjonen.»

Ligningsloven § 12-1 nr. 1 lød:

*«1. For skattesvik straffes den som forsettlig eller grovt uaktsomt
a. gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler ...»¹³²*

Spørsmålet på den objektive side er uttrykket «*kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler*». For den som fyller ut selvangivelsen¹³³ og vurderer om han eller hun skal gi en bestemt opplysning, må det første spørsmålet være: «Har dette betydning for skatteplikten min?»

Borgeren har ikke plikt til å være enig med ligningsmyndighetene i tolkingen av skatteloven, men han har plikt til å sette seg såpass inn i reglene at han får gitt nødvendige opplysninger. Hvis borgeren misforstår reglene og dermed gir uriktige og

¹³² I dag fremgår den tilsvarende normen av straffeloven 2005 § 378. Bestemmelsen krever forsett om det at en opplysning er gitt; ellers er regelen den samme som før.

¹³³ Nå «skattemeldingen», se skatteforvaltningsloven § 8-2.

ufullstendige opplysninger som vil føre til skattemessige fordeler hvis ligningsmyndighetene ikke overprøver opplysningene, er den objektive side av straffebudets handlingsnorm brutt. Man kan for eksempel tenke seg at borgeren har hatt inntekt som han tror ikke er skattepliktig og derfor ikke oppgir, men det viser seg at beløpet skulle vært oppgitt og beskattet. Skatteunndragelsesutvalget formulerte det slik:

«Skattyteren har imidlertid ansvar for egen regelforståelse. Dersom en skattyter har vurdert en inntekt til ikke å være skattepliktig og lar være å gi opplysninger i tråd med dette standpunktet, så kan han risikere å ikke ha oppfylt sin opplysningsplikt dersom inntekten viser seg å være skattepliktig.»¹³⁴

Om borgeren kan straffes i et slikt tilfelle, avhenger av om han «burde forstå» at inntekten var skattepliktig.

Påtalemyndighetens subsidiære anførsel bygger på at skattyterens opplysningsplikt går lengre enn dette: Så langt utvalget forstår, anførte påtalemyndigheten at de tiltalte kunne straffes for uriktige eller ufullstendige opplysninger selv om riktige eller fullstendige opplysninger ikke ville hatt noen betydning for ligningsresultatet.

Utvalget bygger her dels på referatene av påtalemyndighetens anførsler i tingrettens dom, dels på støtteskrivet til anken til lagmannsretten og dels på hovedaktor Morten Eriksens artikkel i Skatterett 2016.¹³⁵ Selv om denne artikkelen kom etter at saken var avsluttet, antar utvalget at artikkelen gir det beste grunnlaget for å vurdere hovedaktors resonnementer.

I artikkelen har Eriksen formulert problemstillingen slik:

«Opplysningsplikten må rimeligvis omfatte forhold som er nødvendig for å behandle inntekter som er skattepliktige, eller kostnader som det kreves fradrag for ved ligningen. Spørsmålet er om opplysningsplikten også omfatter forhold som skattekontoret må ha informasjon om for å vurdere om det foreligger skatteplikt, selv om det senere viser seg ikke å være tilfelle.»¹³⁶

¹³⁴ NOU 2009: 4, *Tiltak mot skatteunndragelser* s. 87.

¹³⁵ Morten Eriksen, «Straffbar opplysningssvikt ved ligningen», *Skatterett*, 2016 (1) s. 10–49.

¹³⁶ Eriksen, *Straffbar opplysningssvikt* s. 11.

8.2 HØYESTERETTS PRAKSIS

I Rt. 1999 s. 223 behandlet Høyesterett en sak om forståelsen av ligningsloven § 12-1. To dommere hadde en særmerknad om omfanget av opplysningsplikten etter ligningsloven § 12-1. Annenvoterende uttalte:

«I forhold til tolkingen av ligningsloven § 12-1 nr 1 ønsker jeg imidlertid å presisere at opplysningsplikten etter ligningsloven etter min mening ikke kan løsrives fra hva som er riktig beskatning.

Opplysningsplikten i ligningsforhold reguleres av bestemmelser i ligningsloven kapittel 4. Hovedbestemmelsen om hva opplysningsplikten etter de enkelte bestemmelser i kapitlet omfatter, finnes i § 4-1 nr 1. Det er her fastsatt at den som har plikt til å gi opplysninger etter bestemmelser i ligningsloven kapittel 4, "skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt". Etter mitt syn fremgår det av denne bestemmelse at opplysningsplikten etter ligningsloven er begrenset til å gjelde opplysninger som er nødvendige for å få gjennomført en skatterettslig korrekt ligning. Straffebestemmelsen i § 12-1 nr 1 må tolkes på denne bakgrunn. Før lovendringen i 1992 fastsatte denne bestemmelse som vilkår for straff at det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som 'kan føre til fastsetting av for lav skatt eller avgift'. Etter lovendringen fastsetter den som vilkår for straff at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som 'kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler'. Etter min mening må denne bestemmelse både før og etter lovendringen forstås slik at det er et vilkår for straff at det er gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger om forhold som er relevant ut fra en riktig forståelse av skatteloven. Denne tolkingen støttes av tungtveiende reelle hensyn. Jeg kan vanskelig se at staten skal ha noen legitim interesse i - under trussel om straff - å fremtvinge opplysninger som ikke er nødvendige for å gjennomføre en materielt riktig ligning.»¹³⁷

De tre andre dommerne tok ikke stilling til spørsmålet. Uttalelsen fra de to dommerne var ikke nødvendig for å begrunne resultatet i saken, men var et såkalt *obiter dictum*.

I 2006 behandlet Høyesterett en straffesak mot et ektepar som hadde drevet en blomsterforretning som ikke var registrert, hverken i enhetsregisteret eller i merverdiavgiftsmanntallet, og virksomheten var ikke med i ektefellenes selvangivelser. Konen ble ikke bedømt som skattepliktig for noen del av virksomheten, og det var da et spørsmål om hun kunne straffes for ikke å ha opplyst om mannens inntekt i sin selvangivelse. Saken dreide seg på dette punktet altså om en skattyter har ansvar for å

¹³⁷ Rt. 1999 s. 223 (på s. 239).

gi opplysninger om andres ligning enn sin egen. Førstvoterende uttalte, med tilslutning fra de fire andre dommerne:

«(15) I dom i Rt-1999-223, tar dommer Skoghøy uttrykkelig stilling til hvordan ligningsloven § 4-1 skal forstås. Med tilslutning fra en dommer legger han til grunn at opplysningsplikten er begrenset til det som er nødvendig for å få gjennomført en skatterettslig korrekt ligning av den viss opplysningsplikt vurderes. På side 239 tilføyer han:

'Denne tolkingen støttes av tungtveiende reelle hensyn. Jeg kan vanskelig se at staten skal ha noen legitim interesse i - under trussel om straff - å fremtvinge opplysninger som ikke er nødvendige for å gjennomføre en materielt riktig ligning.'

(16) Jeg er enig i dette.»¹³⁸

Betydningen av denne uttalelsen er at særmerknaden fra to dommere i 1999 nå ble gjentatt av en enstemmig Høyesterett. Uttalelsen om de reelle hensyn har vekt også i det spørsmålet vi står overfor her.

8.3 UTTALELSER I UTREDNINGER OG JURIDISK TEORI

Spørsmålet om det er straffbart å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger som ikke har betydning for ligningsresultatet, ble tatt opp av Tilleggsskatteutvalget. Flertallet – alle unntatt ett medlem – uttalte:

«Flertallet kan ikke se at det er noen tungtveiende hensyn som tilsier at det er behov for å straffe en skattyter som har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger dersom opplysningene ikke har eller kunne hatt betydning for ligningsresultatet. Det gjelder enten opplysningssvikten går i skattyters favør eller ufavør, og også om skattyter forsettlig gir feilaktige opplysninger som han ut fra sin oppfatning av skattereglene tror vil føre til lavere skatt, men som ut fra en korrekt rettsoppfatning viser seg å være uten betydning.»¹³⁹

Mindretallet – Morten Eriksen – var uenig med flertallet, og anførte blant annet:

«Dette medlemmet deler ikke flertallets oppfatning av gjeldende rett, som må anses usikker. ...

¹³⁸ Rt. 2006 s. 1598.

¹³⁹ NOU 2003: 7, Tilleggsskatt m.m. s. 152.

Etter ordlyden er det tilstrekkelig at opplysningssvikten kan medføre en mulighet for å oppnå skattemessige fordeler, jf. uttrykket «kan føre til». Det kreves ikke at opplysningssvikten vil få betydning for selve resultatet av ligningen. Det er intet i selve teksten som tilsier at bestemmelsen på dette punkt må tolkes innskrenkende. Dersom meningen var å legge inn endelig skatteutfall som et avgjørende kriterium for straffbarheten, burde både lovteknikken og ordlyden vært en annen. Slik bestemmelsen er formulert er det nok at opplysningssvikten har relevans for skattespørsmålet.»¹⁴⁰

Ligningsloven ble ikke endret på dette punktet.

Skatteunndragelsesutvalget fremholdt:

«Opplysningsplikten etter § 4-1 er i utgangspunktet begrenset til å gjelde opplysninger om 'hans skatteplikt'. Hva som er skattepliktig, må avgjøres ut fra de til enhver tid gjeldende materielle regler.

Dette betyr for det første at skattyter i utgangspunktet ikke har en plikt til å gi opplysninger om forhold som ikke er skattepliktige, som for eksempel gevinst av salg av egen bolig der vilkårene om skattefritak i skatteloven er oppfylt.»¹⁴¹

I en kommentar til dommen i Rt. 2006 s. 1598 har Zimmer fremholdt:

«Mht. reelle hensyn henviser førstvoterende til et votum av dommer Skoghøy i Rt. 1999 s. 223, der det bl.a. heter: 'Jeg kan vanskelig se at staten skal ha noen legitim interesse i – under trussel om straff – å fremtvinge opplysninger som ikke er nødvendige for å gjennomføre materielt riktig ligning.' Det er kanskje likevel for generelt uttrykt. Hvor det er tvil om skatteplikten, kan være gode grunner til at ligningsmyndighetene har mulighet til å skaffe seg de opplysningene som er nødvendig for å vurdere skatteplikten, også om konklusjonen blir at skatteplikt ikke foreligger. På den annen side: Om skattyteren unnlater å gi opplysninger under henvisning til at han ikke anser seg skattepliktig, risikerer han tilleggsskatt og/eller straff dersom han tar feil i sin antakelse om skatteplikten.»¹⁴²

Tilleggsskatteutvalgets anbefalinger ble fulgt opp i Ot.prp.nr. 82 (2008-2009) Om lov i endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt). I proposisjonens punkt 12.2 vises det til mindretallets forslag om «at straffebestemmelsen endres slik at det ikke skal være vilkår

¹⁴⁰ NOU 2003: 7, *Tilleggsskatt* s. 152-153.

¹⁴¹ NOU 2009: 4, *Tiltak mot skatteunndragelser* s. 86-87.

¹⁴² Frederik Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2006», *Skatterett*, 2007 (4) s. 325-383 (s. 369).

for straff at de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt». Her nøyer Finansdepartementet seg med å vise til endringene som nylig var foreslått av Regjeringen i forbindelse med overføringen av bestemmelsene om skattesvik til den nye straffeloven.¹⁴³

I forarbeidene til straffeloven 2005 drøftes forslag til nye straffebestemmelser om skattesvik i punkt 11.6:

«Departementet er enig med kommisjonen i at en opplysningssvikt bare bør kunne straffes etter straffelovens bestemmelser dersom opplysningssvikten kan medføre skattemessige fordeler. Dette er i tråd med ligningsloven § 12-1 første ledd bokstav a. Som påpekt av Finansdepartementet vil det ikke være naturlig å klassifisere en handling som skattesvik når opplysningsfeilen ikke kan virke inn på skattefastsettingen. Departementet ser heller ikke andre tungtveiende hensyn som tilsier at det er behov for å straffe skattyteren når opplysningssvikten ikke kunne ha fått betydning for ligningsresultatet. Opplysningssvikten vil likevel kunne rammes av ligningsloven § 12-1 første ledd bokstav d.»¹⁴⁴

Departementets uttalelse kommer under overskriften «Vilkår for straff at opplysningssvikten kan ha skattemessige fordeler for gjerningspersonen?». Henvisningen til at opplysningssvikten vil kunne rammes av ligningsloven § 12-1 første ledd bokstav d er ikke nærmere forklart, og kan ikke ha selvstendig betydning. Denne proposisjonen er ikke noe forarbeid til denne bestemmelsen. Det ville for øvrig være en pussig lovgivningsteknikk om et slikt generelt vilkår skulle sette begrensningene i § 12-1 nr. 1 bokstav a ut av kraft.

Det samme synspunkt – om at et vilkår for straffansvar er at opplysningssvikten kan medføre skattemessige fordeler – gjentas i Finansdepartementets høringsnotat 11. oktober 2012 om nye straffebestemmelser i skatte-, avgifts- og tolllovgivningen:

«Opplysningssvikt kan bare straffes dersom den kan medføre skattemessige fordeler. Det vil ikke være naturlig å klassifisere en handling som skattesvik når opplysningsfeilen ikke kan virke inn på fastsettingen.»¹⁴⁵

¹⁴³ Proposisjonens punkt 12.3.

¹⁴⁴ Ot.prp. nr. 22 (2008-2009), *Om lov om endringer i straffeloven 20. mai 2005 nr. 28 (siste delproposisjon - slutføring av spesiell del og tilpasning av annen lovgivning)* s. 335.

¹⁴⁵ Side 3.

Eriksen har behandlet spørsmålet i den nevnte artikkelen i Skatterett, med et svar fra Harboe.¹⁴⁶

Morten Eriksen har i et notat til utvalget anført at forarbeidene til ligningsloven § 6-1, som ble endret i 2013 har betydning for spørsmålet.

Riktignok kan ikke en eventuell utvidelse av opplysningsplikten ha betydning for hvilke straffsanksjonerte plikter skattyterne hadde tidligere. Utvalget har likevel funnet grunn til å drøfte dette argumentet. Det heter i proposisjonen:

«Når plikten til å gi kontrollopplysninger kobles til hva som kan være av betydning for skatte- eller avgiftsfastsettelsen, vil rammen for opplysningsplikten følge av den til enhver tid gjeldende skatte- og avgiftslovgivning. Det kreves ikke at opplysningene faktisk vil få betydning for den konkrete skatte- eller avgiftsplikten, men opplysningene må kunne være egnet som kontrollmiddel for skatte- eller avgiftsplikten. Utgangspunktet for vurderingen vil være om de aktuelle opplysningene generelt anses for å være av betydning for skatte- eller avgiftsplikten. Har skatte- og avgiftsmyndighetene påvist dette, må opplysningene kunne kreves framlagt uten en nærmere vurdering av den skatte- og avgiftspliktiges konkrete forhold. Det er ikke noe krav om at det foreligger mistanke om skatteunndragelse. Dette er også i samsvar med vurderingene etter blant annet gjeldende ligningslov § 4-10 nr. 1 bokstav a, hvor særlig høyesterettsdommen inntatt i Rt. 2000 s. 788 er retningsgivende. I denne saken kom Høyesterett til at en psykolog pliktet å framlegge timebestillingsbøker etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a.»¹⁴⁷

Ved første øyekast kan det se ut som om forarbeidene her åpner for at ligningsmyndighetenes skjønn er avgjørende for den straffsanksjonerte opplysningsplikten. Men denne regelen – og forarbeidene – gjelder situasjonen der ligningsmyndighetene stiller spørsmål til den skattepliktige, ikke hva den skattepliktige skal anse som relevant når han leverer selvangivelsen. I den grad disse uttalelsene måtte ha betydning for spørsmålet om straffansvar for ufullstendige opplysninger, trekker de heller i motsatt retning: Det er naturlig å forstå lovens ordning slik at om den skattepliktige responderer adekvat på spørsmål fra skattemyndighetene om oppklarende

¹⁴⁶ Eriksen, Straffbar opplysningssvikt ; Einar Harboe, «Straffbar opplysningssvikt ved ligningen - en kommentar til statsadvokat Morten Eriksen», *Skatterett*, 2016 (4) s. 356–358.

¹⁴⁷ Prop. 141 L (2011-2012) *Endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. (kontrollbestemmelser og personalliste)* s. 17.

opplysninger, oppstår ikke spørsmålet om straffansvar så lenge det ikke avdekkes at han har unnlatt å gi opplysninger som kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler.

8.4 FORHOLDET TIL TILLEGGSSKATT

Tilleggsskatt er en pønalt reaksjon som regnes som straff etter Den europeiske menneskerettskonvensjon. Tilleggsskatt fastsettes når en skattyter har gitt ligningsmyndighetene «uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt». Tilleggsskatten fastsettes «i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt».¹⁴⁸ Denne regelen må forstås som differansen mellom den skatten som blir utlignet og den skatt som ville blitt utlignet dersom skattyterens opplysninger var blitt lagt til grunn. Det kan ikke være grunnlag for å beregne et skattebeløp som ville blitt ilagt dersom en annen forståelse av skatteloven ble lagt til grunn.

Når «uriktige eller ufullstendige opplysninger» ikke kunne ført til lavere skatt enn om opplysningene var «riktige og fullstendige», kan det spørres om det i det hele tatt er gitt (relevante) uriktige eller ufullstendige opplysninger. Men under enhver omstendighet ville et prosentvis påslag bli null.

8.5 MERVERDIAVGIFTSLOVEN

Morten Eriksen har også i notat til utvalget anført at Høyesteretts uttalelse i Norisol-saken, om merverdiavgift, støtter oppfatningen om at skatteplikten ikke har betydning.

Merverdiavgiftsloven har krav om selvrappoterings. Merverdiavgiftsloven § 21-3 første ledd lød tidligere:

«Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og ved det har eller kunne ha påført staten tap, kan ilegges inntil 100 prosent avgift i tillegg til merverdiavgift fastsatt etter § 18-1 og § 18-4 første og annet ledd. Tilleggsavgift kan ilegges inntil ti år etter utløpet av den aktuelle terminen.»

Høyesteretts dom i Norisol-saken ble avsagt i 2016. Selv om dommen falt etter at lagmannsrettens dom i Transocean-saken var rettskraftig, kan dommen ha interesse dersom den kan tolkes slik at den styrker påtalemyndighetens subsidiære anførsel.

¹⁴⁸ Ligningsloven § 10-1 nr. 1; se nå skatteforvaltningsloven § 14-5.

Den avgiftspliktige var et dansk selskap som hadde unnlatt å innberette avgiftspliktig omsetning i Norge. Det var ikke bestridt at selskapet hadde brutt sin opplysningsplikt. Høyesterett fant også at selskapet hadde opptrådt uaktsomt.¹⁴⁹ Det var på det rene at Norisols kontraktsmotpart ville krevd tilsvarende fradrag for inngående merverdiavgift, slik at staten alt i alt ikke ville kommet bedre ut om Norisol hadde innberettet omsetningen. Høyesterett fant at merverdiavgiftsloven § 21-3 måtte forstås slik at man skulle vurdere om staten kunne lidd tap isolert sett, uten at forholdet til neste omsetningsledd ble trukket inn.

Det kan spørres om Høyesteretts uttalelse om tilleggsavgift kan ha betydning for vurderingen av omfanget av opplysningsplikten etter ligningsloven:

«Slik retningslinjene var utformet, skulle det ved fastsetting av satsen ikke tas i betraktning at Norisol ikke kunne tjene på lovbruddet, og heller ikke at staten ikke kunne lide tap hvis fradragsretten i neste omsetningsledd tas i betraktning. I mange tilfelle kan slike omstendigheter føre til mildere sanksjoner. Men merverdiavgiftsloven bygger på prinsippet om selvrapportering. Da er det behov for sanksjoner som er tilstrekkelig strenge til at de fremmer lovlydighet, også i de tilfellene den avgiftspliktige ikke oppnår noen fordel. Effektive sanksjoner kan redusere behovet for kontroll og annen håndheving.»¹⁵⁰

Slik utvalget ser det, har denne dommen likevel ikke betydning for spørsmålet om tolkingen av ligningsloven § 12-1. En ting er at saken gjelder tilleggsavgift, ikke straffansvar etter intern rett. Men det viktigste er at saken gjaldt en annen situasjon.

Det var, som nevnt, ikke omstridt at Norisol hadde forsømt sin opplysningsplikt. Spørsmålet i saken på dette punkt var om det skulle ha betydning for utmålingen av reaksjonen at et annet rettssubjekt ville kunnet kreve fradrag for et tilsvarende beløp.

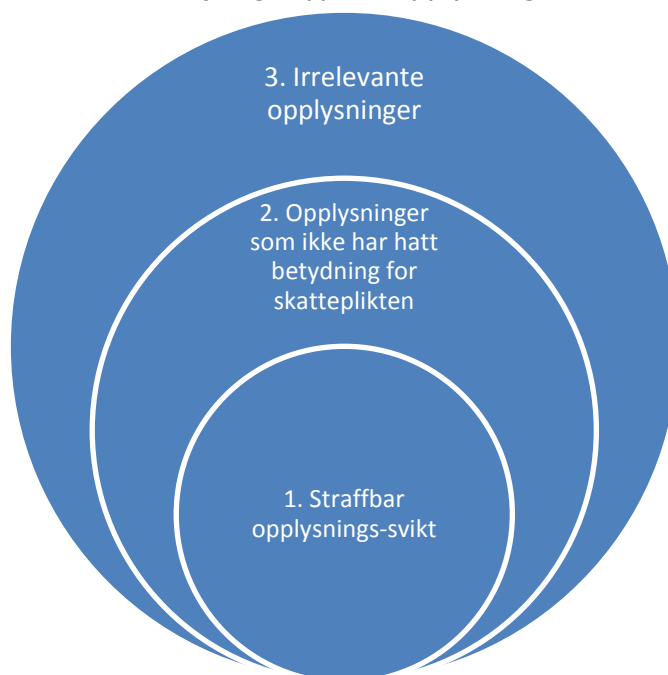
Spørsmålet i Transocean-saken var et annet: Var det forsvarlig av påtalemyndigheten å tolke straffebestemmelsen i ligningsloven slik at det kunne ilegges straff for forsømt opplysningsplikt selv om mer utførlige opplysninger ikke ville påvirket skatteplikten? Det er ikke et utmålingsspørsmål, men et spørsmål om hva som er en straffbar handling.

¹⁴⁹ HR-2016-1982-A - UTV-2016-1669, avsnittene 24 og 25.

¹⁵⁰ Avsnitt 53.

8.6 UTVALGETS VURDERING AV RETTSKILDEMATERIALET

Slik utvalget forstår spørsmålet, er det på det rene at heller ikke påtalemyndighetens syn i straffesaken var at *enhver* uriktig eller ufullstendig opplysning skulle kunne medføre straffansvar. En manglende opplysning som er klart irrelevant, kan ikke «føre til» skattemessige fordeler. De forskjellige typene opplysninger kan beskrives slik:



Figur 3: Typer opplysninger ved ligningen

Det er den midterste sirkelen (gruppe 2) som drøftes her. Det er på det rene at en skattyter som tror opplysningene ikke har betydning for skatteplikten (gruppe 2) og derfor ikke gir dem, men tar feil, kan straffes dersom han burde forstått at de hadde betydning (gruppe 1).

Et eksempel på at det ble gitt tilleggsskatt på et slikt grunnlag, er Rt. 1996 s. 932. Skattyteren ble skattlagt for et salg av fast eiendom som hun hadde oppfattet som skattefritt, men ble bedømt som skattepliktig tomtsalg. Høyesterett uttalte (s. 936):

«Utgangspunktet for bedømmelsen av om skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt er ligningsloven § 4-1. Denne bestemmelsen fastslår at opplysningene skal bidra til at skattyters skatteplikt blir klarlagt og oppfylt i rett tid. Jeg forstår denne bestemmelse slik at Ella Hald hadde plikt til å opplyse om eiendomssalget uten hensyn til at hun selv oppfattet salget som skattefritt avhendelse av egen bolig.»

Det er derfor lett å være enig med Skatteunndragelsesutvalget når det fremholder:
«Skattyter bør derfor ut fra egeninteresse være påpasselig med å gi nok opplysninger dersom det er tvilsomt om et forhold er skattepliktig eller skattefritt.»¹⁵¹

Spørsmålet er imidlertid hva som skal være konsekvensen dersom skattyteren har latt være å gi opplysninger som kunne vært relevante ut fra en bestemt tolking av skatteloven, mens de med den riktige tolkingen ikke får betydning. Vel kan skattyteren sies å ha tatt en sjanse, men kan det sies at opplysningssvikten kunne føre til skatte- og avgiftsmessige fordeler når det er på det rene at skatteplikten ville blitt den samme selv om det var gitt mer fullstendige opplysninger?

I artikkelen i Skatterett har Eriksen fremhevet at straffeloven 2005 § 221 pålegger borgerne å gi riktige opplysninger uavhengig av relevansen av opplysningene:

«Lovgrunnen er at saksbehandlingen for domstolene og forvaltningsorganene i et tillitsbasert samfunn er avhengig av tilgang til korrekt, faktisk beslutningsgrunnlag, fra de som kjenner faktum best.»¹⁵²

For ordens skyld nevner utvalget at straffelovens tilsvarende bestemmelse på handlingstidspunktene i Transocean-saken var straffeloven 1902 § 166, som ikke gjaldt for «Opgaver angaaende Omstændigheder, der danner Grundlag for Skat».¹⁵³ Tolkingen av straffeloven § 221 kan derfor neppe være avgjørende for om det var forsvarlig av påtalemyndigheten å gjøre sin subsidiære anførsel gjeldende i saken i 2014, basert på opplysninger gitt mange år tidligere.

Men uansett må man for å fastlegge om noen har brutt sine forpliktelser etter straffeloven § 221, ta stilling til hva som er *relevante* opplysninger. Der man forklarer seg fordi man har plikt til det, må rammen for saken være hva den gjelder. Det løser derfor ikke problemet å vise til den generelle bestemmelsen i straffeloven § 221. Spørsmålet knyttet til ligningsloven § 12-1 (nå straffeloven § 378) er hvilke opplysninger skattyteren har plikt til å gi.

Det kunne kanskje være nyttig for ligningsmyndighetene om skattyterne hadde en straffsanksjonert plikt til å opplyse om en rekke forhold som kunne gjøre det lettere å avklare omfanget av skatteplikten. Men hvis skattyteren har gitt fullstendige og riktige opplysninger ut fra hva som er (eller viser seg) å være riktig tolking av skatteloven, er

¹⁵¹ NOU 2009: 4, *Tiltak mot skatteunndragelser* s. 87.

¹⁵² Morten Eriksen, «Straffbar opplysningssvikt ved ligningen», *Skatterett*, 2016 (1) s. 10–49 s. 12.

¹⁵³ Straffeloven 1902 § 167 siste ledd.

det vanskelig å si at skattyteren har forsømt seg om det mangler andre opplysninger som ligningsmyndighetene finner relevante.

Dersom skattyteren unnlater å gi opplysninger som burde vært gitt for å gi ligningsmyndighetene tilstrekkelige opplysninger og det viser seg at skatten ville blitt for lav hvis den var fastsatt basert på skattyterens opplysninger, kan det altså være grunnlag for straffansvar. Men da har skattyteren – som ga de opplysningene han mente var riktige ut fra sin forståelse av skatteloven – som en forsvarslinje at han tolker loven annerledes enn skattemyndighetene. Hvis loven tolkes slik som påtalemyndigheten gjorde gjeldende som subsidiær anførsel, hjelper det ikke skattyteren om han har aldri så rett i forståelsen av skatteloven.

Man kan tenke seg følgende eksempel:

Skattyteren gir opplysninger om en bestemt disposisjon. Etter skattyterens vurdering er det unødvendig å fortelle om bakgrunnen for disposisjonen fordi han mener at disse opplysningene ikke har betydning for skatteplikten. Hans tolking av skatteloven kan kalles A. Skattemyndighetene mener at loven må tolkes annerledes, og slik at skatteplikten kan påvirkes av opplysninger skattyteren ikke har gitt. Denne tolkingen kan kalles B.

Sett at de «manglende opplysningene» blir avdekket, og skattemyndighetene ut fra tolking B mener skatteplikten påvirkes (i skattyterens disfavør) av de opplysningene som ikke ble oppgitt. Dersom tolking B vinner fram, kan det være grunnlag for straffansvar fordi skattyterens opplysninger ikke er fullstendige ut fra den tolkingen som viser seg å være den riktige. Her er det mulig å avklare om det er skattyteren eller skattemyndighetene som har rett. Dersom skattemyndighetenes tolking B (også) virket prosedabel da opplysningene ble gitt, har i og for seg skattyteren tatt en sjanse. Men hvis skattyterens tolking A viser seg å være riktig, blir skattemyndighetenes tolking B bare en rettslig teori som ikke har stått seg for prøving i domstolene. Det gjelder også der spørsmålet har vært omstridt og kanskje først avgjort i Høyesterett.

Kanskje ville mer fullstendige opplysninger gjort det lettere for skattemyndighetene å finne ut av det hele, men de ekstra opplysningene ville ikke påvirket den – riktig – fastsatte skatten. Det er da ikke naturlig å si at opplysningen da den ble gitt kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler – selv om skattemyndighetene mente det inntil det ble fastslått hva som var riktig tolking av skatteloven.

Dersom det er tilstrekkelig for straffansvar at disposisjonen kunne ha gitt høyere skatt etter en annen tolking av skatteloven som kan ha virket forsvarlig, kan man i og for seg si at skattyteren har tatt en sjanse ved ikke å gi alle de opplysningene som skattemyndighetene mener ville være relevante. Men her er det svært vanskelig for skattyteren å være sikker på at han har gitt alle nødvendige opplysninger.

Siden straffansvaret kan utløses dersom han tar feil av tolkingen, har skattyteren et incentiv til å søke avklart hva som kan være mulige tolkinger av skatteloven. Men hvordan skal han være sikker på at ikke skattemyndighetene forfølger en annen mulig tolking som han ikke kunne forutse? Her må skattyteren altså ikke bare søke å forutse hva som med rimelighet kan ventes av skatterettslige løsninger dersom en sak blir løst i domstolene, men også hva slags tolkingsmodeller skattemyndighetene kan operere med som siden blir underkjent av domstolene.

En slik tolking av et straffebed ville åpne for en diskusjon om hvorvidt skattemyndighetenes tolkinger og synspunkter til enhver tid var prosedable eller helt uholdbare. Tenker man seg en slik rettstilstand, der skattyteren kunne straffes fordi han hadde unnlatt å gi opplysninger som kunne ført til høyere skatt under andre tolkinger av skatteloven enn det som viser seg å være riktig, blir det svært vanskelig å avgjøre om straffansvar kan anvendes: Var skattemyndighetenes alternative tolking en mulighet skattyteren kunne sett for seg? Var den forsvarlig? Er det tilstrekkelig for straffansvar at en saksbehandler objektivt sett feiltolker skatteloven og denne tolkingen ville gjøre at skattyteren burde gitt flere opplysninger?

I lys av Grunnloven § 96 første ledd synes et så vidt straffansvar å gå betenkelig langt. Om det skulle være ønskelig å pålegge skattyterne slike tilleggsplikter, er ikke det reelle kriteriet at opplysningene kan føre til høyere skatt, men at opplysningene kan gjøre det enklere for ligningsmyndighetene å undersøke visse transaksjoner nærmere. Det er vanskelig å harmonere med ordlyden i bestemmelsen.

8.7 OPPSUMMERING: VAR DEN SUBSIDIÆRE ANFØRSELEN FORSVARLIG Å GJØRE GJELDENE?

I Transocean-saken trakk påtalemyndigheten – den nye hovedaktoren – anken over den subsidiære anførsel allerede før resten av anken ble trukket. Spørsmålet utvalget er blitt bedt om å svare på, er om det var forsvarlig å gjøre den subsidiære anførselen gjeldende.

Utvalget tolker mandatets uttrykk «forsvarlig» som å gjelde om det var i samsvar med reglene om påtalemyndighetens objektivitetsplikt å gjøre denne anførselen gjeldende.

Mens påtalemyndigheten bare skal ta ut tiltale dersom den er overbevist om straffeskylden og er av den oppfatning at straffeskylden kan bevises i retten, er ikke kravene like strenge til påtalemyndighetens anvendelse av rettssetninger. Utvalget kan her slutte seg til Myhrer, som fremholder:

«Kravet om at den kompetente påtalemyndigheten må være overbevist om siktedes skyld, og at de bevis som finnes, er av en slik art og styrke at dette kan underbygges i retten, knytter seg til faktum, dvs. bevisspørsmålene i saken. For den rettslige tvil - dvs. når det er uklart om et uomtvistet faktum rammes av straffebestemmelsen - stilles ikke de samme krav. Et like strengt krav her ville gjort rettsutvikling og rettsavklaring vanskelig. I slike tilfeller er det «bare» krav om at spørsmålet ut fra en forstandig vurdering er prosedabelt, og at det foreligger et behov for rettsavklaring.»¹⁵⁴

Denne vurderingen kan deles i tre:

- a. Hvilken støtte hadde anførselen i rettskildematerialet?
 - b. Hvor belastende var det for de tiltalte at anførselen ble gjort gjeldende?
 - c. Hadde påtalemyndigheten – eller hovedaktor – andre muligheter til å bevirke en klargjøring av rettstilstanden?
- a. Det første spørsmålet er om standpunktet ut fra en forstandig vurdering var prosedabelt. Som det fremgår ovenfor, finner utvalget at den rettsoppfatningen den subsidiære anførselen bygget på, hadde tynn støtte i rettskildematerialet. Særmerknaden i Rt. 1999 s. 223 hadde fått støtte av en enstemmig Høyesterett i den senere saken i Rt. 2006 s. 1598, og det finnes ingen uttalelser i Høyesteretts praksis som støtter en slik rettsoppfatning som påtalemyndigheten gjorde gjeldende. Eriksens særmerknad i Tilleggsskatteutvalget, der samtlige av de andre medlemmene fremholdt en annen oppfatning av gjeldende rett, hadde ikke ført til noen lovendring. Hvis de lovgivende myndigheter hadde sett behov for en slik lovforståelse, ville det vært naturlig å følge opp dette.

En viss kritikk av Høyesteretts vektlegging av reelle hensyn i 2006-avgjørelsen var uttalt i teorien, men den uttalelsen kan neppe forstås som å gjelde uenighet om tolkingen av gjeldende rett.¹⁵⁵ Som det fremgår ovenfor, kan utvalget heller ikke se at Høyesteretts dom i Norisol-saken har betydning for dette spørsmålet.

Det er vanskelig å finne andre kilder enn hovedaktors særmerknad fra Tilleggsskatteutvalget i 2003 for en slik forståelse av ligningsloven. Og selv den

¹⁵⁴ Tor-Geir Myhrer, «God påtaleskikk», i *Juss og etikk*, Oslo 2005 s. 15-88 (s. 80-81).

¹⁵⁵ Zimmer, Høyesterettsdommer i skattesaker 2006 s. 369, sitert ovenfor.

uttalelsen gikk ut på at spørsmålet burde avklares.

Slik utvalget ser det, er det vanskelig å se at standpunktet var prosedabelt.

- b. For de tiltalte må det antas å ha vært en belastning at påtalemyndigheten anførte sitt subsidiære standpunkt. Riktig nok skal det sies at det ville vært mer belastende dersom denne subsidiære anførselen hadde vært den eneste, slik at saken måtte henlegges dersom anførselen ble frafalt. Slik saken var lagt opp, måtte de tiltalte uansett møte i retten og forsvare seg mot alvorlige anklager. Anførselen utvidet imidlertid området de tiltalte måtte forsvare seg i, og gjorde at det ikke var tilstrekkelig å forberede et forsvar basert på at det ikke forelå skatteplikt.
- c. Når en diskusjon om vanskelig jus bringes inn i en straffesak, må man ikke tape av syne at det er borgere som blir utsatt for argumenter fra påtalemyndigheten som kan medføre at de må lide straff dersom påtalemyndigheten får medhold. Det bør mane til en viss forsiktighet med hvor påtalemyndigheten legger listen for å prosedere et omstridt rettsspørsmål. Det betyr selvsagt ikke at påtalemyndigheten skal gi seg i alle tilfeller der lovtolkingen møter motbør, men det må tillegges vekt at det finnes andre måter å løse prinsipielle, rettspolitiske spørsmål på.

Om påtalemyndigheten er uenig i en forståelse av gjeldende rett, eller mener loven er for uklar, kan den ta opp med de lovgivende myndigheter at det er behov for lovendring. En klargjøring eller endring av rettsstilstanden vil sikre at regelen er forankret hos de folkevalgte på Stortinget, og ofte være bedre egnet til klargjøring enn rettsavgjørelser i enkeltsaker.

Selvsagt står det også en statsadvokat fritt å argumentere for en lovendring – og kanskje best når man ikke samtidig aktorerer en straffesak der spørsmålet kommer opp.

Hovedaktor hadde – som nevnt – fremholdt allerede som medlem i et offentlig utvalg i 2003 at gjeldende rett var uklar og burde klargjøres. Utvalget er ikke kjent med om Eriksens syn ble delt av andre i påtalemyndigheten. Men under enhver omstendighet ville Eriksen, som en erfaren førstestatsadvokat og en sentral aktør i arbeidet mot økonomisk kriminalitet, ha muligheter til å argumentere for sitt syn overfor de besluttende myndigheter.

Sett fra påtalemyndighetens ståsted ville kanskje en fellende dom – helst i Høyesterett – vært en måte å oppnå det ønskede resultatet på. I og for seg ville også en dom der de tiltalte ble frifunnet, slik som det faktisk skjedde, kunne gi grunnlag for en debatt om regelen burde endres. Men prisen for de tiltalte var at de måtte tåle å leve med en risiko for å bli dømt til strenge straffer for handlinger som ikke hadde betydning for selskapenes skatteplikt.

Dersom man tar utgangspunkt i hovedaktors premiss om at loven bør endres, er det vanskelig å se at det var avgjørende å vinne fram med et slikt subsidiært standpunkt i retten. En farbar vei kunne for eksempel være nettopp å ikke påberope seg dette standpunktet som gjeldende rett, men argumentert for en lovendring i de adekvate kanaler.

Etter en samlet vurdering er utvalget kommet til at den subsidiære anførselen hadde spinkel støtte i rettskildematerialet. Det materialet man hadde, talte heller for at standpunktet ikke var holdbart etter gjeldende rett, og at de lovgivende myndigheter ikke hadde sett noe behov for å endre rettstilstanden.

Selv om anførselen var subsidiær, må den antas å ha økt de tiltaltes belastning ved å straffeforfølges. Og under enhver omstendighet synes det som en mer naturlig vei å fortsette det arbeidet for lovendring som Eriksen hadde påbegynt med sin særmerknad i Tilleggsskatteutvalget.

Utvalget kan etter dette ikke se at det var forsvarlig å gjøre den subsidiære anførselen gjeldende i Transocean-saken.

DEL IV MANDATET: EVALUERING AV ØKOKRIMS ETTERFORSKNING OG IRETTEFØRING AV TRANSOCEAN-SAKEN

9. Etterforskningen

9.1 SAKSINNTAKET

Det fremgår av mandatet at utvalget skal belyse og evaluere saksinntaket, herunder beslutningen om at det var grunnlag for å iverksette etterforskning, og vurdering av hvilke forhold etterforskningen og iretteføringen skulle rette seg mot.

Stavanger ligningskontor sendte 13. desember 2004 brev til Økokrim vedrørende «orientering om skattesak». Brevet gjaldt utbytteforholdet, og det ble vist til vist til tidligere kontakt vedrørende selskapene Transhav AS og Transocean AS. Stavanger ligningskontor reiste i brevet spørsmål om utbyttet i realiteten måtte anses overført fra Norge til Cayman Islands, og om det danske selskapet hadde blitt benyttet som et gjennomstrømningsselskap for å unngå kildeskatt. Videre opplyste Stavanger ligningskontor at de hadde gjennomgått selskapenes selvangivelser for årene 1996 til 2002 på ny, og at de hadde funnet «en rekke konserninterne transaksjoner» som reiste spørsmål om transaksjonene utløste skatteplikt i større grad enn opplyst i selskapenes oppgaver til ligningsmyndighetene.

Utvalget har ikke informasjon om innholdet i kontakten som var mellom Økokrim og Stavanger ligningskontor forut for brevet 13. desember 2004.

Den 16. januar 2005 ble saken besluttet tatt inn som egen sak ved Økokrim. Saken ble fordelt til skatte- og konkurranseteamet. Inntaksbeslutningen er signert Einar Høgetveit, daværende Økokrim-sjef. Bakgrunnen for beslutningen var utbytteforholdet.

Utbytteforholdet ble i inntaksbeslutningen beskrevet slik:

«Saken gjelder utdeling i 2001 av utbytte fra Transhav AS (norsk) til Transhav Offshore Holding APS (TOH APS) (dansk). Sistnevnte selskap hadde eiere hjemmehørende på Cayman Islands.

Der utbyttet i realiteten tilfaller bakenforliggende selskap på Cayman Islands, var Transhav AS pliktig til å gi opplysning om dette i selvangivelsen, og selskapet skulle på vegne av TOH APS trukket kildeskatt med 25 %, tilsvarende ca kr 650 mill. Det ble ikke gitt slike opplysninger, og det ble ikke trukket kildeskatt.»

Av inntaksbeslutningen fremgikk det videre at:

«Det dreier seg her om en stor skattesak med internasjonale forgreininger, som har betydelig interesse ut over det konkrete saksforhold.»

På denne bakgrunn, og med henvisning til Økokrims saklige kompetanseområde i påtaleinstruksen § 35-4, bygget inntaksbeslutningen på at det var «rimelig grunn til å undersøke om det er begått straffbare forhold.»

Etter hvert som etterforskningen utviklet seg, kom det til nye forhold til saken. Økokrims mistankebeskrivelse 21. november 2005 omfattet både utbytte-, Polar Pioneer- og konsernbidragsforholdet. Utvalget har fått opplyst at konsernbidragsforholdet kom inn høsten 2005. Utvalget legger til grunn at Polar Pioneer-forholdet kom inn på omtrent samme tidspunkt, i alle tilfeller før mistankebeskrivelsen i november 2005. Arcade kom inn som forhold forsommeren/sommeren 2006. Regnskapsforholdet kom inn høsten

2009. Det ble ikke truffet formell inntaksbeslutning for Polar Pioneer-, konsernbidrag-, Arcade- eller regnskapsforholdet.

Det rettslige grunnlaget for å iverksette etterforskning er straffeprosessloven § 224 første ledd. Det følger av bestemmelsen at det må foreligge anmeldelse eller andre omstendigheter som gir «rimelig grunn» til å undersøke om det foreligger straffbart forhold. I vurderingen av om det foreligger «rimelig grunn», er sannsynlighet, proporsjonalitet og saklighet avgjørende momenter.¹⁵⁶ Kravet til sannsynlighet innebærer at man vurderer graden av sannsynlighet for at det foreligger et straffbart forhold både i objektivt og subjektivt henseende. Gradene av sannsynlighet som kreves for å iverksette etterforskning vil variere med hvor alvorlig det mulige straffbare forholdet er (proporsjonalitetsvurderingen). Det kreves ikke sannsynlighetsovervekt for at det er begått straffbart forhold for at etterforskning kan iverksettes, men uten anmeldelse bør det foreligge opplysninger av en viss troverdighet om art og omfang av det straffbare forholdet, samt avgrensninger knyttet til *når* og *hvor*.¹⁵⁷ I proporsjonalitetsvurderingen står alvorligheten av det mulige straffbare forholdet sentralt. Videre er aktuelle etterforskningskritt, om etterforskningen vil være inngripende for den som rammes og tidsaspektet relevante momenter.¹⁵⁸ Saklighetskravet innebærer at etterforskningen må være saklig begrunnet, altså at det ikke må tas utenforliggende hensyn, jf. straffeprosessloven § 226.¹⁵⁹

Utvalget har ikke opplysninger om hvilke strafferettslige vurderinger som ble gjort ved saksinntaket. Utvalget har derfor ikke grunnlag for å si at det ikke forelå rimelig grunn til å iverksette etterforskning i Transocean-saken, jf. straffeprosessloven § 224 første ledd.

Utvalget har imidlertid kunnskap om de faktiske forhold og bemerker følgende: Da Økokrim besluttet å ta inn utbytteforholdet som straffesak, var forholdet ikke avgjort sivilrettslig. Det var hverken truffet vedtak om endring eller tilleggsatt. Stavanger ligningskontor hadde imidlertid i brev 22. september 2004 varslet THAV om at ligningen ville bli tatt opp til endring med iligning av kildeskatt på utdelt utbytte.

Det ble ikke truffet formell inntaksbeslutning for forholdene som kom til i saken etter utbytteforholdet.

Påtaleinstruksen § 35-4 om Økokrims saklige kompetanse, lyder

¹⁵⁶ RA 1999 nr. 3 punkt III nr. 3 (s. 6).

¹⁵⁷ RA 1999 nr. 3 punkt III nr. 3 (s. 6).

¹⁵⁸ RA 1999 nr. 3 punkt III nr. 3 (s. 7).

¹⁵⁹ RA 1999 nr. 3 punkt III nr. 3 (s. 7).

«Avgjørelsen av om enheten skal behandle en sak treffes av leder eller nestleder. Ved avgjørelsen skal det legges særlig vekt på

- a) etterforskningens omfang, sakens kompleksitet og dens økonomiske størrelse,*
- b) hvorvidt saken har forgreininger til utlandet*
- c) sakens prinsipielle karakter»*

Det følger av bestemmelsen at det må foretas en begrunnet avgjørelse dersom Økokrim skal ta inn en ny sak til behandling. Herunder må det foretas en faktisk vurdering av sakens omfang, jf. bokstav a. Bestemmelsen begrenser den enkelte statsadvokats kompetanse ved at det er leder eller nestleder som må fatte beslutningen om saksinntak.

Etter en språklig forståelse kan «en sak» forstås som et helt sakskompleks med alle de ulike forholdene som inngår i komplekset. Videre er det klart at «en sak» ikke kan forstås på samme måte som «samme forhold» i straffeprosessloven §§ 38, 51 eller 258. Selv om det i «en sak» kan inngå flere forhold, kan det være grunn til å vurdere saksinntaket for nye forhold som utvider sakens omfang og kompleksitet. Behovet for formell inntaksbeslutning er størst hvor det nye forholdet som kommer til i saken, er av en vesentlig forskjellig karakter eller bygger på en annen tidsperiode enn de(t) tidligere forhold(ene), gjelder en annen mistenkt/siktet eller vil medføre at saken blir betydelig mer omfattende enn antatt ved den opprinnelige inntaksbeslutningen.

Formelt vedtak om inntak av sak/forhold vil etter utvalgets oppfatning kunne bidra til å kvalitetssikre sakens omfang og godhet. Videre vil man måtte ta stilling til hvorvidt man har tilstrekkelige ressurser til å gjennomføre den sak/forhold som tas inn til behandling.

Transocean-saken omfattet fem ganske forskjellige forhold, og seks ulike tiltalte. Forholdene i saken kom inn på forskjellige tidspunkt i saken, hvorav det første forholdet kom inn i 2005 og det siste i 2009. Ved inntaket av utbytteforholdet i 2005 hadde man neppe sett for seg hvor omfattende saken til slutt ble.

Dersom ledelsen hadde fattet formelle inntaksbeslutninger for de ulike forholdene etter hvert som disse kom inn i saken, hadde ledelsen måttet foreta en vurdering av saken i lys av tilgjengelige ressurser på flere trinn i saken. I tillegg ville formelle inntaksbeslutninger for hvert forhold økt ledelsens mulighet for kvalitetssikring av saken.

Utvalget mener på denne bakgrunn at et slikt sakskompleks som Transocean-saken ville hatt fordel av at hvert enkelt forhold ble vurdert av ledelsen ved inntaksbeslutning.

9.2 OVERSIKT OVER ETTERFORSKNINGSSKRITT I SAKEN

For at utvalget skal kunne besvare punktene i mandatet som knytter seg til etterforskningen, er det nødvendig å ha en oversikt over hva som faktisk ble gjort av etterforskning i saken og til hvilket tidspunkt. Utvalget finner det derfor nødvendig nedenfor å gi en kort oversikt over de enkelte etterforskningsskritt i saken. Utvalget bemerker at oversikten er begrenset til det som fremgår av straffesaksdokumentene utvalget har fått tilsendt av Økokrim. Gjennomgangen er summarisk og gjør ikke forsøk på å belyse alle sider ved etterforskningen.

2005

Den 16. januar 2005 besluttet Økokrim å ta inn saken som straffesak. Bjerke og Klausen ble siktet for utbytteforholdet én måned senere, 16. januar 2005. Brask ble siktet for det samme forholdet 11. mars 2005.

Den 11. mars 2005 ble Bjerke og Klausen pågrepet og avhørt for utbytteforholdet. Brask ble avhørt om det samme forholdet noen dager senere, 15. mars 2005.

Den 11. mars ble det foretatt en rekke ransakinger. Beslutningene om ransaking bygget på siktelsene for utbytteforholdet. I Norge ble det ransaket hos: Ernst & Young i Oslo, Ernst & Young Stavanger, Ernst & Youngs fjernarkiv i Sandnes, Bjerkes bopel, Klausens bopel, Transocean Services AS og Transocean Services AS fjernarkiv. Samtidig med ransakingene i Norge ble det foretatt ransaking i Danmark. Det ble gjort beslag ved alle ransakingene, bortsett fra på Klausens bopel.

Mistankebeskrivelse forelå 21. november 2005. Mistankebeskrivelsen omfattet en rekke forhold, herunder utbytte-, Polar Pioneer- og konsernbidragsforholdet.

2006

Den 7. mars 2006 ble det foretatt tredjemannsransaking hos Norsk Hydro ASA. Tredjemannsransakingen hos Hydro var første etterforskningsskritt som direkte gjaldt Polar Pioneer-forholdet.

I 2006 ble det videre foretatt ransaking og beslag i Transoceans fjernarkiv i Stavanger, samt at det ble innhentet back-up datafiler fra Ernst & Young og Iron Mountain Norge AS for TAS og THAV. Ransakingene fant sted henholdsvis 22. mars og 19. mai 2006.

Den 29. juni 2006 ble det foretatt nytt avhør av Klausen vedrørende utbytteforholdet.

2007

Den 1. februar 2007 ble Brask og Klausen siktet for Arcade-forholdet. På bakgrunn av Arcade-forholdet ble det gjennomført ransaking og tatt beslag i Transoceans lokaler i Aberdeen 29. mai 2007.

Den 15. juni 2007 ble Koch avhørt om utbytteforholdet. Avhøret med Koch var det første etterforskningskritt direkte mot Koch. Koch var på dette tidspunktet kun mistenkt i saken.

2008

Den 12. februar 2008 avga Trine Sæther Romuld, økonomisjef («finance manager») for Transocean AS fra april 1998 til juni 2001, vitneforklaring. Forklaringen omhandlet først og fremst Arcade-forholdet, og var den første vitneforklaringen i saken. Klausen ble avhørt 21. oktober 2008 for utbytte- og Polar Pioneer-forholdet.

2009

Brask og Koch ble avhørt henholdsvis 8. og 15. januar 2009. Tema for avhørene var utbytte- og Polar Pioneer-forholdet. Bjerke ble avhørt 18. mars 2009 vedrørende Arcade-, utbytte og Polar Pioneer-forholdet.

Brask og Klausen ble siktet 29. januar 2009 på ny for Arcade-forholdet. Grunnlagsbeskrivelsen var mer detaljert og omfattende enn den siktelsen som ble tatt ut 1. februar 2007.

Den 31. mars 2009 ble det foretatt ransaking på kontorlokalene og fjernlageret til Arcade Drilling AS/Transocean i Norge. Samme dag ble det foretatt ransaking på kontorlokalene og fjernlokalene til Ernst & Young i Sandnes. Kontorlokalene til Ernst & Young i Oslo ble ransaket 2. mars 2009. Ransakingene gjaldt først og fremst Arcade-forholdet. Det ble tatt beslag i forbindelse med ransakingene.

Trine Sæther Romuld avga ny vitneforklaring den 12. mai 2009. Tema for vitneforklaringen var Polar Pioneer-, utbytte-, Arcade- og valutaforholdet. Nye avhør av Klausen og Brask fant sted henholdsvis 19. og 20. mai 2009, og 25. og 26. mai 2009. Klausen og Brask ble for første gang avhørt om konsernbidragsforholdet. Koch ble avhørt om konsernbidragsforholdet 17. juni 2009. De nevnte avhørene var første formelle etterforskningskritt som direkte gjaldt konsernbidragsforholdet.

2010

Den 21. april 2010 ble Brask og Klausen siktet for Polar Pioneer-forholdet. 27. mars 2010 ble TONI, TODDI, TInc og Transocean Ltd siktet for det samme forhold.

Den 16. april 2010 avga Are Herstad, spesialrevisor ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker (Skatt Vest) siden 1991, vitneforklaring vedrørende Polar Pioneer-forholdet. Herstad hadde gjennomført parallelligning for TONI for inntektsåret 1999, og hadde i den forbindelse stilt spørsmål til TONI vedrørende salget av Polar Pioneer.

Jostein Johannessen, revisor i Ernst & Young Stavanger, avga vitneforklaring for regnskapsforholdet 30. april 2010. Johannessen avga ny forklaring den 18. juni 2010.

2011

Den 19. mai 2011 avga Guro Runestad, seniorrådgiver i Skatt Vest, vitneforklaring vedrørende Arcade-forholdet. Runestad foretok ligningsbehandling av Arcade i 2002, og hadde noe kontakt med Klausen under behandlingen.

Tiltale mot Brask og Klausen for Polar Pioneer-, konsernbidrag-, Arcade- og utbytteforholdet ble tatt ut 9. juni 2011. Den 20. juni 2011 ble det tatt ut tiltale for samme forhold mot TInc og TODDI. TInc og TODDI ble også tiltalt for regnskapsforholdet. Samme dag ble det tatt ut korrigert tiltale for både de fysiske personene, og selskapene. Koch ble tiltalt 13. oktober 2011 for konsernbidrag- og utbytteforholdet.

2012

Arcade ble 13. april 2012 tiltalt for Arcade-forholdet.

Den 17. september 2012 avga John Mowat, tidligere Finance Manager i Transocean, vitneforklaring vedrørende Arcade- og utbytteforholdet.

2013

Tiltalene mot Klausen, Brask, TInc, TODDI og Arcade ble korrigert 15. mai 2013. Bjerke forklarte seg om avleggelse av årsregnskap for THAV i vitneforklaring 9. august 2013. Tiltalen for regnskapsforholdet ble korrigert under hovedforhandlingen for tingretten, 2. september 2013.

9.3 PLANLEGGING OG STYRING

Det fremgår av mandatet at utvalget skal belyse og evaluere planlegging og styring av etterforskningen.

Saksdokumentene inneholder lite skriftlig materiale som sier noe om og på hvilken måte hovedaktor planla og styrte etterforskningen. Utvalget viser imidlertid til samtaler med personer som i ulike faser har vært tilknyttet etterforskningen av Transocean-saken. Samtalene har ikke gitt utvalget et entydig bilde av situasjonen under etterforskningen, men utvalget finner likevel grunn til å fremheve enkelte sider ved det som er kommet frem. I tillegg viser utvalget til Økokrims interne «Evaluering I i sak 51/05» av 11. juni 2014 om saksforberedelse og gjennomføring av hovedforhandling i Transocean-saken. Som et utgangspunkt for utvalgets evaluering på dette punkt, har utvalget av flere fått opplyst at etterforskningen led av manglende planlegging, styring og fremdrift. Utvalget nevner at de personer utvalget har snakket med, har gitt uttrykk for at manglende

planlegging og styring ikke er et generelt problem for Økokrims straffesaksbehandling, og at det normalt er god struktur og koordinering i etterforskningen.

For utvalget fremstår det som om etterforskningen i Transocean-saken i stor grad ble styrt ut i fra de faktiske forhold som ble avdekket fra beslaget som ble tatt i 2005. Forut for beslaget hadde påtalemyndigheten begrenset informasjon omkring de faktiske omstendighetene i saken. Påtalemyndigheten har forklart for utvalget at dokumentanalysene på faktumsiden, herunder systematisering og gjennomgang av beslag, utgjorde den vesentligste del av etterforskningen, og at dokumentanalysene var helt dominerende under den første tiden av etterforskningen. Beslagsgjennomgangen avdekket nye forhold som Økokrim fant grunn til å etterforske.

Etter beslaget i 2005 tillot Transocean-selskapene at ligningsmyndighetene fikk innsyn i beslaglagte dokumenter i relasjon til straffesaken, slik at ligningsmyndighetene kunne bistå Økokrim med råd i den strafferettslige etterforskningen.

Etter at beslagene ble overlevert ligningsmyndighetene, oppstod en tvist mellom Transocean-selskapene og Økokrim, da Økokrim ønsket å utlevere dokumentene fra beslaget til ligningsmyndighetene i relasjon til å vurdere endringsligning og eventuell ileggelse av tilleggsskatt. I Rt. 2008 s. 158 kom Høyesterett til at slik utlevering kunne skje.

Etter Høyesteretts avgjørelse var ligningsmyndighetene relativt raskt ute med å fatte vedtak i skattesakene, noe som fikk stor betydning for den videre etterforskningen av straffesaken.

Ulike personer som i ulike faser har vært tilknyttet etterforskningen har oppfattet styringen og arbeidet på saken som ustrukturert og ad hoc-preget. Utvalget vil nedenfor se på hvordan dette kan ha gitt seg uttrykk under etterforskningen. Utvalget vil deretter se på hvilke konsekvenser dette kan ha hatt for saken.

For det første ble det utarbeidet få og knappe skriftlige fremdrifts- og etterforskningsplaner. Bevisnotater vedrørende de enkelte siktede ble etterspurt under etterforskningen. Utvalget har ikke fått seg forelagt slike bevisnotater.

For det annet var de møter etterforskningsteamet hadde underveis i etterforskningen, ofte ikke tilstrekkelig planlagt på forhånd. I forlengelsen av dette har utvalget blitt gjort kjent med at mange møter fant sted «på gangen». Som en konsekvens av at møtene sjelden var planlagt på forhånd, var det sjelden noen fast agenda for møtene. Utvalget mener at etterforskningen på denne måten ble mindre koordinert og spisset enn den burde vært.

For det tredje ble ulike medarbeidere ved flere anledninger gitt i oppgave å utarbeide utredninger om diverse problemstillinger knyttet til prosessuelle, skatterettslige og strafferettslige problemstillinger som allerede hadde blitt utredet tidligere i saken. I en del tilfeller var det også uklart hvordan de nevnte utredningene skulle inngå i en større plan for etterforskningen. Dette medførte unødvendig dobbeltbehandling og dårlig systematikk.

For det fjerde synes det ikke å ha vært utarbeidet skriftlig mandat for den omfattende beslagsgjennomgangen som ble foretatt. Flere på etterforskningsteamet har opplyst at de ikke opplevde at det ble gitt noen presis angivelse av hvilke bevis det skulle søkes etter i lys av bevistema. Dette medførte en usystematisk tilnærming til etterforskningen.

For det femte har flere forklart for utvalget at det var en del uenighet knyttet til problemstillingene i saken som gjorde at det var vanskelig å komme videre med etterforskningen. De samme problemstillingene ble diskutert gjentatte ganger. Flere har også opplyst at det var vanskelig å nå frem med motforestillinger. Dette må anses som betenkelig sett i lys av påtalemyndighetens objektivitetsplikt.

For det sjette har flere forklart at de savnet en totaloversikt over hvordan saken generelt lå an, særlig hva gjelder vurderingen av de enkelte bevistemaene. Manglende oversikt over totalbildet skapte uklarhet med hensyn til hva som gjenstod etterforskningsmessig før det kunne tas ut tiltale i saken.

Utvalget finner på denne bakgrunn få spor av direkte og systematisk planlegging og styring av etterforskningen med hensyn til hvordan etterforskningen skulle forløpe, fordeling av oppgaver og mål.

Den manglende planlegging og styringen av etterforskningen som beskrevet ovenfor, fikk flere uheldige følger. Som utvalget vil komme tilbake til i punkt 11.2, var det lite skriftlig materiale som forelå da aktorteamet skulle forberede saken for hovedforhandling.

Flere utvalget har snakket med, har også gitt uttrykk for at den manglende planleggingen og styringen av etterforskningen førte til en del frustrasjon på etterforskningsteamet.

Etter utvalgets syn har den manglende planlegging og styring av etterforskningen hindret effektivitet og fremdrift i etterforskningen. Utvalget viser som eksempel her til at flere har opplyst at de samme beslagene ble gjennomgått gjentatte ganger uten noe klart mandat.

Det forhold at enkelte medarbeidere på etterforskningsteamet hadde vanskelig for å bli hørt eller nå frem med motforestillinger, finner utvalget kunne stride mot

objektivitetsplikten. Dette kan også ha ført til at saken ikke fikk den behandling den burde ha fått og at uheldige sporvalg på et tidlig stadium kunne vært unngått om medarbeiderne hadde blitt lyttet til.

For å sikre den nødvendige planlegging og styringen av etterforskningen en slik sak krever, bør det etter utvalgets syn stilles større krav til skriftlighet. Kravet til skriftlighet gjør seg gjeldende både hva gjelder planleggingen og styringen generelt i form av fremdrift- og etterforskningsplaner, og hva gjelder etterforskningen mer konkret i form av bevisnotater, mandat for gjennomgang av beslag og agenda for møter.

Utvalget er gjort kjent med at Økokrim i dag har andre krav til etterforskningsplan, bevisnotater og arbeidssiktelser enn det som gjaldt under etterforskningen av Transocean-saken. I tillegg innførte Økokrim i 2013 såkalt styringsgruppe i alle saker. Styringsgrupper følger opp påtaleansvarlig i viktige spørsmål under både etterforsknings- og påtalesfase. Sett i lys av at planleggingen og styringen i denne saken skiller seg fra hvordan øvrige saker i Økokrim tradisjonelt etterforskes, er det begrenset hvilke læringspunkter og forslag til tiltak utvalget kan komme med på dette punkt, ut over det som utvalget har påpekt ovenfor.

9.4 TEAMARBEID OG SAMARBEID MED ANDRE MYNDIGHETER

Det fremgår av mandatet at utvalget skal belyse og evaluere teamarbeidet, den tverrfaglige tilnærmingen og samarbeid med andre myndigheter.

Utvalget vil nedenfor evaluere og belyse teamarbeidet og den tverrfaglige tilnærmingen i Økokrims etterforskningsteam. Deretter vil utvalget belyse og evaluere teamarbeidet og den tverrfaglige tilnærmingen ved samarbeid med andre myndigheter. Særlig relevant i den forbindelse er samarbeidet med ligningsmyndighetene.

9.4.1 Teamarbeid i Økokrim

Utvalget har i rapportens punkt 5.2 gitt en kort oversikt over Økokrims organisasjon. Økokrim er i dag organisert i ulike avdelinger som består av ett eller flere etterforskningsteam. Utvalget har fått opplyst at ordningen med overordnede avdelinger er et resultat av en omorganisering som ble vedtatt i februar 2011 og gjennomført i september samme år. Forut for omorganiseringen, og følgelig under den vesentlige del av etterforskningen av Transocean-saken, hadde Økokrim en flat organisasjonsstruktur hvor etterforskningsteamene lå direkte under Økokrim-sjefen.

Etterforskningsteamene i Økokrim er faste og tverrfaglige. At teamene er faste, betyr at det enkelte team har hovedansvar for bestemte sakstyper. Tverrfaglighet innebærer at teamene er sammensatt med personer med ulik fagkompetanse. Etterforskerne kan ha

politi-, økonomisk- eller annen relevant fagbakgrunn. Teamene blir i hovedsak ledet av jurister (førstestatsadvokater).

Den tverrfaglige sammensetningen av teamet i Økokrim som etterforsket Transocean-saken, det såkalte «Transocean-teamet», varierte under straffesaksbehandlingen. At tverrfagligheten varierte, skyldtes store utskiftninger av personellet i etterforskningsteamet underveis i saken. Det var kun én person som var ansatt på Transocean-teamet gjennom hele saken. Det var påtaleansvarlig, førstestatsadvokat Morten Eriksen. Etterforskningsteamet bestod under deler av etterforskningen av personer med bakgrunn fra Finansdepartementet, utlånt herfra med formål å bistå i Transocean-saken. I tillegg jobbet en statsautorisert revisor på etterforskningsteamet fra 2006 til og med hovedforhandlingen for tingretten. Teamet manglet imidlertid personer med politifaglig bakgrunn og erfaring fra taktisk etterforskning og avhør.

Mangel på politifaglig bakgrunn og erfaring fra taktisk etterforskning er, etter det utvalget kjenner til, uvanlig for Økokrims etterforskningsteam. Det er grunn til å anta at den manglende kompetansen til en viss grad preget etterforskningen. Som eksempel vises det til at det i etterforskningen var lite fokus på avhør av siktede og vitner. Videre viser utvalget til at de personene som gjennomførte avhørene i saken, hadde liten erfaring med slike oppgaver. Således kan kvaliteten på etterforskningen ha blitt skadelidende.

Hva gjelder teamarbeidet mer generelt, har utvalget fått opplyst at samarbeidet med etterforskningsteamet hos Økokrim ble nedprioritert av påtaleansvarlig, til fordel for samarbeid med skatteetaten. Dette anser utvalget problematisk av flere grunner. Utvalget vil i avsnittet nedenfor belyse og evaluere samarbeidet mellom Økokrim og skatteetaten, herunder hvordan og i hvilken grad dette samarbeidet gikk på bekostning av samarbeidet med etterforskningsteamet i Økokrim.

9.4.2 Teamarbeid og samarbeid med andre myndigheter

I tillegg til den tverrfaglighet som det skal opereres med i de faste etterforskningsteamene i Økokrim, kan Økokrim samarbeide med aktuelle kontrollorganer, både i generelle spørsmål og konkrete saker. I skatte- og avgiftssaker står samarbeidet med skatteetaten sentralt. Årsaken til samarbeidet mellom Økokrim og skatteetaten er at straffeskattesaker krever både skattefaglig og etterforsknings-/påtalekompetanse for å kunne bli gjennomført på effektiv måte og med den kvalitet som anses nødvendig.

Rammene for samarbeidet mellom Økokrim og skatteetaten

Samarbeidet mellom Økokrim og skatteetaten reguleres av samarbeidsavtale 15. august 2005 mellom politiet, påtalemyndigheten og skatteetaten, med tilhørende instruks om

operativt arbeid av 24. oktober 2006. Samarbeidsavtalen og instruksen ble sist revidert i 2010 til også å omfatte NAV som avtalepart.

Det fremgår av samarbeidsavtalens første punkt at målsettingen med samarbeidet er «å styrke bekjempelsen av økonomisk kriminalitet, hovedsakelig innenfor skatte- og avgiftsområdet og bidra til at behandlingen av slike saker holder høy kvalitet og er mest mulig effektiv.»

Det er bred politisk enighet om at et godt samarbeid mellom påtalemyndigheten og kontrolletatene er et viktig verktøy for å kunne avdekke og effektivt forfølge straffbare forhold, jf. blant annet Regjeringens handlingsplan mot Økonomisk kriminalitet, særlig punkt 2.2.4 og 3.1.

Utvalget er enig i at samarbeid mellom påtalemyndigheten og ulike kontrolletater er et viktig verktøy for å oppnå de nevnte mål, og at regelverket bør legge til rette for at man samler ressurser for å sikre kvalitet og effektivitet.

Den sak som utvalget har til evaluering, er en straffesak. Ved straffeforfølgning krever loven at det er påtalemyndigheten som leder etterforskningen. At det er påtalemyndigheten som leder etterforskningen, betyr at det er opp til påtalemyndigheten å utarbeide en strategi for etterforskningen. Den strategi som påtalemyndigheten utarbeider, må nødvendigvis gå ut på å klarlegge om lovens vilkår for straff er oppfylt eller ikke.

Alle offentlige myndigheter skal opptre objektivt i sitt arbeid. Som nevnt i rapportens punkt 4, gjelder det imidlertid en særlig objektivitetsplikt når påtalemyndigheten etterforsker straffbare forhold. Den særlige objektivitetsplikten må nødvendigvis, i saker hvor påtalemyndigheten samarbeider med andre myndighetsorganer, også gjelde for personer utenfor påtalemyndigheten som blir en del av det påtalemessige etterforskningsteam.

Det er som nevnt samarbeidsavtalen med tilhørende instruks, som gir rammene for samarbeidet mellom påtalemyndigheten og skatteetaten. Det følger av punkt 2.2 om tverrfaglighet/ansvarsområder at:

«Samarbeidet mellom etatene skal være tverrfaglig, slik at både juridisk, politifaglig og revisjons-/økonomifaglig kompetanse bidrar til å sikre høy kvalitet og effektiv ressursutnyttelse. Ansvar for etterforskningen og påtalespørsmål, herunder bruk av rettsmidler, tilligger påtalemyndigheten, mens ansvaret for forvaltningssak og –vedtak ligger Skatteetaten/NAV.»

Hva gjelder etterforskningen konkret, følger det av punkt 2.4 at:

«Som hovedregel vil straffesak og forvaltningssak løpe parallelt i samsvar med den enkelte etats rettslige rammer. Den endelige beslutning om bruk av sanksjon, enten i form av vedtak om administrative sanksjoner eller ved utferdigelse av forelegg/tiltale, må treffes av de beslutningsansvarlige i Skatteetaten/NAV og påtalemyndigheten. Endelig vedtak – uansett sporvalg – vil således ikke representere noen felles beslutning fra de respektive etater, og de aktuelle vedtak vil ikke utløse noe felles ansvar; verken formelt eller reelt.»

Videre følger det av punkt 2.5 at:

«Det skal være en aktiv informasjonsutveksling mellom etatene.

...

Skatteetaten skal stille nødvendige ressurser til disposisjon i den enkelte straffesak etter nærmere avtale. Det er viktig at de som utfører forvaltningsmessige eller strafferettslige undersøkelser på etterforskningsstadiet i en konkret sak, følger saken fra begynnelse til slutt så langt det er mulig.»

Hvordan samarbeidet mellom Økokrim og skatteetaten foregikk i saken

Samarbeidet mellom Økokrim og skatteetaten ble innledet i forbindelse med ransaking i Stavanger i 2005. Ansatte i skatteetaten var med på ransakingen i den forstand at de bidro til å sikre at dokumenter det ble tatt beslag i, var relevante og tilstrekkelige for etterforskningen.

Etter ransakingene fikk ligningsmyndighetene innsyn i beslaglagte dokumenter i relasjon til straffesaken, slik at ligningsmyndighetene kunne bistå Økokrim med råd i den strafferettslige etterforskningen. Som vist til i punkt 9.3, oppstod det en tvist mellom Transocean-selskapene og Økokrim vedrørende adgangen til å utlevere dokumentene fra beslaget til ligningsmyndighetene i relasjon til å vurdere endringsligning og eventuell illeggelse av tilleggsskatt. I 2008 kom Høyesterett under dissens til at slik utlevering kunne skje.

Etter Høyesteretts avgjørelse 1. februar 2008 (Rt. 2008 s. 158) ble det innledet ligningsbehandling, og ligningsmyndighetene fattet vedtak i utbytte-, konsernbidrag- og Arcade-forholdet, henholdsvis 7. oktober 2008, 14. april 2009 og 22. mars 2010. Utvalget har blitt gjort kjent med at utkast til ligningsvedtak forelå allerede før Høyesteretts avgjørelse i 2008. Det var de samme saksbehandlerne som utarbeidet vedtakene som bistod Økokrim i straffesaken.

Påtalemyndigheten har i stor grad basert seg på vedtakene som grunnlag for at det forelå skatteansvar i skattesaken, både under etterforskningen og som grunnlag for

tiltalebeslutning. Herunder var det en forutsetning for tiltale i straffesaken at skatteetaten fattet vedtak om endringsligning og eventuell tilleggsskatt.

Formelt var ikke de ansatte i skatteetaten en del av Økokrims organisasjon. De ansatte i skatteetaten som bistod Økokrim, holdt geografisk til i Stavanger, slik at det meste av kommunikasjonen fant sted på telefon og e-post. I tillegg til kommunikasjon på epost og telefon, var det møter i Oslo og fagseminarer hvor ansatte fra både skatteetaten og Økokrim deltok.

I motsetning til Økokrims eget etterforskningsteam, var det få utskiftninger i den gruppen av personer som bistod Økokrim fra skatteetaten. Det var åtte personer fra skatteetaten som bistod Økokrim i saken. Flesteparten av disse bisto under store deler eller hele saken. Det var følgelig klar overvekt av personer fra skatteetaten som arbeidet med saken.

Utvalget har fått opplyst at samarbeidet mellom påtaleansvarlig og skatteetaten fungerte veldig godt, men at dette samarbeidet i liten grad inkluderte personene fra Økokrims etterforskningsteam. Påtaleansvarlig har opplyst at han brukte omtrent 90 til 95 prosent (senere nedjustert til 80 prosent) av sin tid til å diskutere og vurdere skatteretten og informasjonsfremleggelsen sammen med skatteetaten, hvilket faktum som belyste korrekt skatterett og styrken i bevisene. Flere personer har opplyst at de følte seg satt utenfor det samarbeidet som var mellom påtaleansvarlig og skatteetaten.

Evaluering

Ovenfor har utvalget gjort rede for de utgangspunkter som gjelder for samarbeidet mellom påtalemyndigheten og skatteetaten. Noen av problemene med å få på plass et godt samarbeid mellom etterforskningsteamet til Økokrim og skatteetaten skyldtes manglende skattekunnskap og hyppige utskiftninger blant de ansatte på etterforskningsteamet i Økokrim, samt geografiske forskjeller. Utvalget mener likevel at man ikke bør gi opp den samarbeidsform som er forutsatt i samarbeidsinstruksen.

Videre var samarbeidet mellom Økokrim og ligningsmyndighetene i liten grad formalisert. Utvalget har fått opplyst at det ikke ble ansett som unødvendig å formalisere samarbeidet blant annet på bakgrunn av skatteetatens strenge krav vedrørende taushetsplikt, føring av saksdokumenter og kontradiksjon. Videre ble det ikke ansett nødvendig å formulere samarbeidet fordi det etter påtaleansvarliges syn aldri var tvil om hvem som var ansvarlig for påtalevedtaket, og hvem som var ansvarlig for ligningsvedtaket.

Samarbeidsavtalen stiller ikke som krav at man formaliserer samarbeidet mellom Økokrim og skatteetaten, jf. instruksens punkt 2.4 og 2.5. Utvalget mener likevel at et formalisert samarbeid sikrer notoritet rundt samarbeidsforholdet og kan bidra til at man

gjøres ytterligere oppmerksom på rollefordelingen mellom etatene. Videre vil et formalisert samarbeid kunne bidra til å skape tillit til at samarbeidet foregår innenfor de rammer som følger av loven og samarbeidsavtalen. Utvalget peker også på uttalelsene i Borgarting lagmannsretts avgjørelse 26. november 2012, som blant annet gjaldt spørsmål om innsyn i skriftlig kommunikasjon mellom Økokrim og ansatte i skatteetaten i Transocean-saken:

«Det må imidlertid foreligge avtale, i den forstand at henholdsvis skatteetaten og politi/påtalemyndighet som selvstendige organ har tatt standpunkt til hvordan samarbeidet skal gjennomføres, herunder om noen av de ansatte – og i så fall hvem – skal bistå politiet i etterforskningen og være underlagt instruksjon fra påtaleansvarlig.

...

Lagmannsretten finner grunn til å legge til at det, særlig når ansatte i skatteetaten ikke er samlokalisert med politiet under etterforskningen, er god grunn til å sikre klarhet i at de aktuelle ansatte reelt er tilsluttet etterforskningsteamet for hele eller deler av stillingen og er underlagt instruksjon fra politi/påtalemyndighet. De skatteetatansattes tiltredelse til etterforskningsteamet bør entydig formidles til de siktede og/eller deres forsvarere for å unngå misforståelser.»¹⁶⁰

Utvalget finner å måtte knytte noen særlige kommentarer til perioden av etterforskningen forut for Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2008 s. 158. Utvalget har fått opplyst at den strafferettslige etterforskningen i perioden 2006 og frem til 2008 «*stoppet opp*» i påvente av Høyesteretts avgjørelse i spørsmålet om overlevering av beslagene til ligningsmyndighetene i relasjon til å utarbeide vedtak om endringsligning og eventuell ileggelse av tilleggs�katt. Årsaken til at den strafferettslige etterforskningen «*stoppet opp*» var at det var en forutsetning for straffesaken at ligningsmyndighetene ville fatte vedtak om endringsligning og eventuell tilleggs�katt.

I perioden fra 2006 og frem til Høyesteretts avgjørelse i 2008 vurderte påtalemyndigheten skattespørsmålet sammen med ligningsmyndighetene, samtidig som ligningsmyndighetene utarbeidet utkast til vedtak på bakgrunn av dokumentene fra beslagene. Ligningsmyndighetene hadde som nevnt tilgang til dokumentene i relasjon til å bistå Økokrim i straffesaken.

Tverrfaglighet innebærer at personer med ulik faglig kompetanse går sammen for å arbeide mot et angitt mål. Konkret i denne saken, som er en straffesak, medfører dette

¹⁶⁰ LB-2012-185529 s. 13 og 14.

at personer som jobber innenfor skatterett, eller har skatterettslig kompetanse, skal bidra med sin skatterettslige kompetanse der denne er relevant for straffesaken. Faktum i denne saken tyder imidlertid på at påtalemyndigheten i stor grad la til grunn de skatterettslige vurderingene i saken som grunnlag for etterforskningen og tiltalebeslutningen.

Ved straffeforfølgning mener utvalget at teamarbeid og tverrfaglig tilnærming, herunder samarbeid med andre myndigheter, må innrettes ut i fra det formål å ivareta straffeforfølgningsinteressen. Utgangspunktet må være at man både kan og bør bruke fagfolk i et tverrfaglig etterforskningsteam. Man kan imidlertid tenke seg at personer med annen bakgrunn kan ha ulike former for tilknytning til saken.

I vår sak var det i stor grad de samme personene hos ligningsmyndighetene som hadde ansvar for å fatte vedtak i de sivile skattesakene som arbeidet med straffesaken. I et slikt tilfelle vil ligningsmyndighetene kunne komme i den situasjonen at deres ligningsmessige vurdering vil være avgjørende for om tiltale tas ut. Det vises i denne forbindelse til at påtalemyndigheten neppe kunne tatt ut tiltale i saken dersom ligningsmyndighetene ikke hadde fattet vedtak. I slike tilfeller kan det være vanskelig å ha den distanse til saken som den straffeprosessuelle objektivitetsplikten krever.¹⁶¹

Ytterligere problematisk kan det være dersom forvaltningsmyndigheter som har interesse i saken, blir direkte dratt inn i straffeforfølgningen. I vår sak hadde ligningsmyndighetene som fattet vedtak i saken (i) fått seg forelagt tiltalebeslutningen og hatt merknader til denne, (ii) vært bisittere under hovedforhandlingen (iii) fått seg forelagt utkast til innledningsforedrag og prosedyre og hatt merknader til disse, og (iv) fått seg forelagt anken og inngitt merknader til denne.

Situasjonene som beskrevet over, anser utvalget som uheldig. Slike situasjoner kan etter utvalgets oppfatning skape fare for at den straffeprosessuelle objektivitetsplikten og de hensyn som ligger bak, blir skadelidende.

Utvalget mener på denne bakgrunn at personer fra andre myndigheter som har stor interesse i en sak, ikke bør være en del av det team som skal etterforske saken. Ved fastsettelsen av et tverrfaglig team må man vurdere tilknytningen konkret og fastslå om det foreligger en tilknytning som kan være egnet til å sette objektivitetsplikten i fare. Det må være ledelsen i påtalemyndigheten som har ansvaret for at slike personer holdes utenfor den strafferettslige etterforskningen.

¹⁶¹ Jf. rapportens punkt 4.

9.5 TIDSBRUK OG FREMDRIFT

9.5.1 Innledning

Det fremgår av mandatet at utvalget skal belyse og evaluere tidsbruk og fremdrift i etterforskningen, herunder fremdriften i avklaringer av mistanke mot de enkelte mistenkte/siktede.

Utvalget viser til redegjørelsen i rapportens punkt 6 om krav til tempo og fremdrift i etterforskningen, herunder siktedes rett etter Grunnloven og EMK til å få saken mot seg avgjort innen rimelig tid.

9.5.2 Tidsbruken objektivt sett

Saken startet med Økokrims inntaksbeslutning 16. januar 2005. Borgarting avsa frifinnende dom 14. januar 2016. Klausen ble først siktet i saken 16. februar 2005. Bjerke ble først siktet i saken 11. mars 2005. TInc og TODDI ble først siktet i saken 27. april 2010. Koch og Arcade ble aldri siktet før de ble tiltalt.

En straffesak som strekker seg over 11 år krever en særskilt begrunnelse som forklarer tidsbruken, jf. blant annet Rt. 2000 s. 996 og Rt. 2004 s. 134.¹⁶²

Det følger av straffeprosessloven § 249 første ledd at spørsmålet om tiltale «*skal avgjøres så snart saken er tilstrekkelig forberedt til det*». Tiltale mot Klausen og Brask ble tatt ut 9. juni 2011, nesten 6,5 år etter at de ble siktet i saken. Tiltale mot TInc og TODDI ble tatt ut 20. juni 2011, ett år og to måneder etter at de ble siktet i saken. Tiltale mot Koch ble tatt ut 13. oktober 2011. Koch hadde formell status som mistenkt fra 2008. Tiltale mot Arcade ble tatt ut 13. april 2012.

9.5.3 Prosessuelle tvister

Påtalemyndigheten har blant annet vist til prosessuelle tvister som begrunnelse for tidsbruken i saken. Utvalget vil nedenfor undersøke om prosessuelle tvister i saken kan begrunne tidsbruken.

Fra september 2006 til februar 2008 var etterforskningen preget av at man ventet på Høyesteretts avgjørelse i spørsmålet om Økokrim kunne overlevere dokumentene fra beslag til ligningsmyndighetene i relasjon til å utarbeide vedtak. Påtaleansvarlig har selv uttrykt overfor utvalget at den strafferettslige etterforskningen «stoppet opp» i perioden

¹⁶² Se rapportens punkt 6 om krav til tempo og fremdrift i etterforskningen.

frem til Høyesteretts avgjørelse. Påtaleansvarlig har begrunnet dette med at påtalemyndigheten ikke ønsket å forskuttere et positivt resultat i Høyesterett, altså at ligningsmyndighetene kunne få overlevert beslaget i relasjon til å utarbeide vedtak i skattesakene. Utvalget er enig i at man ikke kunne forskuttere noen avgjørelse fra Høyesterett vedrørende dette spørsmålet. Tvisten om overleveringsadgangen kan likevel ikke begrunne at påtalemyndigheten satte den strafferettslige etterforskningen på vent i så lang tid.

Prosessuelle tvister kan etter utvalgets syn ikke forklare tidsbruken fra saksinntak/siktelser i 2005 og frem til tiltale i 2011. Derimot er det utvalgets syn at prosessuelle tvister ikke forsinket prosessen nevneverdig i perioden 2011 og frem til hovedforhandling.

9.5.4 Øvrige begrunnelser for saksbehandlingstiden

I tillegg til prosessuelle tvister har utvalget fått begrunnet den lange saksbehandlingstiden med at det var svært omfattende korrespondanse mellom påtalemyndigheten og forsvarerne, at tiltalebeslutningene var omfattende og at det derfor tok lang tid å utarbeide disse, samt forvaltningsbehandlingen i de sivile sakene, forvaltningsvedtakene og rettslige prosesser i de sivile sakene.

Til påtalemyndighetens øvrige begrunnelser for saksbehandlingstiden vil utvalget kort påpeke følgende. For det første kan ikke utvalget se at det foreligger unormalt mye korrespondanse mellom påtalemyndigheten og forsvarerne, sett i lys av det omfang saken hadde. For det andre er det viktig at påtalemyndigheten bruker tid på å utarbeide gode tiltalebeslutninger. At tiltalebeslutninger tar tid å utarbeide, må påtalemyndigheten regne med. Det er ikke rimelig at siktede/tiltalte skal bli skadelidende i den forstand at saken tar lang tid fordi påtalemyndigheten ikke har satt av tilstrekkelig tid til utarbeidelsen av tiltalebeslutning. Utvalget viser i denne forbindelse til utvalgets evaluering av påtalevedtaket i rapportens punkt 10. For det tredje vil det sett fra borgernes side ikke ha betydning om det er påtalemyndigheten eller andre forvaltningsorganer som bruker tid på å utrede saken.

Tvert imot mener utvalget at manglende fremdrift og omfattende tidsbruk kan skyldes dårlig og uhensiktsmessig organisering av arbeidet, dobbeltarbeidet og mangel på skriftlighet og struktur.¹⁶³

På denne bakgrunn kan ikke utvalget se at påtalemyndighetens argumenter kan gi en fyllestgjørende forklaring på tidsbruken.

¹⁶³ Se rapportens punkt 9.3.

9.5.5 Konsekvens av lang saksbehandlingstid

Utvalget viser til rapportens punkt 6 om at lang saksbehandlingstid vil kunne ha den konsekvens at tidsforløpet tillegges vekt ved straffeutmålingen ved å redusere straffen og/eller gjøre hele eller deler av straffen betinget, jf. blant annet Rt. 2015 s. 788. Det kreves ikke at det konstateres brudd på reglene om saksbehandlingstid i Grunnloven, EMK eller straffeprosessloven for at tidsforløpet tillegges vekt ved straffeutmålingen.

Utvalget kan ikke se at tidsforløpet er tillagt vekt i påtalemyndighetens straffepåstand. For en av de tiltalte ble det nedlagt påstand om maksimumsstraff på 6 års fengsel etter ligningsloven § 12-2 første ledd. Det følger av prinsippene for god påtaleskikk at aktor ikke skal legge ned påstand om straff som er strengere enn han selv på bakgrunn av gjeldende praksis finner forsvarlig.¹⁶⁴ I lys av saksbehandlingstiden i saken og relevant praksis, stiller utvalget spørsmål ved hvorvidt det var naturlig å nedlegge påstand om maksimumsstraff.

¹⁶⁴ Johs. Andenæs, «God åklagarsed», *Förhandlingarna vid det 31 nordiska juristmötet Helsingfors 19-21 augusti 1987*, Del I 1987 s. 57-70 s. 68.

10. Påtalevedtaket

10.1 INNLEDNING

Det fremgår av mandatet at utvalget skal belyse og evaluere påtalevedtaket. Det presiseres i mandatet at evalueringen må innrettes slik at uskyldspresumpsjonen ikke krenkes, jf. Grunnloven § 96 annet ledd og EMK art. 6. Frifinnelsen skal legges til grunn som et absolutt premiss for evalueringen. Utvalget kan av den grunn ikke ta stilling til om det reelt sett var grunnlag for å ta ut tiltale i saken.

Det fremgår også av mandatet at utvalget skal vurdere om påtalemyndighetens subsidiære anførsel om at den straffesanksjonerte opplysningsplikten etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 også omfattet opplysninger som ikke hadde betydning for ligningsresultatet. Nærmere bestemt skal det vurderes om anførselen hadde tilstrekkelig støtte i rettskildematerialet til at det var forsvarlig å gjøre den gjeldende. Utvalget viser til sin evaluering av påtalemyndighetens anførsel i rapportens punkt 8.

I samsvar med mandatet vil utvalget også belyse og evaluere samarbeidet med andre myndigheter på påtalestadiet. Først vil utvalget knytte noen merknader til utformingen av tiltalebeslutningene.

10.2 UTFORMINGEN AV TILTALEBESLUTNINGENE

Med hensyn til den konkrete utformingen av tiltalebeslutningene ønsker utvalget å bemerke følgende:

Tiltalebeslutningene er svært omstendelige. Videre er det tatt inn en rekke bevis, herunder sitater fra eposter. Det er videre foretatt en del korreksjoner av tiltalebeslutningene underveis, noe som gjør bildet uryddig. Det kan selvfølgelig skje endringer i tiltalen underveis, for eksempel hvis man under bevisførselen får nye opplysninger i saken.

Utvalget påpeker viktigheten av presist utformede tiltalebeslutninger. Tiltalebeslutningen skal gi de tiltalte grunnlag for å forberede sitt forsvar. Den skal også danne rammen for sakens presentasjon i retten.

10.3 SAMARBEID MED ANDRE MYNDIGHETER PÅ PÅTALESTADIET

Påtalemyndigheten tar ut tiltale, og det er påtalemyndigheten, med aktor som representant for påtalemyndigheten, som skal anse det hevet over enhver rimelig tvil at man når frem med tiltalen. Dette utgangspunktet forutsetter at den person i påtalemyndigheten som er ansvarlig for å ta ut tiltalen, foretar en grundig materiell vurdering av sakens faktiske og rettslige sider.

Utvalget viser til at skatteetaten i denne saken var involvert i utformingen av tiltalebeslutningene i den forstand at skatteetaten fikk utkast til tiltale oversendt for gjennomlesning og kommentarer hva gjelder den skatterettslige vurderingen, herunder faktum. Utvalget har i den forbindelse fått opplyst at personer fra skatteetaten har vært med på å «påvirke» tiltalebeslutningene. I hvor stor grad ligningsmyndighetene faktisk påvirket tiltalebeslutningene, har utvalget ikke fått konkretisert. Hovedformålet med å la ligningsmyndighetene lese gjennom utkast til tiltalebeslutning, var, slik utvalget har fått forklart, å kvalitetssikre den skatterettslige beskrivelse.

Etter utvalgets syn er det positivt at det skjer en kvalitetssikring med hensyn til skatteretteretten i tiltalebeslutningene. Utvalget finner likevel at påtalemyndigheten i denne saken ga ligningsmyndighetene en større rolle ved utformingen av tiltale enn den rollefordeling som følger av loven og samarbeidsavtalen. I tillegg kommer det forhold at det var de samme personene fra skatteetaten som fattet vedtak i skattesakene som fikk oversendt utkast til tiltale.¹⁶⁵

At andre enn påtalemyndigheten gis en så sentral rolle ved utforming av tiltalebeslutningen, kan etter omstendighetene stå i spenningsforhold til de krav til grundighet og objektivitet som påhviler påtalemyndigheten ved beslutning om utferdigelse av tiltale. Utvalget mener at den kvalitetssikring som ligningsmyndighetene skal foreta, bør være begrenset negativt i den forstand at de som har fattet vedtak for det samme forhold i en sivil sak, ikke kan komme med innspill til tiltalens utforming. For det annet fremstår det som om påtalemyndigheten har fått relativt grundige gjennomganger av den underliggende materielle skatteretten fra skatteetaten. Utvalget bemerker at det fremstår som om det er skatteetaten som i all hovedsak har foretatt de rettslige vurderingene med hensyn til den underliggende skatteretten, og da med sikte på de rettsregler som gjaldt for korrekt skatteberegning. For utvalget fremstår det som om påtalemyndigheten gjennom hele prosessen har lent seg på ligningsmyndighetenes vurderinger hva gjelder dette bevisetema, også da tiltale ble tatt ut. Utvalget bemerker i den forbindelse at det gjelder ulike bevisbyrde og beviskrav i sivile saker og straffesaker,

¹⁶⁵ Se rapportens punkt 9.4.2.

og at påtalemyndigheten derfor ikke kun kan bygge straffansvar på at resultatet i en eventuell skattesak, ville blitt skatteplikt.

11. Planlegging og gjennomføring av hovedforhandling

11.1 INNLEDNING

Det fremgår av mandatet at utvalget skal belyse og evaluere påtalemyndighetens planlegging og gjennomføring av hovedforhandlingen.

Hovedforhandling i saken ble avholdt i Oslo tingrett fra desember 2012 til september 2013.

11.2 PLANLEGGING AV HOVEDFORHANDLING

Det fullstendige aktorteamet var ikke klart før august 2012. Det var tre måneder før hovedforhandlingen startet. Årsaken til at aktorteamet ikke var klart før så tett opp mot hovedforhandlingen, var at Økokrim hadde problemer med å rekruttere personer med nødvendig erfaring og kunnskap, både internt og eksternt, til å bistå i saken. Økokrim hadde blant annet anmodet Regjeringsadvokaten om bistand som medaktorer i straffesaken, men anmodningen ble avslått i februar 2012.¹⁶⁶ Det var ledelsen som til slutt besluttet hvem hos Økokrim som skulle være en del av aktorteamet.

Det forelå lite skriftlig materiale i saken da det endelige aktorteamet ble nedsatt. Utvalget er gjort kjent med at det ikke forelå noen, eventuelt få, bevisnotater, påtalenotater eller notater for øvrig om sakens sentrale spørsmål som kunne bidra til en effektiv forberedelse av saken. Det fremgår av punkt 9.3 at lite skriftlig materiale forelå eller ble utarbeidet under etterforskningen. Den manglende skriftligheten i etterforskningen forplantet seg følgelig videre i saken.

Videre var det tatt få beslutninger med hensyn til den faktiske gjennomføringen av hovedforhandlingen. Det var ikke utarbeidet fremdriftsplan for hovedforhandlingen, herunder hvilken rekkefølge påtalemyndigheten skulle fremlegge saken, eller hvem som skulle prosedere hva.

Det er kommet frem opplysninger for utvalget om at etterforskningen på visse områder var mangelfull. Det har for eksempel blitt vist til at det kun ble foretatt åtte vitneavhør i saken forut for hovedforhandlingen uten at det foreligger noen god begrunnelse for hvorfor det ikke ble foretatt flere avhør. Utvalget viser til at forsvarerne under

¹⁶⁶ Se om Regjeringsadvokatens bistand i Transocean-saken i rapportens punkt 11.4.

hovedforhandlingen førte en del av skatteetatens ansatte som vitner. Disse personene var ikke avhørt som vitner tidligere i saken. I tillegg oppstod den situasjon at disse under hovedforhandlingen fremstod som bisittere for aktoratet. Dette skapte en spesiell situasjon der objektivitet og uavhengighet kunne komme i fare.

Det har også vært fremhevet at det forelå en viss usikkerhet om hvilke rettsregler som skulle påberopes som grunnlag for straffansvaret. Usikkerheten ble først avklart under hovedforhandlingen da hovedaktor etter særlig oppfordring fra retten trakk sin subsidiære anførsel.

Forberedelsen til hovedforhandlingen preges også av at det ble reist inhabilitetsinnsigelse mot de sivile advokatene som var oppnevnt som aktorer i saken av Riksadvokaten 16. november 2012 til å prosedere de skatterettslige spørsmålene i saken.

Inhabilitetsinnsigelse mot advokatene ble reist av forsvarerne 22. november 2012. Inhabilitetsinnsigelsen medførte en utsettelse av hovedforhandlingen fra 3. desember 2012 til 5. desember 2012. Utvalget har fått opplyst at det for Økokrim var klart i august/september 2012 at advokatene det ble reist inhabilitetsinnsigelse mot, ville anmodes oppnevnt som aktorer i saken. Selv om utsettelsen av hovedforhandlingen ikke ble lang, stiller utvalget spørsmål ved om det ville vært mer hensiktsmessig om påtalemyndigheten hadde søkt å få spørsmålet om habilitet avklart tidligere.

Etter utvalgets syn kom avklaringen om hvem som skulle aktorere saken for sent. Det er ikke tilstrekkelig at aktorteamet ble nedsatt med kun tre måneders forberedelse til hovedforhandling i en så omfattende sak som denne. Etter utvalgets syn skulle aktorteamet vært nedsatt senest da det ble klart at Regjeringsadvokaten ikke ville samtykke til at noen advokater fra embetet ble oppnevnt som aktorer, altså i februar 2012.

11.3 GJENNOMFØRING AV HOVEDFORHANDLING

Hovedforhandlingen gikk etter den plan Oslo tingrett hadde lagt for saken. Tidsbruken synes her å være i samsvar med sakens omfang. Hovedforhandlingen synes etter forholdene å ha blitt gjennomført på forsvarlig måte.

Utvalget påpeker likevel følgende vedrørende hovedforhandlingen:

Utvalget mener at det var problematisk at de samme personene fra skatteetaten som bisto Økokrim i saken, satt som bisittere under store deler av hovedforhandlingen.

Noen av bisitterne fra skatteetaten var de samme personene som hadde truffet vedtak i skattesakene som dannet grunnlaget for straffesaken. Skatteetaten var ikke å anse som direkte fornærmet i saken, men særlig i relasjon til erstatningskravet fremstår skatteetatens rolle som uheldig knyttet til prinsippene om objektivitet og habilitet.

11.4 SAMARBEID MED ANDRE MYNDIGHETER, SÆRLIG OM SAMARBEIDET MED REGJERINGSADVOKATEN

Under forberedelsene til hovedforhandling for tingretten ble Regjeringsadvokaten forespurt om å bistå med og prosedere de skatterettslige spørsmål som lå til grunn for straffesaken. Regjeringsadvokaten avsto Økokrims anmodning om bistand i straffesaken. Regjeringsadvokaten bisto imidlertid med å prosedere det sivile erstatningskravet fra Staten ved Finansdepartementet.

Utvalget har blitt gjort kjent med at Regjeringsadvokaten, til tross for at Økokrims anmodning om bistand i saken ble avslått, forut for avslaget hadde bidratt med innspill til skattespørsmålene i relasjon til konsernbidragsforholdet, herunder deltatt på seminarer.

Utvalget mener det var naturlig at Regjeringsadvokaten deltok i forbindelse med forberedelsen av de skatterettslige spørsmål, særlig i relasjon til det sivilrettslige kravet. Utvalget finner likevel at det var riktig av Regjeringsadvokaten å avslå anmodningen om bistand i straffesaken. Slik bistand som forespurt ville vært en uheldig formell sammenblanding av rollen som påtalemyndighet og advokat for forvaltningen.

12. Prosessen som ledet frem mot at tingrettens frifinnende dom ble anket

Det fremgår av mandatet at utvalget skal belyse og evaluere prosessen som ledet frem mot at tingrettens frifinnende dom ble anket. Utvalget finner det naturlig også å knytte noen kommentarer til anken og prosessen frem mot ankeforhandlingene. Utvalgets evaluering på dette punkt må innrettes slik at uskyldspresumpsjonen ikke krenkes, jf. Grunnloven § 96 annet ledd og EMK artikkel 6. Dette innebærer at utvalget ikke tar stilling til om det var grunnlag for å anke tingrettens dom.

Hva gjelder prosessen som ledet mot at tingrettens dom ble anket, var det personer fra flere nivå inne i saken og vurderte grunnlaget for å anke, herunder deler av aktorteamet, avdelingsleder og Riksadvokaten. Slik det fremstår for utvalget, ble det lagt ned mye tid og ressurser i å vurdere hvorvidt påtalemyndigheten skulle anke tingrettens dom, og eventuelt hvilke poster som skulle ankes. Utvalget har under evalueringsarbeidet undersøkt hvorvidt ankespørsmålet ble vurdert i lys av at det var over 9 år siden de første siktelsene i saken ble tatt ut, jf. siktedes/tiltaltes rett til behandling innen «rimelig tid» etter Grunnloven § 95 og EMK artikkel 6 nr. 1 bokstav a. Det har ikke fremkommet noe som tilsier at en slik vurdering ikke ble foretatt av påtalemyndigheten ved ankespørsmålet. Utvalget finner likevel grunn til å påpeke at en grundig vurdering av dette spørsmålet ville være nærliggende i en sak hvor de tiltalte har hatt straffesiktelse mot seg i over så lang tid.

Utvalget har fått opplyst at problemene med å rekruttere tilstrekkelig personell til aktorteamet fortsatte i ankeforhandlingen. Medaktor i ankesaken kom på plass fem uker før hovedforhandling. Etter utvalgets syn burde bemanningsspørsmålet vært avklart på et mye tidligere tidspunkt. Utvalget viser til det som er sagt i punkt 11.2 om planlegging av hovedforhandlingen for tingretten, og at bemanningen må avklares på et tidlig tidspunkt på ledelsesnivå. I lys av bemanningsproblemene kan det være grunn til å reise spørsmålet om ankesaken burde vært ytterligere tilskåret.

Utvalget finner å knytte noen merknader til utformingen av Økokrims anke 14. juli 2014 med tilhørende støtteskriv 11. september 2014. Ankeerklæringen er en ren anke. Det vil si at anken kun angir hvilken dom og tiltaleposter som angripes, samt ankegrunnene. Utvalget har ingen innvendinger mot måten anken er utformet på. Hva gjelder det tilhørende støtteskrivet, bemerker utvalget derimot:

Det fremgår av Oslo tingretts dom side 57 at påtalemyndighetens subsidiære anførsel vedrørende forståelsen av vilkåret «*kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler*» i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a, ble frafalt under hovedforhandlingen. I Økokrims støtteskriv er anførselen påberopt som grunnlag for at lagmannsretten skal fremme

anken. Anførselen er viet stor spalteplass i støtteskrivet. Det fremstår som påfallende at påtalemyndigheten frafaller en del av den rettslige vurderingen under hovedforhandlingen for tingretten, og senere begrunner en anke med grunnlag i den frafalte anførselen. Utvalget har under evalueringen blitt gjort oppmerksom på at det kom flere innvendinger til måten støtteskrivet var utarbeidet på i relasjon til denne anførselen, men at innvendingene ikke synes hensyntatt i det endelige støtteskrivet. Utvalget viser for øvrig til sin konklusjon i rapportens punkt 8.7 om at påtalemyndighetens anførsel ikke hadde tilstrekkelig støtte i rettskildematerialet til at det var forsvarlig å gjøre den gjeldende.

Videre finner utvalget å måtte kommentere støtteskrivets øvrige stil og språkbruk. Påtalemyndigheten oppsummerer på side 2 i støtteskrivet hvilke grunner som tilsier at saken bør behandles av lagmannsretten. For utvalget fremstår behovet for regelavklaring som en av hovedgrunnene for anken. Utvalget siterer følgende fra støtteskrivet:

- *Saken viser et sterkt behov for ytterligere regelavklaring av grensen mellom form og realitet i skatteretten, og skattyters opplysningsplikt i den forbindelse.*

...

- *Behov for avklaring av viktige spørsmål når det gjelder ansvars plasseringen ved aggressive former for skatteplanlegging, herunder:*
 - *Rådgivernes roller og ansvar når de er arkitekter og nødvendige medvirkere for å etablere og gjennomføre kunstige skattearrangementer.*
 - *Toppledelsen ansvar ved konsernstyring på tvers av formelle selskapsstrukturer.*

Utvalget viser i denne forbindelse til rapportens punkt 4 hvor det fremgår at påtalemyndigheten i saker hvor det foreligger rettslig tvil, må være svært nøktern i sin omtale av tiltalen og tiltalte. Utvalget bemerker at påtalemyndigheten uttrykker seg i harde ordelag i støtteskrivet. Det vises blant annet til støtteskrivets side 3 hvor det heter: «om tingrettens dom blir stående vil den på vesentlige og svært viktige områder bidra til å undergrave skattelovgivning, skatteavtalene, opplysningsplikten etter ligningsloven, og mer generelt lovgivning som regulatorisk virkemiddel.» Og videre på side 5: «blir tingrettens avgjørelse stående får dette som nevnt store og uholdbare konsekvenser for vårt skattesystem, og spesielt ved skattlegging av flernasjonale selskaper.»

Det var flere personer inne og vurderte anken og det tilhørende støtteskriv, herunder ledelsen i Økokrim. Som nevnt ovenfor, kom det innvendinger til måten støtteskrivet var utformet på. Innvendingene kom blant annet fra ledelsen, uten at innvendingene ble hensyntatt. Støtteskrivet ble likevel sendt.

13. Ressursbruk

Det fremgår av mandatet at utvalget skal belyse og evaluere ressursbruken. Utvalget har ikke fått seg forelagt en endelig oversikt over de totale kostnadene Økokrim har hatt i forbindelse med saken. Utvalget påpeker imidlertid at en evaluering av kostnadene i saken vil være svært tidkrevende og fordre en annen type evaluering enn den som følger av utvalgets mandat. Utvalget legger til grunn at det bør være opp til Økokrim selv å vurdere de totale kostnadene i saken i lys av hva som skjedde og denne rapport, og hvorvidt ressursbruken i denne sammenheng var fornuftig. Utvalget mener imidlertid at sakens samlede ressursbruk sannsynligvis kunne vært noe begrenset dersom etterforskningen hadde vært mer strukturert.

Utvalget ønsker å trekke frem to forhold ved finansieringen av saken.

Det første forholdet gjelder en særbevilgning fra Finansdepartementet som ble øremerket Økokrims utgifter i Transocean-saken. Den 5. februar 2007 sendte Økokrim brev via Politidirektoratet til Finansdepartementet med anmodning om finansiering av saken. Anmodningsbrevet er signert påtaleansvarlig og daværende Økokrim-sjef.

Økokrims anmodning ble tatt til følge, og det ble gitt en særbevilgning fra Finansdepartementet til Økokrim på 30 millioner kroner. Bevilgningen var ment å dekke Økokrims utgifter i Transocean-saken. Bevilgningen skapte reaksjoner både internt i Økokrim og hos Riksadvokaten.

Etter det utvalget er kjent med, er det ikke vanlig at Økokrim finansierer saker ved særbevilgninger. Utvalget kjenner kun til ett annet tilfelle hvor dette skjedde, men det var da tale om et betydelig mindre beløp og da fra Politidirektoratet.

Etter utvalgets syn kan denne typen bevilgning være betenkelig ut i fra et uavhengighetsperspektiv og tillit til påtalemyndighetens objektivitet. Det er på denne bakgrunn utvalgets syn at Økokrim ikke burde anmodet Finansdepartementet om bevilgning i saken. Utvalget har fått opplyst at bevilgningen var helt nødvendig for gjennomføring av saken. Utvalget mener at bevilgningen fremstår ekstra uheldig i lys av nødvendigheten av den.

Det andre forholdet gjelder at kostnadene for de oppnevnte aktorene som prosederte skattespørsmålene i straffesaken, ble belastet Finansdepartementets budsjett etter forutgående avtale. Rent praktisk skjedde dette ved at fakturaer ble attestert påtaleansvarlig og deretter videresendt Kemneren i Stavanger/Skatt Vest for utbetaling.

Utvalget finner det betenkelig ut i fra et uavhengighetsperspektiv og tillit til påtalemyndighetens objektivitet at advokatene som var oppnevnt som aktorer for å prosedere de skatterettslige spørsmålene i straffesaken, ble finansiert på denne måten.

14. Ledelsesmessig oppfølging

Det fremgår av mandatet at den ledelsesmessige oppfølgingen av forholdene nevnt i punkt 9 til 13 skal belyses og evalueres. Utvalget skal herunder vurdere om saken ble håndtert slik at man sikret tilstrekkelig styring, oppfølging og god kvalitet i etterforskningen.

Med den ledelsesmessige oppfølgingen menes her oppfølging fra Økokrim-sjefen eller fra avdelingslederen.

Utvalget har i rapportens punkt 5.2 redegjort for Økokrim-sjefens instruksjonsmyndighet overfor den enkelte statsadvokat. Fra 2012 var det sikker rett at Økokrim-sjefen hadde instruksjonsmyndighet innad i embetet.¹⁶⁷ Før 2012 var det, etter det utvalget har fått opplyst, ikke tradisjon for å overprøve statsadvokatenes avgjørelser.

Uavhengig av instruksjonsmyndigheten har Økokrim-sjefen i kraft av sin stilling mulighet til å gi uformelle instruksjoner og føringer overfor den enkelte statsadvokat, og denne muligheten kunne også benyttes før Riksadvokatens rapport i 2012.

Ledelsen var først inne i saken ved avgjørelsen av om Økokrim skulle ta inn saken til behandling, jf. påtaleinstruksen § 35-4 annet ledd. På dette tidspunktet var det en dialog mellom påtaleansvarlig og Økokrim-sjefen.

Etter inntaksbeslutningen foreligger det lite skriftlig materiale som sier noe om når og eventuelt hvordan den ledelsesmessige oppfølgingen i saken var underveis i etterforskningen. Utvalget har i det vesentlige støttet seg til det som er fremkommet i samtaler med personer som i ulike faser har vært tilknyttet straffesaksbehandlingen av Transocean-saken.

I relasjon til etterforskningen ønsker utvalget å bemerke følgende om den ledelsesmessige oppfølgingen:

Det ble ikke truffet formell eller justert inntaksbeslutning for de forholdene som kom inn i saken etter inntaksbeslutningen 16. januar 2005, jf. rapportens punkt 9.1. Utvalget har fått opplyst at det var den påtaleansvarlige statsadvokat som besluttet utvidelse av saken. Utvalget legger i rapportens punkt 9.1 til grunn at det burde vært truffet formell

¹⁶⁷ Riksadvokaten i Politidirektoratets rapport 2. mars 2012 i anledning tilsyn ved Økokrim, punkt 7.3.

inntaksbeslutning for hvert forhold som kom inn i saken. Et slikt krav vil sikre at ledelsen fulgte opp saken.

Utvalget finner få spor av ledelsesmessig oppfølging og kontroll med etterforskningen og fremdriften. Ledelsen har under etterforskningen i begrenset grad fått skriftlige statusoppdateringer og fremdriftsplaner for saken. Utvalget har heller ikke fått opplysninger om konkrete tiltak som ble gjennomført for å sikre saken nødvendig fremdrift. Utvalget er av den oppfatning at ledelsen, sett i lys av sakens omfang og kompleksitet, burde involvert seg mer enn det som ble gjort for å sikre at etterforskningen var forsvarlig og at saken hadde nødvendig fremdrift.

Utvalget har fra ulike personer som har vært tilknyttet etterforskningen, fått opplyst at ledelsen har blitt informert om bekymringer og frustrasjon på etterforskningsteamet knyttet til manglende planlegging, styring og fremdrift ved flere anledninger. På samme måte skal ledelsen ha blitt gjort oppmerksom på at samarbeidet mellom teamet og teamleder (påtaleansvarlig) i Økokrim i perioder ikke fungerte optimalt. Dette skyldtes delvis at det var uklart hvilken rolle den enkelte på teamet skulle ha.

De nevnte problemer og synspunkt skal ha blitt tatt opp med ledelsen både under etterforskningen og etter hovedforhandlingen i form av en intern evaluering av planleggingen og gjennomføringen av hovedforhandlingen. Utvalget er gjort kjent med at det etter synspunktene kom frem, har vært møter mellom ledelsen og påtaleansvarlig, men at ledelsen ikke har fulgt opp de synspunkter som har kommet fra de ansatte på teamet på annen måte.

Utvalget har fått opplyst at ledelsen på påtalestadiet foretok en kvalitetssikring av utkast til tiltalebeslutning. Utforming av tiltalen er i utgangspunktet påtaleansvarliges ansvar, men ledelsen besluttet at en kvalitetssikring var nødvendig i lys av sakens karakter. Ledelsen vurderte i denne forbindelse jussen, faktum og tiltalens utforming, herunder den subsidiære påstanden om at opplysningsplikten i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a ikke er betinget av at uriktige eller ufullstendige opplysninger kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Videre deltok ledelsen på et møte mellom påtaleansvarlig og forsvarerne i saken som gjaldt utkast til tiltalebeslutning. Utvalget har fått opplyst at det var uvanlig at ledelsen deltok på slike møter mellom påtaleansvarlig og forsvarerne, men at det ble ansett nødvendig i lys av sakens karakter. Utvalget finner ikke grunnlag for å rette kritikk mot ledelsens oppfølging på dette stadiet.

Før hovedforhandlingen var det store problemer med å få bemannet aktorteamet. Utvalget viser i denne forbindelse til rapportens punkt 11.2. Utvalget legger til grunn at ledelsen har vært gjort oppmerksom på problemet med å bemanne aktorteamet, senest etter Regjeringsadvokatens avslag på anmodningen om bistand i februar 2012. Utvalget finner at ledelsens oppfølging av bemanningsproblemene var utilstrekkelig. Ledelsen må

sikre at saken er tilstrekkelig forberedt før en hovedforhandling. Når ledelsen tre måneder før hovedforhandlingen besluttet at to økokrimansatte skulle bistå på aktorteamet, er dette etter utvalgets oppfatning for sent. Ledelsen må inn på et tidligere tidspunkt og sikre at saken er tilstrekkelig bemannet for den hovedforhandling saken er lagt opp til. Det må ha fremstått som klart at det ikke var tilstrekkelig med én aktor i saken.

Etter hovedforhandlingen ble det gjennomført en intern evaluering i Økokrim hvor de som hadde deltatt på teamet forut for, og under, hovedforhandlingen redegjorde for de problemer som hadde oppstått under forberedelsen og gjennomføringen av hovedforhandlingen. De synspunkt som kommer til uttrykk i evalueringen, er i det alt vesentlige de problemer som er redegjort for ovenfor i dette punkt. Utvalget er ikke kjent med at det på ledelsesnivå ble foretatt noe etter evalueringen. Det var opprinnelig lagt opp til at en tilsvarende evaluering skulle gjøres for tiden forut for forberedelse til hovedforhandling, altså for etterforskningen og påtalestadiet. Dette ble ikke gjort. Videre var ledelsen inne ved utarbeidelse av anke til Borgarting lagmannsrett. Utvalget har i punkt 12 gjort rede for sitt syn hva gjelder utformingen av anken med tilhørende støtteskriv. Utvalget har fått opplyst at ledelsen ga klar instruksjon om hvordan anken med tilhørende støtteskriv skulle utformes. Støtteskrivet ble utformet i strid med ledelsens instruksjon. Utvalget mener at dette ga ledelsen en oppfordring til å vurdere hovedaktors rolle i saken videre.

En ytterligere oppfordring til å vurdere hovedaktors rolle videre i saken, var hovedaktors uttalelser i Aftenpostens artikkel 18. juli 2014.

Under forberedelsen til ankeforhandlingen oppstod igjen problemer med å få bemannet et aktorteam til å aktorere saken. Ledelsen hadde tilsvarende ansvar for å sørge for at saken var forsvarlig bemannet før ankeforhandling som før hovedforhandling for tingretten. Etter utvalgets syn var ikke ledelsens sikring av forsvarlig bemanning tilstrekkelig.

Anken ble henvist til ankebehandling ved lagmannsrettens beslutning 11. februar 2015. Ankesaken ble berammet i tidsrommet 5. januar til 10. juni 2016.

Den 30. september 2014 ble hovedaktor anmeldt til Spesialenheten for politisaker for overtredelse av straffeloven 1902 § 325 nr. 1 om «*grov uforstand i tjenesten*». Ledelsen foretok seg ikke noe i forhold til denne anmeldelsen. Spesialenheten for politisaker henla saken 11. september 2015 med begrunnelse om intet straffbart forhold bevist, men rettet likevel kritikk vedrørende anvendelse av jussen i saken, herunder at han var lite lydhør for andre synspunkter med hensyn til forståelsen av ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a. Henleggelsen ble påklaget til Riksadvokaten, som også henla saken den 21.

desember 2015. Etter det utvalget er gjort kjent med, medførte ikke henleggelsene at ledelsen i Økokrim foretok seg noe i forhold til saken og dens gjennomføring.

Etter Riksadvokatens vedtak og inhabilitetsinnsigelsen som begge kom 21. desember 2015, besluttet ledelsen i Økokrim seg for å ta hovedaktor ut av saken 4. januar 2016. Utvalget reiser spørsmål ved om ledelsen i lys av anken, medieuttalelser og kritikk fra Spesialenheten burde foretatt seg noe på et tidligere tidspunkt.

Utvalget bemerker at ledelsen fra og med 2009 har innført tiltak for å sikre kvalitet i virksomheten, herunder omorganisering med avdelingsledere, innføring av styringsverktøy og styringsgruppe i alle saker. I det utvalget har hatt denne enkeltsak til evaluering har utvalget ikke tilstrekkelige forutsetninger for å si noe om virkningen av de gjennomførte tiltak.

15. Riksadvokatens rolle

Det fremgår av mandatet at utvalget skal undersøke Riksadvokatens rolle, især om man i kraft av å være overordnet Økokrim i straffesakssammenheng, kunne og burde ha foretatt seg noe mer for å sikre en bedre fremdrift.

Utvalget bemerker innledningsvis at Økokrim er opprettet på selvstendig grunnlag og med egen påtalekompetanse. Etter straffeprosesslovens system tilligger det Riksadvokaten å ta ut tiltale i blant annet de mest alvorlige straffesakene, først og fremst saker med øvre strafferamme på 21 eller 30 års fengsel.¹⁶⁸ Sakene Økokrim behandler er alvorlige, men normalt ikke med så høy øvre strafferamme at saken må påtaleavgjøres av Riksadvokaten.

Riksadvokaten har derfor tradisjonelt ikke vurdert Økokrims påtaleavgjørelser i den enkelte sak, selv om systemet tillater en slik overprøving, jf. straffeprosessloven § 59. Det følger av straffeprosessloven § 59 at Riksadvokaten har det endelige påtaleansvar i saker hos Økokrim i det overordnede påtaleorgan «*helt eller delvis kan overta behandlingen av en sak som hører til en underordnet*».

Utvalget har funnet at Riksadvokatens involvering i saken har vært relativt fraværende frem til 2010. Riksadvokaten har i årlige styringsdialogmøter med Økokrim hatt samtaler vedrørende fremdriften i saken, men Riksadvokaten har ikke fulgt opp fremdriften på annen måte. Riksadvokaten ble blant annet ikke gjort kjent med at man underveis i saken utvidet mandatet for etterforskningen ved å ta inn nye forhold i saken. Utvalget mener det ville styrket Riksadvokatens kontroll over fremdriften dersom det var notoritet om fremdriftssamtaler og fremdriftsplaner for saker av en viss kompleksitet og størrelse.

Etter 2010 har Riksadvokaten vært inne i saken i forbindelse med klage fra forsvarerne og teknisk vurdering av tiltalebeslutning. Riksadvokaten foretok ikke ved disse anledningene noen omfattende gjennomgang av de underliggende faktiske forhold og rettslige spørsmålene i saken. Slik utvalget ser det, vil det også ligge utenfor Riksadvokatens rolle i dag å overprøve statsadvokaten og Økokrims vurderinger her, jf. ovenfor.

Etter at anmeldelsen mot hovedaktor ble oversendt Spesialenheten for politisaker, finner utvalget at det var relativt begrenset hva Riksadvokaten kunne gjøre. Riksadvokaten ville være klageinstans for Spesialenhetens avgjørelse. Det var derfor ikke naturlig for

¹⁶⁸ Straffeprosessloven § 65.

Riksadvokaten å gripe inn i de påtalemessige vurderingene av Transocean-saken før Spesialenheten hadde truffet sin avgjørelse og det eventuelt var klaget over denne. Riksadvokaten ville ellers kunne få en uheldig dobbeltrolle i behandlingen av saken. Riksadvokaten har heller ikke ut i fra dagens bemanning og ressurser anledning til å gå dypt inn i sakene fra Økokrim. Slike ressurser vil være nødvendig for å kunne bidra med reell overprøving av Økokrims påtalevedtak.

Hva gjelder særbevilgningen fra Finansdepartementet, har Riksadvokaten overfor utvalget uttrykt at bevilgningen kom som en overraskelse. Riksadvokaten hadde etter at bevilgningen ble gjort kjent, en samtale med daværende Økokrim-sjef om at Økokrim ikke skulle søke om eller godta særbevilgninger fra andre myndighetsorganer. Utvalget har i punkt 13 funnet at denne bevilgningen var uheldig i det den var egnet til å sette spørsmålstegn ved påtalemyndighetens uavhengighet. Utvalget stiller i den forbindelse spørsmål ved om Riksadvokaten her burde grepet inn ved å be Økokrim sende pengene tilbake til Finansdepartementet.

16. Tiltak

Det fremgår av mandatet at utvalget, på bakgrunn av læringspunktene som identifiseres, skal foreslå tiltak som kan bidra til en bedre oppgaveutførelse. En forutsetning for tiltakene er at de skal kunne gjennomføres innenfor de gjeldende budsjetttrammer.

Utvalget har følgende forslag til tiltak:

Tiltak 1 – Kompetanse på etterforskningsteamene

Det bør innføres rutiner som sikrer at alle team til enhver tid har en tilstrekkelig sammensatt kompetanse.

Tiltak 2 – Forsvarlig bemanning på etterforskningsteamene

Det bør innføres rutiner fra ledelsen som sikrer at et team til enhver tid er forsvarlig bemannet. Bemanningen må stå i forhold til oppgavene og arbeidsomfanget. Fremdrift kan ikke bli skadelidende på grunn av manglende bemanning. Forsvarlig bemanning er særlig viktig under forberedelsene og gjennomføringen av hovedforhandling. Aktorteamet bør i store straffesaker være bemannet i god tid før hovedforhandling.

Tiltak 3 – Rutiner for forsvarlig fremdrift

Det bør innføres rutiner som sikrer forsvarlig fremdrift i et gjennomsiktig system der det er tydelig hva som kreves for å slutføre behandlingen av saken.

Tiltak 4 – Klare krav til fremdrift og ressursbruk ved saksinntaket

Det bør ved saksinntaket settes klare krav til fremdrift og ressursbruk, herunder spørsmål om tilskjæring av saker. Det bør innføres milepælrapportering. Ved vesentlig utvidelse av saken bør ledelsen vurdere saksinntaket etter påtaleinstruksen § 35-4.

Tiltak 5 – Ansvar for fremdrift og ressursbruk under etterforskningen

Det bør settes klare krav til fremdrift og ressursbruk under etterforskningen.

Tiltak 6 – Ledelsens ansvar for fremdrift, ressursbruk og kompetanse

Endelig ansvar for fremdrift, ressursbruk og nødvendig kompetanse i teamet bør ligge hos ledelsen. Embetslederen har et overordnet ansvar for at det påtalemessige skjønnet vurderes fortløpende.

Tiltak 7 – Særlig viktige påtalespørsmål må vurderes av flere statsadvokater og gå gjennom flere ledd

Alle påtalemessige avgjørelser som er av en viss viktighet, må vurderes av mer enn én statsadvokat. Det vil variere hvor grundig denne vurderingen må være, men det må kreves at mer enn én statsadvokat vurderer om vilkårene for å ta ut tiltale er oppfylt. I saker av særlig viktighet bør påtalevedtak også gå gjennom flere ledd. Ved vurdering av anke må de samme punktene som ved påtalemessige avgjørelser tas i betraktning.

Tiltak 8 - Ryddig finansiering av etterforskning og iretteføring

Det må være ryddighet med hensyn til finansiering av etterforskning og gjennomføring av hovedforhandling. Midler må komme gjennom ordinære kanaler, dvs. gjennom Justisdepartementet via Politidirektoratet. Det må ikke søkes å få midler direkte fra representanter for fornærmede eller berørte instanser, som Finansdepartementet, skatteetaten osv.

Tiltak 9 – Forholdet til andre myndigheter

Der andre myndigheter trekkes inn i etterforskningen, bør dette skje ved formaliserte avtaler i den enkelte sak for å sikre objektivitet og nødvendig ansvarsfordeling. Det må skilles mellom personer som inngår i etterforskningen av saken og personer som handler på vegne av andre myndigheter. Påtalemyndigheten må sørge for å holde personer fra andre myndigheter som har selvstendig interesse i saken, utenfor etterforskningen og iretteføringen av saken.

DEN HØYERE PÅTALEMYNDIGHET
Riksadvokaten

