

NHH



Fremforhandlede forlik i Europa

En studie av sanksjoner mot skattekriminalitet

Ola Flytøren og Hans Sebastian Haram

Veileder: Tina Søreide

Masterutredning i Regnskap og Revisjon

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Dette selvstendige arbeidet er gjennomført som ledd i masterstudiet i økonomi- og administrasjon ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at Høyskolen eller sensorer innestår for de metoder som er anvendt, resultater som er fremkommet eller konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Sammendrag

Et fremforhandlet forlik er et administrativt verktøy myndighetene bruker til å holde selskaper ansvarlig for antatte lovbrudd. Reaksjonsformen innebærer at myndighetene og selskap forhandler frem en utenomrettslig avtale der selskapet straffes basert på tidligere - og fremtidig – innsats for å hindre lovbrudd. Denne formen for håndhevelse har til hensikt å oppmuntre selskapet til å samarbeide med myndighetene. Gjennom en slik samarbeidsstrategi vil man kunne oppnå bedre regeletterlevelse, selvregulering, og bidra til raskere saksbehandling.

Denne masterutredningen undersøker om sanksjoner basert på fremforhandlede forlik fremmer den forebyggende effekten av rettslige reaksjoner mot skatterelaterte lovbrudd. Oppgavens problemstilling besvares ved å kategorisere ustrukturert informasjon om 63 fremforhandlede forlik i Europa. Deretter analyseres forlikene med henblikk på et teoretisk rammeverk bestående av kriterier for hvordan forlik kan fremme forebyggelsen av skattekriminalitet. Det teoretiske rammeverket er satt sammen av momenter identifisert i økonomisk og juridisk litteratur.

Vi finner at sanksjoner basert på fremforhandlede forlik i liten grad har en forebyggende effekt på skatterettslige lovbrudd. Både den empiriske analysen og det kvalitative intervjuet viser at utfallet av forlik i skattesaker er uforutsigbart og graden av åpenhet er relativt lav. Forholdet mellom den strafferettslige reaksjonen mot selskapet og det skatterelaterte lovbruddet er ukjent i de fleste sakene. Vi finner at tiltale mot ansatte ofte fjernes etter at selskapet inngår forliket. Videre blir straffereduksjonen som selskaper oppnår ved å samarbeide sjeldent offentligjort og det skyldige selskapet betaler gjerne store bøter for å avslutte straffeprosessen. Det har vært utfordrende å finne detaljert informasjon om forhandlingene, og dette har gitt oss klare begrensninger i analysen. Likevel gir dette oss god en god indikasjon på at utfallet av disse sakene fremmer den forebyggende effekten av rettslige reaksjoner.

Forord

Denne oppgaven er gjennomført som en del av masterstudiet i regnskap- og revisjon ved Norges Handelshøyskole (NHH), og er skrevet med støtte fra Skatteetaten og Norsk senter for skatteforskning.

Arbeidet med oppgaven har til tider vært utfordrende. Samtidig har det vært en morsom og lærerik prosess, hvor vi har fått utnyttet kunnskapen vi har opparbeidet oss gjennom studiet. Vi har opparbeidet oss god innsikt i ulike håndhevelsesstrategier myndighetene benytter seg av, med deres egenskaper og virkninger på økonomisk kriminalitet. Sakene i oppgaven omhandler skattekriminalitet, som viser seg å være et svært komplisert område, noe vi synes har vært veldig spennende å utforske!

Vi ønsker å takke Skatteetaten for stipend. Videre vil vi takke Abiola O. Makinwa som stilte opp på intervju og ga oss verdifull innsikt i et krevende tema. Hennes bidrag har blitt en viktig del av oppgaven. Takk til Kasper Vagle, Lindis Norlund, Karoline Fjell Kvernberg, Petter Reinem og Mathias Juell Johnsen, som har bidratt med nyttige kommentarer, gjennomlesning og korrektur.

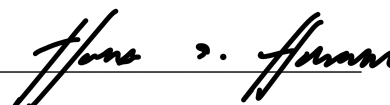
Til slutt vil vi rette en stor takk til vår veileder, Tina Søreide. Hennes engasjement, veiledning og tålmodighet har vært uvurderlig, og hevet nivået på vår masterutredning. Hun har også inspirert oss til å fortsette arbeidet med krevende etiske problemstillinger i arbeidslivet.

Til slutt ønsker vi å takke familie og venner for verdifull støtte og oppmuntring.

Bergen, 22. april 2018



Ola Elshaug Flytøren



Hans Sebastian Haram

Innholdsfortegnelse

Sammendrag	2
Forord	3
Innholdsfortegnelse	4
Tabeller	8
1. Innledning	9
1.1 Bakgrunn.....	9
1.2 Motivasjon	10
1.3 Problemstilling	10
1.4 Avgrensning	11
1.5 Oppgavens struktur	11
1.6 Begrepsavklaring	12
2. Metodisk tilnærming	14
2.1 Forskningsdesign	14
2.2 Kvantitativ og kvalitativ metode.....	14
2.2.1 Litteratur	14
2.2.2 Innsamling og analyse av data	15
2.2.3 Intervju	15
2.2.4 Metodiske begrensninger	15
3. Problemet og mulige tiltak	16
3.1 Skatteplanlegging og skattekriminalitet.....	16
3.2 Håndhevelse og sanksjoner.....	17
3.2.1 Strafferettslig og administrativ håndhevelse	17
3.2.2 Selskapsansvar	18
3.2.3 Sanksjoner	19
3.3 Problemer med strafferettslig håndhevelse	19
3.3.1 Manglende ressurser	19
3.3.2 Gråsoner	20
3.3.3 Høy bevisbyrde	20
3.4 Effektivitet i rettssystemet	21
3.4.1 Forebyggende.....	21
3.4.2 Rettferdighet	22
3.4.3 Kostnadseffektivitet	22
3.4.4 Avveininger.....	23
3.5 Fremforhandlede forlik	23

3.5.1	Ulike reguleringer i Europa	24
4.	Kriterier for at sanksjoner basert på forlik skal fremme forebygging.....	26
4.1	Hvordan forebygge kriminalitet: To perspektiver	26
4.1.1	Indirekte tilnærming.....	26
4.1.2	Direkte tilnærming	27
4.1.3	Divergerende perspektiver	28
4.2	Åpenhet og forutsigbarhet.....	29
4.3	Enkel økonomisk modell	30
4.3.1	Individet	31
4.3.2	Nøytralitetsprinsippet.....	33
4.4	Svakheter i den klassiske økonomiske teorien.....	33
4.4.1	Rasjonalitet	33
4.4.2	Moralske begrensninger.....	33
4.4.3	Rasjonelle og profittmaksimerende foretak	35
4.5	Utvidet modell	35
4.5.1	Hvordan selskapet selv kan forebygge	37
4.6	Hvordan motivere selskapet til å forebygge	38
4.6.1	Strengt selskapsansvar	38
4.6.2	Pliktbasert ansvar	39
4.6.3	Residualt ansvar	41
4.7	Teoretisk rammeverk	42
5.	Data	43
5.1	Kvantitative data	43
5.2	Variabler	43
5.2.1	Rangeringssystem for åpenhet	45
5.2.2	Kvalitative data	46
5.3	Vurdering av datamaterialet.....	46
5.3.1	Reliabilitet.....	46
5.3.2	Validitet.....	47
6.	Skatterettslige lovbrudd og fremforhandlede forlik i praksis	48
6.1	Grunnlag for reaksjon og historisk utvikling av forlik i Europa.....	48
7.	Analyse.....	50
7.1	A. Åpenhet	50
7.2	B. Individuelt ansvar.....	51
7.3	C. Selskapsansvar	52
7.3.1	Selskapets gevinst	52
7.3.2	Beskrivelse av reaksjon.....	53

7.3.3	Reaksjon / Selskapets gevinst.....	55
7.4	C. Pliktbasert.....	56
7.4.1	Straffereduksjon.....	56
7.4.2	Forpliktelse til regeletterlevelse.....	57
7.5	Intervju og diskusjon.....	58
7.5.1	Åpenhet.....	58
7.5.2	Individuelt ansvar.....	60
7.5.3	Selskapsansvar.....	61
7.5.4	Pliktbasert ansvar og straffereduksjon.....	63
7.6	Oppsummering av analysen.....	65
8.	Avslutning.....	67
8.1	Normativ diskusjon.....	67
8.2	Konklusjon.....	70
8.3	Videre arbeid.....	71
9.	Litteraturliste.....	72
9.1	Primær litteraturliste.....	72
9.2	Sekundær Litteraturliste (data).....	79
10.	Appendiks.....	88
10.1	Data.....	88
10.2	Åpenhetsanalyse.....	89
10.3	Sammendrag av saker.....	90
10.4	Intervjuguide: Abiola W. Makinwa.....	92
10.4.1	Om intervjuobjektet.....	92
10.4.2	Introduksjon.....	92
10.4.3	Presentasjon av oppgaven.....	92
10.4.4	Intervju.....	92
	Transparency.....	93
	Corporate criminal liability.....	93
	Individual punishment.....	93
	Leniency and duty-based sanctions.....	93
10.4.5	Avslutning.....	93

Figurer

Figur 1: Grunnlag for reaksjon	48
Figur 2: Historisk utvikling.....	49
Figur 3: Grad av åpenhet.....	50
Figur 4: Individuelt straff.....	51
Figur 5: Selskapets gevinst	52
Figur 6: Fordeling av reaksjon.....	53
Figur 7: «Spesifisert reaksjon»	54
Figur 8: “Reaksjon/Selskapets gevinst”	55
Figur 9: Straffereduksjon	56
Figur 10: Forpliktelse til regeletterlevelse	57
Figur 11: Oppsummering	66

Tabeller

Tabell 1: Begrepsavklaring	13
Tabell 2: Forlik i Europa	25
Tabell 3: Rettssystemets legitimitet	28
Tabell 4: Åpenhet	30
Tabell 5: Individuelt ansvar	35
Tabell 6: Selskapsansvar	38
Tabell 7: Pliktbasert ansvar	42
Tabell 8: Momenter i teoretisk rammeverk	42
Tabell 9: Variabler	44
Tabell 10: Rangeringssystem for åpenhet	45
Tabell 11: Grad av åpenhet	46

1. Innledning

1.1 Bakgrunn

Europakommisjonen anslår at EU-landene går glipp av 1000 milliarder euro i året som følge av skatteunndragelse (Høegh, 2015). Disse tapene er spesielt synlige i lavinntektsland, relativt til BNP og totale skatteinntekter, selv om de største tapene tilfaller rike land. Størrelsesordenen er usikker, noe som indikerer at flere europeiske land kan bli betydelig undergravd av skattekriminalitet (Cobham & Janský, 2017).

Historisk har det vært vanskelig å holde selskaper strafferettslig ansvarlig for skattekriminalitet. Skatt er et komplisert område, der tolkning av lovtekst og skatteavtaler er gjenstand for skjønn (Fallan, 2011). Ofte er bevisbyrden høy og påtalemyndighetene har begrensede ressurser til håndhevelse. Samtidig vil rettslige prosesser kunne strekke seg over en lengere periode og det foreligger betydelig prosessrisiko. Det vil kunne påføre både for myndigheter og det selskapet som er tiltalt for skattekriminalitet store kostnader. På bakgrunn av utfordringene ved den strafferettslige håndhevelsen av skattekriminalitet, benytter flere europeiske land seg av fremforhandlede forlik. Fremforhandlede forlik er en administrativ reaksjon, der selskapet og påtalemyndighetene inngår et samarbeid og forhandler om utfallet av straffesaken. Hensikten med denne type forlik har historisk sett vært å løse flaskehalsen i strafferettssystemet, og bidrar til en raskere og billigere prosess for begge parter (Hawley, Feinstein, Hoden & Rose, 2016).

I dag fungerer fremforhandlede forlik som et alternativ til den formelle tiltalen og domfellelse. Om myndighetene skal benytte seg av forlik, bør prosessen fungere som et positivt bidrag til den strafferettslige håndhevelsen. Forlik har sitt utspring i USA, der hvor prosessen er kjent som “negotiated settlements”. Erfaringer fra det amerikanske systemet tilsier at det finnes både positive og negative sider forbundet ved fremforhandlede forlik. Blant annet er det blitt stilt spørsmål ved den forebyggende effekten forlik har på selskapskriminalitet (Garrett, 2016). Det argumenteres for at forlik skjærmer selskaper fra å bære de fulle konsekvensene av deres lovbrudd (Hawley et al, 2016). Denne oppgaven vil kunne gi indikasjoner på hvorvidt sanksjoner basert på fremforhandlede forlik, fremmer eller hemmer forebygging av skattekriminalitet i Europa.

1.2 Motivasjon

Vi har begge fulgt undervisning i faget BUS452 Corruption - Incentives, disclosure and liability. Tematikken som fremheves i faget har i stor grad inspirert oss til å skrive om forebygging av økonomisk kriminalitet. I samarbeid med vår veileder Tina Søreide, så vi et behov for å undersøke den forebyggende effekten av sanksjonene som benyttes i et fremforhandlet forlik. Ideen gjorde oss nysgjerrige, og det var spesielt to ting som motiverte oss til å skrive om forlik i skattesaker.

Tema er aktuelt og det er etterspørsel etter flere studier på emnet. I kjølvannet av finanskrisen og den påfølgende konjunkturedgang, har det blitt rettet fokus mot internasjonale foretak sin skattemessige agenda. Det foregår en stadig kamp mot skatteunndragelse og aggressiv skatteplanlegging. Denne formen for kriminalitet har fått større oppmerksomhet i media, samfunnet generelt og blant politikere. Tematikken har høy prioritet i OECD, G20 og EU, og flere initiativ er iverksatt for å redusere problemet.

Det er vår oppfatning at fremforhandlede forlik som håndhevelsesmetode er relativt ny i Europa. I tillegg fikk vi inntrykket av at det var mye hemmelighet rundt tema. Vi ble derfor motivert til å utforske hvor mye informasjon som kunne oppdrives om de respektive forlikssakene. Hemmeligholdet skaper usikkerhet og det er et behov for en tydeliggjøring av hvordan fremforhandlede forlik faktisk utspiller seg. Det er faglig sett et spennende tema og det finnes mange teoretiske retninger som kan benyttes for å svare på problemstillingen.

1.3 Problemstilling

Er fremforhandlede forlik en reaksjonsform som fremmer eller hemmer den forebyggende effekten av rettslige reaksjoner mot skatterelaterte lovbrudd?

1.4 Avgrensning

Oppgaven avgrenses til å studere skatterettslige forlik i Europa. Alle sakene vi har studert har vært gjenstand for et fremforhandlet forlik mellom europeiske myndigheter og selskap. Ved innsamling av data legger vi ingen begrensninger på opprinnelsen til selskapet. Forlikene som er studert har skjedd mellom år 2000 og 2017. Fremforhandlede forlik er en utbredt praksis i USA, derfor referer vi til eksempler, argumenter og teori fra det amerikanske systemet. Vi benytter hovedsakelig en økonomisk tilnærming til problemstillingen, men arbeidet er også preget av rettsvitenskap. Det er viktig å understreke at strafferettssystemet og de juridiske prinsippene er utgangspunktet for ethvert preventivt system. Oppgaven klassifiseres derfor innenfor et “Law and Economics” perspektiv (Søreide, 2016). Det er forskjeller mellom disiplinene i forståelsen av hvordan man skaper et effektivt rettssystem som forebygger skattekriminalitet. Ved å kombinere innsikten fra de ulike feltene kan vi oppnå en bedre forståelse av plausible sammenhenger rundt normer, regler og håndhevelsesinstitusjoner. Law and Economics beskrives derfor som økonomisk analyse av juss (Kornhauser & N. Zalta, 2017).

1.5 Oppgavens struktur

Vår oppgave består av 8 kapitler. Det første kapitlet introduserer bakgrunn, motivasjon og problemstillingen vi ønsker å besvare. Vår metodiske tilnærming til oppgaven presenteres i kapittel 2. Videre introduserer problemet og mulige tiltak i kapittel 3. I dette kapitlet viser vi til de ulike håndhevelsesstrategier myndighetene kan ta i bruk, samt utfordringer som knytter seg til det strafferettslige systemet. I kapittel 4 presenteres teori for hvordan man kan forebygge at selskaper begår skattekriminalitet. Denne teorien danner grunnlaget for et teoretisk rammeverk som senere brukes i analysen. Vårt datamateriale beskrives i kapittel 5, samt en vurdering av reliabilitet, validitet og metodiske begrensninger. Kapittel 6 fremstiller blant annet den historisk utviklingen til fremforhandlede forlik i vårt datamateriale. Videre analyserer vi datamaterialet i kapittel 7, med påfølgende intervju og diskusjon. Oppgavens avsluttes med en normativ diskusjon, konklusjon og tanker om videre arbeid.

1.6 Begrepsavklaring

Engelsk	Norsk	Forklaring
Negotiated settlements	Fremforhandlede forlik	Et fremforhandlet forlik er en avtale som omhandler antatte brudd på anti-korrupsjonslovgivning, som resulterer i enten sanksjoner eller andre rettslige tiltak. Avtalen vil være mellom myndighetene og de antatte lovbrysterne.
Plea-bargain	Straffereduksjon ved innrømmelse av lovbrudd	En avtale mellom påtalemyndigheter og lovbryster, der lovbryster oppnår en strafferabatt ved tilståelse av forholdene de er anklaget for.
Corporate Crime	Selskapskriminalitet	Lovbrudd som har den hensikt å oppnå fordeler for selskapet begått av ledelsen eller ansatte med operativt ansvar. Dette er en type hvitsnippkriminalitet. Hvitsnippkriminalitet som ikke begås til fordel for selskapet er ikke inkludert i denne definisjonen.
Compliance program	Regeletterlevelsprogram	Et regeletterlevelsprogram er et internt system eller en prosess som brukes av en bedrift. Regeletterlevelsprogrammet har som hensikt å forplikte selskapet til å utføre sin forretningsvirksomhet i samsvar med gjeldende lover og regulativer.
Self-reporting	Selvrappoterter	Selskapet varsler selv myndighetene om lovbrudd begått av selskapet. Dette gir vanligvis reduserte sanksjoner, men ikke bestandig.
Self-monitoring	Selvovervåking	Evnen et selskap har til å vurdere og evaluere egen oppførsel. Selskaper kan både ha interne og eksterne overvåkingsmetoder for å sikre overholdelse av lover og regler.
Strict vicarious liability	Strengt selskapsansvar	I land der det praktiseres strengt selskapsansvar, pålegges selskaper fullt ansvar for sine ansattes misligheter.
Strict residual liability	Residuelt ansvar	Selskapet ilegges bot selv om det er implementert tiltak ment for å forhindre lovbrudd. Denne formen for ansvar er konstruert for å sikre optimal forebygging.
Duty-based liability regime	Pliktbasert ansvar	Bedrifter forplikter seg til å overvåke, avdekke, og selvrappotere selskapskriminalitet, og risikerer domfellelse eller andre sanksjoner om de ikke følger sine plikter.
Asset recovery	Tilbakeføring av eiendeler	Eiendeler er i denne oppgaven er unndratt skatt. Myndighetene tilbakefører, fryser eller konfiskerer disse økonomiske ressursene fra selskapet. Dette er ment å ha en avskrekkende effekt, da man fjerner

		profitten selskapet har oppnår ved skattekriminalitet.
Deterrence	Avskrekking	Hvordan påtalemyndigheter på best mulig måte avskrekker individer og selskaper fra å begå tilsvarende lovbrudd.
Window-dressing	Window-dressing	Selskapet gir uttrykk for at regeletterlevelsprogrammer er på plass, men i realiteten skjuler de ulovligheter fra myndighetene.
Marginal deterrence	Marginal avskrekkelse	Et prinsipp i rettspraksis som sier at et alvorlig lovbrudd burde straffes høyere enn et mindre alvorlig lovbrudd.
Leniency	Lempning	I forbindelse med fremforhandlede forlik kan påtalemyndighetene gi en reduksjon i straff på grunnlag av selskapets overholdelse av plikter, samarbeid, eller selvrappoterter.

Tabell 1: Begrepsavklaring

2. Metodisk tilnærming

2.1 Forskningsdesign

For å besvare oppgavens problemstilling har vi benyttet oss av et eksplorerende forskningsdesign (Saunders, Lewis & Thornhill, n.d.). Det innebærer at oppgaven har hatt et utforskende preg, der vi har opparbeidet større innsikt og forståelse av temaet gjennom arbeidet. Denne tilnærmingen har vært hensiktsmessig da oppgaven har bygget på strukturering av uorganisert datamateriale.

2.2 Kvantitativ og kvalitativ metode

Vi har benyttet oss av tre metodiske tilnærminger for å styrke undersøkelsens troverdighet og sannsynliggjøre at det resultatet vi kommer frem til blir gyldig innenfor det forskningsdesignet vi har valgt. Den kvalitative delen av metoden består av en teorigjennomgang og et intervju. Den kvantitative metoden består av en analyse av innsamlet datamateriale. Metoden har klare begrensinger og den kreative datainnsamlingen har vært avgjørende for vårt resultat. Av den grunn har vi brukt teorigjennomgangen aktivt for å besvare problemstillingen, da empirien ikke kan gi oss noen klare svar. Oppgaven bærer også preg av en deduktiv tilnærming ved at den kvantitative analysen bygger på innsikt vi har tilegnet oss under teorigjennomgangen. En kombinasjon av en kvantitativ og kvalitativ metode gir oss en mer omfattende tilnærming til analysen, og tolkningen av problemstillingen (Saunders et al., 2016). Ved å kombinere både kvantitative og kvalitative data kompenserer vi for deres ulike styrker og svakheter. Dette kalles for triangulering. I det følgende vil vi kort forklare de ulike metodene vi har brukt og hvorfor vi har anvendt dem for å svare på problemstillingen.

2.2.1 Litteratur

I den første delen har vi gjort en grundig gjennomgang av teori og litteratur, for å vurdere om fremforhandlede forlik kan bidra til å forebygge skattekriminalitet. Gjennom den kvalitative litteraturgjennomgangen, har vi plukket ut og strukturert momenter vi mener burde ligge til grunn for at forlik skal kunne bidra til forebygging. Basert på de utvalgte momenter har vi

utarbeidet et teoretisk rammeverk. Rammeverket bruker vi til å strukturere og analysere de kvantitative data vi har samlet inn.

2.2.2 Innsamling og analyse av data

I den andre delen av metoden har vi samlet og strukturert informasjon om skatterettslige forlikssaker i Europa. Informasjonen er satt sammen til et datasett som er kategorisert på bakgrunn av det teoretiske rammeverket vi utarbeidet i litteraturgjennomgangen. Hensikten med innsamlingen har vært å kartlegge utfallet av forlik i Europa. Dette brukes videre til å analysere hvorvidt fremforhandlede forlik slik de praktiseres, er egnet til å forebygge skattekriminalitet.

2.2.3 Intervju

Vår primærdata består av et intervju. Intervjuobjektet er en person med inngående kunnskap om fremforhandlede forlik i Europa. Dette intervjuet har hjulpet oss å belyse aktuelle problemstillinger i oppgaven, og har vært avgjørende for å klargjøre momenter vi har blitt oppmerksom på i teorien og i analysen av datasettet. Dette har styrket oppgavens argumentasjon betraktelig. Med informasjonen fra intervjuet ønsker vi å åpne for diskusjon i analysen, der vi finner det hensiktsmessig.

2.2.4 Metodiske begrensninger

Det er krevende å måle den forebyggende effekten empirisk. Dette viser seg ved at det er utfordrende å måle effekten av tidligere forebyggende tiltak som kan påvirke systemet i dag. Videre er det vanskelig å få tilstrekkelig innsyn i forlikssaker. Informasjonen om forlikene er hentet på bakgrunn av hensiktsmessig tidsbruk og begrensede ressurser. Samtidig er det utfordrende å påvise en plausibel sammenheng mellom et selskaps endrede adferd og et forlik. I tillegg vil noen velge å bryte loven uavhengig av straffe- eller insentivsystemer som myndighetene implementerer. Det finnes også ulike reguleringer og retningslinjer for hvordan myndighetene legger til rette for et fremforhandlet forlik.

3. Problemet og mulige tiltak

Skillet mellom en lovlig og ulovlig skattemessig handling er preget av gråsoner. I dette kapitlet vil vi derfor beskrive forskjellen mellom en lovlig skattemessig handling og skattekriminalitet. Differensieringen mellom rett og galt er stor betydning for private som ønsker å innrette seg for å minimere skatten, men også for det offentlige som skal sikre rettferdig beskatning. Av den grunn vil vi også ta for oss hvordan skattekriminalitet håndheves, hvilke hensyn som må ivaretas for å opprettholde et effektivt rettssystem og hvilke muligheter og utfordringer som påtalemyndighetene står ovenfor.

3.1 Skatteplanlegging og skattekriminalitet

Skatteplanlegging

Skatteplanlegging er en lovlig handling som innebærer at bedriften tilpasser virksomheten for å minimere selskapets skattekostnad. Dette er lovlige tilpasninger og står i klar motsetning til skatteunndragelse, da dette omfatter alle ulovlige tilpasninger (Fallan, 2011). Forskjellen på skatteplanlegging og unndragelse skal være tydelig, men det er ikke alltid tilfellet. Selskapet har lov til å organisere seg slik at skatten minimeres, gitt at de holder seg innenfor intensjonen til loven. Standard federal tax reporter (CCH 1988) har sitt syn på skatteplanlegging, og trekker frem forskjellen på denne måten:

“Evading taxes through deceit, subterfuge, or concealment is illegal, but shaping events to reduce or eliminate an income tax liability is not only legal but generally the goal of every tax payer.”

Skatteunndragelse og skatteomgåelse

Skatteunndragelser er definert som handlinger i strid med gjeldende skattelovgivning, der en bevisst oppgir feilaktige opplysninger om inntekt eller annet som påvirker pålagt skatt til skattemyndighetene (Fallan, 2011). Dette innebærer at skattyteren oppnår en lavere skattekostnad enn om gjeldende forskrifter var blitt fulgt (Fallan, 2011). Skatteunndragelse stammer fra det faktum at skattegrunnlaget ofte ikke er observerbart. Da dette ikke kan observere direkte, vil ikke myndighetene kunne vite hva skattebetaleren har som skattegrunnlag. Skattegrunnlaget kan i høyere grad oppnås ved revisjon av regnskapet. Et

revidert regnskap gir derfor i teorien et verifiserbart skattegrunnlag. Den imperfekte informasjon mellom myndigheter og skattebetalere, legger grunnlaget for å unnsnippe beskatning.

På den annen side er skatteomgåelse omtalt som etisk tvilsomme handlinger. For lovgiver vil denne formen for planlegging gi utilsiktede økonomiske fordeler. I utgangspunktet kan det tolkes som alminnelig skatteplanlegging, men skatteomgåelse skiller seg imidlertid ut da den gjeldende skattelovgivningen brukes på en måte som strider mot lovens formål. Skatteunndragelse skiller seg fra omgåelse, ved at den åpenbart er ulovlig (Fallan, 2011). Det er imidlertid vanskelig å skille fra disse fra hverandre, da tilpasninger i strid med lovgiverens intensjoner også kan bli bedømt å være ulovlige (Fallan, 2011).

3.2 Håndhevelse og sanksjoner

I det følgende vil vi ta for oss de ulike håndhevelsesmuligheter myndighetene har for skattekriminalitet. I Europa har man både strafferettslige og administrativ håndhevelse for å reagere på skatterettslig lovbrudd av selskapet. Myndigheter i Europa vedtar og håndhever nasjonale regler for skatt. Av den grunn vil håndhevelsen variere fra land til land. Vi bruker Norge som eksempel, for å illustrere håndhevelsen. I Norge vedtas skatter, avgifter, og toll av stortinget. Skatteloven regulerer skatteplikten for fysiske og juridiske personer i Norge (skatteloven, 2018). Skatteloven setter dermed rammene for håndhevelsen og hva det skal reageres mot.

3.2.1 Strafferettslig og administrativ håndhevelse

Alvorlige brudd på skatteloven, kan medføre strafferettslige konsekvenser. Ved strafferettslig håndhevelse vil selskapet først bli etterforsket for lovbruddet. Deretter tar påtalemyndighetene ut en tiltale mot selskapet, der saken avgjøres gjennom rettsvesenet. Ved håndhevelse av skattekriminalitet vil myndighetene i Europa kunne benytte seg av ulike administrative verktøy. Fremforhandlede forlik gjør det mulig for påtalemyndigheter å løse skattesaker uten at partene møtes i retten. Denne administrative håndhevelsen tjener for å korrigere atferd og ilegge administrative bøter ved utilstrekkelig etterlevelse av loven. Ved forlik vil påtalemyndighetene og selskapet gå inn i en forhandlingsprosess, der utfallet ofte avgjøres ved bestemte retningslinjer for denne type håndhevelse. Retningslinjene vil variere

noe mellom landene. I Norge benytter vi oss av administrative verktøy ved inndrivelse av skatt. Disse kan brukes som et referansepunkt for Europa, selv om det er variasjon i bruken. Ligningen for fysiske og juridiske personer fastsettes hvert år. Det viktigste grunnlaget for ligningen er selvangivelser, næringsoppgaver og årsoppgjør. Ligningsmyndighetene har adgang til å hente opplysninger for kontroll av selskaper og personer. Skattemyndighetene kan også ilegge *tilleggsskatt* om skatteyter ikke leverer skattemelding, eller ved uaktsomhet gir uriktige eller ufullstendig opplysninger. Endringsligning og tilleggsskatt fungerer som administrative verktøy for å supplere loven (Fallan, 2011).

3.2.2 Selskapsansvar

Kjernen av selskapskriminalitet består av et individ som begår en kriminell handling i rollen som ansatt. I de fleste land er det forbindelsen mellom lovbruddet og individets tilknytning til selskapet, som gjør det mulig å holde selskaper ansvarlig. Denne forbindelsen er ofte vanskelig å påvise, og flere jurisdiksjoner har utviklet regler som gjør det mulig å straffe selskapet uavhengig om lovbrøyer er identifisert (Clifford Chance, 2016). Generelt vil selskap kunne holdes ansvarlig uavhengig av den individuelle lovbrøyerens funksjon i selskapet. Ansvar er ofte utvidet for å omfatte vanlige ansatte, mellommenn og tredjepart. Dette følger blant annet av UK Bribery Act (Transparency International UK, 2017).

Rent juridisk er det et fåtall av europeiske land som ikke kan holde selskaper strafferettslig ansvarlig. Innflytelsesrike land som Tyskland, Polen, Russland og Sverige har ikke juridisk hjemmel for dette. Disse landene holder selskaper ansvarlig ved hjelp av kvasisystemer og andre mekanismer, som gjør det mulig å straffe selskaper for handlinger som er begått av ansatte (Clifford Chance, 2016). Strafferettslig ansvar for selskapet er et relativt nytt konsept i Europa, og flere land i Europa har opplevd store juridiske forandringer. Foruten Storbritannia og Nederland som innførte straffeansvar tidligere, var Frankrike i 1994 det første landet i Europa som introduserte selskapsansvar. Lignende lover ble innført i Belgia i 1999 og Italia i 2001. I kjølvannet av finanskrisen i 2007 har tematikken rundt selskapsansvar og skatt fått større plass på dagsorden (Taxation - OECD, 2017). Finanskrisen rettet ny oppmerksomhet mot nødvendigheten av å kunne straffe selskaper og innsatsen ble trappet opp. Spania og Luxemburg gjorde selskap juridisk ansvarlige så sent som i 2010. Det betyr at den fulle effekten av disse lovene enda ikke kan observeres (Linklaters, 2016).

3.2.3 Sanksjoner

Monetære straffer er den vanligste måten å sanksjonere selskapet for skattekriminalitet. Bøter er en form for straff, da det ikke er mulig å fengse juridiske personer. Flere land har imidlertid adoptert ulike metoder å straffe selskaper på. Profitt kan beslaglegges, straffen kan offentliggjøres, og selskap kan ekskluderes fra anbudsrunder og lignende. I tillegg kan driftstillatelser inndras og myndighetene kan kreve oppløsning av selskap (Linklaters, 2016). Selv om bøter er den vanligste straffen brukt mot selskapet, er det ingen uniform regel som fastslår botens størrelse. I Polen og Sverige er botens maksimale størrelse begrenset av loven, i motsetning til Storbritannia, der det ikke finnes en maksimalgrense for botens størrelse (Linklaters, 2016). Straffeforfølgelsen av selskaper er blitt endret betydelig etter Arthur Andersen skandalen i 2002, hvor flere uskyldige ansatte mistet jobben. Saken medførte at myndighetene i mindre grad vil ilegge ødeleggende dommer på selskapet, på grunn av samfunnsøkonomiske konsekvensene det kan medføre (Markoff, 2012).

Etter hvert som selskaper i større grad holdes ansvarlig, blir bedrifters regeletterlevelsprogram viktigere (Søreide 2016). Selskapets evne til å forebygge kriminalitet vil i fremtiden være avgjørende for straffeutmålingen. I flere land, slik som i Spania, brukes kvaliteten av selskapets regeletterlevelsprogrammer til å vurdere straffereduksjon. Denne metodikken er relativt ny, og man forventer utvikling på dette feltet i fremtiden. I dag har kun et mindretall av jurisdiksjonene klare retningslinjer for hvordan denne formen for lempning skal foregå.

3.3 Problemer med strafferettslig håndhevelse

3.3.1 Manglende ressurser

Når det kreves at håndhevelsesorganer tar hver enkelt sak til retten, viser det seg at det trengs betydelige med ressurser i prosessen for å gjennomføre disse sakene. Det skyldes at rettsaker både er meget tidkrevende og veldig kostbare. Historisk sett har det resultert i et stort antall uløste saker og det har gjort det vanskelig å håndheve denne formen for selskapskriminalitet (Ringstad & Jacobsen, 2016). Rettsaker tar også opp tiden til dommer og påtalemyndigheter, og reduserer dermed muligheten deres til å arbeide i andre saker (Doucet & Littlechild, 2006).

3.3.2 Gråsoner

Skattesystemet kan være komplisert for både privatpersoner og selskaper, og skattelovene er både gjenstand for bokstavtolkning og formålstolkning. Måten disse reglene tolkes på kan være gjenstand for en gråsoner, da tolkningen nødvendigvis ikke er i tråd med formålet til loven. Det viser seg at lovgiver mangler full innsikt i de forskjellige virkningene av endringene i skattereglene. Det oppstår derfor utilsiktede gråsoner, som kan gi en annen beskatningssituasjon enn det lovgiver opprinnelig ønsket. Disse tilpasningene er som forklart ansett som skatteomgåelser. (Fallan, 2011)

I EU finnes det opp imot 3000 skattelover, der 8 prosent av disse er særskilte lover. Det vil si at det finnes mange unntak fra hovedregelen. Inkonsistens i de ulike skattelovene og det omfattende regelverket i EU øker sannsynligheten for utilsiktede incitament, skatteunndragelse og spekulasjon. I 1999 foretok Economic and Financial Affairs Council configuration (Ecofin) en undersøkelse av 275 skattelover på tvers av Europa. Hensikten var å vurdere om disse skattelovene var skadelige i forbindelse med skatteunndragelse og skattekonkurransen. 66 av lovene ble vurdert som å være skadelige, og ble vedtatt avskaffet i 2005. En rekke skattesaker indikerer imidlertid at skattesystemet fremdeles ikke fungerer godt nok til å forhindre den store skatteforskjellen vi ser i dag. (Høegh, 2015)

3.3.3 Høy bevisbyrde

Fra et juridisk perspektiv er det krevende å holde selskaper ansvarlig for kriminelle handlinger. Det skyldes hovedsakelig at de ordinære reglene i strafferetten er utarbeidet med hensyn på å straffe individer (Robinson, 2008). Strafferettslig hjemmel for å straffe selskaper vil variere fra land til land. Det sentrale prinsippet for å holde selskaper strafferettslig ansvarlig er den respektive jurisdiksjonens indentifiseringsteori (Robinson, 2008). Indentifiseringsteori stipulerer hva som kreves for at en handling begått av en ansatt skal få konsekvenser for selskapet. I de fleste samfunn med legitime rettssystemer, legges det normalt til grunn fire basisvilkår som må oppfylles for at man skal kunne straffe noen (Søreide, 2016).

- i. Det må ha funnet sted en kriminell handling.
- ii. Det må være en fysisk eller juridisk person som kan holdes ansvarlig.
- iii. Den mistenkte må være skyldig.

iv. Det er fravær av legitime unnskyldninger.

Det første vilkåret tolkes som regel uten problemer i normale straffesaker, men i skattesaker kan det være vanskelig å skille en lovlig handling fra en ulovlig handling. Rettspraksis og harmonisering av lover og regler på tvers av landegrensene vil derfor være hensiktsmessig. Vilkår to virker også tilsynelatende enkelt å oppfylle, men det er heller ikke tilfellet. I praksis har man problemer med å skille mellom ansatte og selskap, for eksempel i saker hvor den ansatte skylder på selskapet, mens selskapet vil skylde på den ansatte. Skyldspørsmålet i vilkår tre forutsetter at den mistenkte har forstått eller burde ha forstått at handlingen var av kriminell art. Som minstekrav ligger forutsetningen om at lovbrøyer burde forstått at handlingen hadde potensielle skadevirkninger for andre. I skattesaker vil det være vanskelig å etablere skyld ved at lovbrøyer hevder at handlingen ble gjort i god tro. Denne vurdering vil i noe grad være sammenfallende med vilkår fire. (Søreide, 2016)

Disse vilkårene vil begrense og komplimentere handlingsrommet for andre samfunnsvitenskapers anbefalinger på området. Vilkårene vil begrenses i den grad de setter ytre rammer for hvordan samfunnet kan reagere på lovbrudd. Samtidig vil de strafferettslige vilkårene komplimentere formålet utover hva som regnes som rettferdig. De grunnleggende verdiene som forankres i vilkårene vil ha stor indirekte verdi, hvorav den moralske verdien er et fremtredende eksempel som ofte utelates. (Søreide, 2016)

3.4 Effektivitet i rettssystemet

Et effektivt rettssystem er rettferdighet, forebyggende og kostnadseffektivt. Ofte er effektivitet assosiert med hvor mye tid og ressurser som blir brukt i forbindelse med en etterforskning og domfellelse. (Søreide, 2016)

3.4.1 Forebyggende

Skal rettssystemet forhindre kriminalitet, må det virke preventivt på andre potensielle lovbrøyttere. Rettssystemet søker å straffe slik at nettogevinsten for en kriminell handling oppfattes som negativ for lovbrøyer, slik at den aktuelle handlingen ikke vil lønne seg ut i fra et nytteperspektiv. Rasjonalitet blant medlemmene i samfunnet vil i teorien kunne styre om en velger å begå kriminelle handlinger. Så lenge medlemmene av samfunnet antas å være nokså rasjonelle, vil rettssystemet dermed kunne avskrekke tilstrekkelig. (Søreide, 2016)

Rettsystemet har sine begrensninger, som blant annet knytter seg til hvilken grad systemet kan pålegge sanksjoner. Nettogevinsten for selskapet kan være så stor at sanksjonene ikke vil overstige disse. I slike situasjoner vil det ikke være forebyggende for en rasjonell aktør, fordi nettoeffekten av handlingen forblir positiv. Er den moralske byrden tilstrekkelig stor, vil dette alene kunne påvirke selskap til å ta avstand fra lovbrudd. Om dette viser seg å være korrekt, er det minst like viktig å pleie de moralske verdiene i samfunnet. Det kan med dette synspunktet være nødvendig for myndighetene jobbe med andre tiltak som kan fungere forebyggende. (Søreide, 2016)

3.4.2 Rettferdighet

For at et rettsystem skal fungere effektivt, må det oppfattes rettferdig av allmenheten. Det vil blant annet ikke oppfattes rettferdig å frarøve den antatte lovbryster sine menneskerettigheter. Ofre, vil på den annen side ønske kompensasjon for tap eller skade, såvel som at lovbryster blir straffet. De fire basisvilkår for straff vil stå sentralt i vurderingen om myndighetene handler rettferdig. Dette gjelder foretak så vel som individer. Sanksjonene pålagt den skyldige må også være proporsjonale til alvorlighetsgraden av lovbruddet (Søreide, 2016). Ved at myndighetene jobber for å innfri disse momentene, vil dette kunne hjelpe myndighetene å sikre sin legitimitet. Det kan på den ene siden virke rimelig å bruke fengselsstraff for å forhindre at en person begår lignende kriminelle handlinger, og det kan virke rettferdig å kreve stjålne eiendeler tilbake for å kompensere ofrene. Empiriske studier, mesteparten av disse eksperimenter, bekrefter at mennesker er villig til å gi opp betydelige fordeler i livet for å ivareta rettferdighet (Søreide, 2016). Adferdsøkonomi og eksperimenter knyttet til rettferdighet og legitimitet bidrar til å styrke økonomiske studier av kriminalitet og rettshåndhevelse.

3.4.3 Kostnadseffektivitet

Et system man assosierer med bortkastede statlige ressurser, vil ikke bli sett på som et effektivt. Etterforskning og domfellelse er forbundet med kostnader for begge parter. Myndighetene på sin side har en budsjettbegrensning. Ressursene bør derfor brukes der det gir best resultat. Når kostnaden i forbindelse med etterforskning er høyere enn det en forventer å få ut av etterforskningen, vil det være riktig å allokere ressurser til noe annet som har en større forventet avkastning. (Søreide, 2016)

Den direkte kostnaden handler om hva det koster for samfunnet å ha en person fengslet i en periode. Den indirekte kostnaden er det vedkommende kunne bidratt med i samfunnet hadde vedkommende ikke vært fengslet. En fengsling får også sosiale konsekvenser og derfor vil dette også være en indirekte kostnad for den fengslede og deres nærstående. (Søreide, 2016)

3.4.4 Avveininger

I praksis dreier dette seg om å gjøre avveininger mellom ulike målsettinger. Avveiningene mellom de ulike momentene er mangfoldige. Rettferdighet, vil kunne ha en stor innvirkning på momentene “forebyggende” og “kostnadseffektivitet”. Myndighetene må skille mellom de kortsiktige mål og langsiktige ambisjoner. Det vil være tilfeller der et bestemt mål ikke gjør det mulig å gjennomføre andre målsettinger som er satt. Har myndighetene en høy grad av legitimitet, vil det øke sannsynligheten for at vi etterkommer den.

3.5 Fremforhandlede forlik

Som følge av de regulatoriske problemene har man sett etter alternative måter å holde selskaper ansvarlig. I dag fungerer fremforhandlede forlik som en del av den administrative håndhevelsen i flere europeiske land. Fremforhandlede forlik muliggjør en raskere og billigere saksgjennomgang (Stadler & Castillo, 2004). Fordelen er særlig stor i saker der det foreligger en høy bevisbyrde (Makinwa, 2015). Forhandlingene skal avklare lovbruddet selskapet er anklaget for, og legge et grunnlag for sanksjonene myndighetene ønsker å fremme. Graden av samarbeid selskapet viser, vil kunne avgjøre de administrative sanksjonene (Søreide, 2016). Hensikten med samarbeidet er å avdekke de kriminelle handlinger som har funnet sted i selskapet, og redusere den asymmetriske informasjonen mellom påtalemyndigheter og selskap. I tillegg har myndighetene mulighet til å motivere selskapet til regeletterlevelse, ved å skape en nyansert insentivordning, der selskapet frivillig forebygger og selvrappporterer kriminalitet (Hawley et al, 2016). Det gjøres ved at myndighetene kan belønne selskaper med lavere bot basert på forebyggende tiltak selskapet har gjort tidligere, og vil gjøre i fremtiden. Søreide (2017) omtaler dette som en «samarbeidsstrategi».

3.5.1 Ulike reguleringer i Europa

Det er stor variasjon i hvordan forlik praktiseres i Europa, og praktiseringen avhenger av hver enkelte nasjons retningslinjer (Makinwa, 2015). Noen land har formaliserte regler, der detaljert informasjon om forliket kan bli gjort tilgjengelig for allmennheten. I tillegg krever noen land at selskapet anerkjenner skyld. Andre land anerkjenner ikke forlik som en formell reaksjon mot skattekriminalitet, men benytter praksisen likevel. Noen europeiske land har adoptert en form for pre trial diversion agreement. Det er en samlebetegnelse for DPA (deferred prosecution agreements) og NPA (non-prosecution agreements). Denne praksisen er hovedsaklig benyttet i USA, men ble introdusert i Storbritannia i 2014. En DPA innebærer at selskapet får tilbud om en utsatt tiltale, mot at de holder seg til en avtale. Avtalen kan blant annet inneholde vilkår til regeletterlevelse. Om selskapet ikke overholder avtalen, vil påtalemyndigheten kunne tiltale selskapet i henhold til avtalen. Dette incentiverer til overholdelse, da myndighetene kan sitte på bekreftende bevis fra de innledende forhandlingene (Lyons, 2017). I resten av Europa finnes det lignende former for fremforhandlede forlik, som ikke går under navnet DPA eller NPA, da dette i utgangspunktet bare gjelder for USA og Storbritannia.

I noen tilfeller vil ikke forliket bli gjennomført om ikke selskapet har innfridd kriterier for dette. Det dreier seg da om regeletterlevelse for å kvalifisere til forliket. Offentliggjøring av informasjon avgjøres hovedsaklig av påtalemyndighetene. Det kan likevel se ut som selskapet kan påvirke denne avgjørelsen i forhandlingene, da selskapet risikerer omdømmetap (Makinwa, 2015).

I et prosjekt som utføres av The International Bar Association (IBA), under ledelse av Abiola Makinwa og Tina Søreide (Søreide & Makinwa, 2018), kartlegges de ulike posisjonene og reguleringene til fremforhandlede forlik i rundt 70 land. Landene vi har i datasettet er listet under, med deres praksis på fremforhandlede forlik. Oversikten er basert på et førsteutkast, og tar derfor forbehold om at matrisen kan inneholde feil. Prosjektet blir presentert i 2018.

Land	Muliggjøring av forlik ¹	Godkjenning ²	De jure / De facto ³	Åpenhet ⁴	Erkjennelse av skyld ⁵
Tyskland	Ja	Ja	De facto	Meget begrenset	Nei
Nederland	Ja	Nei	De jure	Begrenset	Ja og Nei
Storbritannia	Ja	Ja	De jure	Omfattende	Nei
Estland	Ja	Ja	De jure	Omfattende	Ja
Belgia	Ja	Nei	De jure	Meget begrenset	Nei
Sveits	Ja	Ja	De jure	Ganske omfattende	Ja
Spania	Ja	Ja	De facto	Begrenset	Ja
Frankrike	Ja	Ja	De jure	Ganske omfattende	Ja og Nei
Italia	Nei	N/A	N/A	N/A	N/A
Danmark	Nei	N/A	N/A	Ikke eksisterende	N/A
Irland	Nei	N/A	N/A	Ikke eksisterende	N/A

Tabell 2: Forlik i Europa

¹ Fremforhandlede forlik er formalisert ved lov

² Forlik blir vurdert og godkjent av domstol

³ De jure: Forlik er underlagt klare og definerte rettsregler for struktur og gjennomføring

De facto: Ikke klart juridisk rammeverk for fremforhandlede forlik

⁴ Grad av offentlig tilgjengelig informasjon ved forlik

⁵ Muliggjøring av forlik krever erkjennelse av skyld

4. Kriterier for at sanksjoner basert på forlik skal fremme forebygging

I dette kapitlet vil vi presentere vårt teoretiske rammeverk for hvordan sanksjoner basert på fremforhandlede forlik kan fungere forebyggende på skattekriminalitet. Først vil vi presentere relevant teori for hvordan man kan forebygge skattekriminalitet. Underveis vil vi trekke ut og poengtere teoretiske funn som er av betydning for oppgavens problemstilling. Disse funnene vil så bli brukt for å underbygge litteraturen knyttet til fremforhandlede forlik.

4.1 Hvordan forebygge kriminalitet: To perspektiver

Et velfungerende rettssystem har som formål å beskytte samfunnet mot lovbrudd ved å forebygge kriminalitet. For å forstå hvorvidt fremforhandlede forlik vil fremme eller hemme rettssystemets forebyggende effekt, må vi først forstå hvorfor vi straffer kriminelle selskaper.

Innen samfunnsvitenskapen finnes det to perspektiv på hvorfor man straffer lovbrudd. Den første tilnærmingen bygger på et tradisjonelt juridiske perspektiv, hvor straff hovedsakelig er en reaksjon på en uønsket handling i samfunnet. Fra dette perspektivet tar den preventive effekten av straff en indirekte form. Den andre tilnærmingen bygger på et økonomisk perspektiv, hvor straff har den direkte hensikt å skape en forebyggende effekt. Straff har således en større betydning utover represalier mot den kriminelle. (Dollery & Wallis, 1996)

4.1.1 Indirekte tilnærming

Den første konseptuelle forståelsen av strafferett ser på straff fra et moralsk perspektiv (Duff, 2002). Denne forståelsen har tradisjonelt blitt delt av jurister, og vil heretter betegnes som et juridisk perspektiv. Strafferetten tjener flere formål, men har som hovedmål å straffe handlinger som bryter med samfunnets oppfatning av rett og galt. I følge Ashworth (2005), vil de strafferettslige prinsippene beskytte eiendomsretten, individets sikkerhet og bidra til å skape konsensus om rett og galt i samfunnet. I tillegg skal prinsippene sørge for at kriminelle blir straffet på en sivilisert måte. Fra dette perspektivet, skal lovbryster sanksjoneres fordi det er rettferdig. Et legitimt og rettferdig rettssystem vil indirekte forebygge kriminalitet, fordi samfunnets medlemmer anerkjenner og støtter den strafferettslige håndhevelsen. På den

måten, vil et solid rettslig fundament bidra til å skape et tillitsbasert rettssystem som vil føre til at kriminalitet forebygges (Søreide 2016).

4.1.2 Direkte tilnærming

Den andre konseptuelle forståelsen av strafferetten, ser på straff som et direkte verktøy for å forebygge kriminalitet. Straff tjener flere formål enn rettferdighet. I litteraturen betegnes dette gjerne som et instrumentelt perspektiv, fordi man bruker strafferetten som et virkemiddel. Tilnærmingen har tradisjonelt blitt støttet av økonomer og bygger på den økonomiske disiplinens vektleggelse av fremtidsrettede beslutningsmodeller (Coleman, Hershovitz & Mendlow, 2015). Lovbrudd kan ikke reverseres, og det burde gjenspeiles i hvordan og hvorfor vi straffer.

Gary Beckers artikkel fra 1968, "Crime and Punishment: An economic approach", har vært toneangivende for denne forståelsen av straff. Becker argumentere for at ingen personer er født kriminelle eller grunnleggende umoralske. Av den grunn kan ikke personlighet forklare hvorfor noen begår kriminalitet. Becker viser istedenfor til kriminalitet som et resultat av en kostnad-nytte vurdering (Becker, 1968).

Fra det økonomiske perspektivet, vil det være en kostnad for samfunnet å straffe kriminelle selskaper. Denne kostnaden kan forsvares dersom straff er et virkemiddel som medfører at selskapets forventede kostnad ved lovbrudd, er større enn selskapets forventede gevinst (Becker, 1968). På lik linje vil man kunne belønne lovlydighet, dersom det medfører at potensielle lovbrøyttere opplever netto gevinst ved å overholde loven (Frey, 2009). Dersom straff ikke skaper noen samfunnsøkonomiske gevinster i form av kriminalitetsforebyggende effekter, vil økonomer implisitt argumentere for at straff på selskap eller individ ikke burde gjennomføres (Søreide, 2016).

De fleste studier som er gjort av økonomer har tradisjonelt sett på fire områder: (1) sanksjonerende regel, (2) type sanksjon, (3) størrelsen på straff og (4) oppdagelsesstrategier. Sentralt står en avveining mellom omfanget av kriminalitet, skaden som følger av kriminalitet, håndhevelseskostnaden og straffens preventive effekt. Rettslige sanksjoner kan kombineres med andre alternativer for straff. Alternativet til bøter og fengsel, kan inkludere kompensasjon til ofre eller forpliktelse til rehabiliteringsprogrammer. Sistnevnte kan gjelde selskap, så vel som individet (Søreide, 2016).

4.1.3 Divergerende perspektiver

En viktig forskjell mellom de ulike perspektivene, er moralistenes bruk av deterministiske forklaringsmetoder for å forstå kriminalitet (Dollery & Wallis, 1996). Jurister, psykologer, og andre har argumentert for at kriminelle ikke alltid er rasjonelle, og at de drives av forhold som er utenfor deres kontroll (Buchanan & R. Hartley, 1992). Den økonomiske tilnærmingen vektlegger individuelle valg og rasjonalitet. Dette perspektivet legger mindre vekt på andre forhold som fattigdom, utdanning, miljø, biologiske og psykologiske faktorer. Økonomer vil fortsatt overveie disse faktorene. Samtidig vil de argumentere for at det grunnleggende spørsmålet er om den kriminelle oppnår en netto gevinst ved å begå lovbrudd, i henhold til Becker (1968).

Fra det indirekte perspektivet, skal straff først og fremst ilegges rett subjekt til et riktig straffenivå. Det gjelder uavhengig av hvilken effekt straffen har på andre medlemmer av samfunnet. Økonomer vil gjerne forklare hvordan man kan skape et preventivt system, uten å ta hensyn til de rettslige prinsippene. Disse prinsippene har til hensikt å beskytte individ og selskap, og sørge for rettferdighet. Brudd på de rettslige prinsippene, vil ifølge jurister skape et trusselbasert strafferettssystem, som igjen kan redusere den preventive effekten av sanksjoner. (Søreide, 2016)

Moment	Rettsystemets legitimitet
A1	Reaksjon mot lovbryster, enten det er selskap eller individ, vil forebygge kriminalitet hvis det forsterker samfunnets tillit til strafferettssystemet.
Fremforhandlede forlik	Basert på de to konseptuelle perspektivene på straff, ser vi at sanksjoner basert på fremforhandlede forlik, både kan fremme og hemme den forebyggende effekten. Fra det juridiske perspektivet vil forlik være forebyggende, dersom det underbygger et tillitsbasert strafferettssystem og skaper konsensus om hva som er rett og galt i samfunnet. Samfunnet forventer forholdsmessighet mellom straff og lovbrudd. Forlik vil kunne hemme forebyggelsen dersom samfunnet anser det som urettferdig at lovbryster kan forhandle om straff. Et sentralt element i denne vurderingen, er hvordan samfunnet reagerer på at man behandler strafferettslige forhold gjennom forhandlinger. Fra det økonomiske perspektivet, vil fremforhandlede forlik være forebyggende på to måter. Det kan være forebyggende dersom det øker kostnaden ved å begå lovbrudd, eller ved at det hever gevinsten av å overholde loven.

Tabell 3: Rettsystemets legitimitet

4.2 Åpenhet og forutsigbarhet

For å sikre tiltro til rettssystemet, er det viktig at prosedyrene som regulerer forhold mellom borgere og myndighet blir oppfattet som rettferdig og åpent (Karageorgou, 2011). Det finnes ulike begrunnelser for åpenhet generelt, og også ved administrativ håndhevelse. Flere av disse relaterer seg til hvordan åpenhet kan forbedre offentlig forvaltning og styrke forutsigbarheten av konsekvenser ved lovbrudd. Selv autoritære myndigheter vil oppleve en fordel ved å vise åpenhet i prosesser og handlinger som knytter seg til velferden og ressursbruken i samfunnet. Myndighetene vil i vurderingen av åpenhet utøve skjønn, og vedta kriterier om hva som angår allmennheten og hva som ikke gjør det. Det vil med hensyn til åpenhet, vise seg å være lite hensiktsmessig å vedta kriterier som går på bekostning av åpenhet. Graden av åpenhet myndighetene viser, vil fungere på en måte som støtter opp om myndighetene sin legitimitet. (Vaughn, 2011)

Åpenhet vil gjøre de regulatoriske standarder mer synlige. Ved at allmennheten bedre kjenner til konsekvenser av lovbrudd, vil dette skape incitamenter til overholdelse. I enhver demokratisk stat har offentligheten rett til informasjon om handlingene til de offentlige institusjonene og deres tjenestemenn. Beslutninger tas på en slik måte at tilgjengeligheten til diskusjoner og dokumenter på en hensiktsmessig kan sikres for allmennheten. Nødvendigheten av åpenhet baserer seg på antagelsen om at medborgere må være fullt informert for å kunne utøve sine demokratiske rettigheter. (Vaughn, 2011)

En ustabil og uforutsigbar håndhevelsen av loven vil kunne medføre at borgere og selskaper opplever det som problematisk å håndtere sine handlingsalternativer. Rettslig stabilitet har også et moralsk aspekt og samfunnet forventer at alle behandles likt. Manglende åpenhet vil kunne skape usikkerhet om det faktisk er likhet for loven. (Eskridge & Frickey, 1994)

Moment Åpenhet	
A2	Åpenhet vil bidra til forebygging ved å styrke rettssystemets legitimitet og gjøre de strafferettslige konsekvensene av lovbrudd mer forutsigbare.
Forlik	Detaljer om forlikets innhold og utfall burde være tilgjengelig for allmennheten, slik at både prosessen og reaksjon blir mer forutsigbar. Ved å forhandle om straff risikerer man å redusere systemets forutsigbarhet. Dette gjelder særlig dersom viktige detaljer fra forhandlingene holdes hemmelig. For stor åpenhet om detaljene rundt forliket vil kunne demotivere selskapet fra å samarbeide med myndighetene. Det skyldes selskapets potensielle omdømmetap. Videre vil en lav grad av regularitet i prosessen rundt forlik kunne svekke påtalemyndighetene legitimitet.

Tabell 4: Åpenhet

4.3 Enkel økonomisk modell

Den første økonomiske modellen som forklarte hvordan samfunnet kan forebygge skattekriminalitet, ble formulert av Allingham og Sandmo (1972). Deres teori adopterer Becker (1968) sin økonomiske modell for kriminalitet. Her viser de hvordan skattekriminalitet kan forklares ut fra rasjonell beslutning, der individet veier fordeler og ulemper ved å begå skattekriminalitet. Den økonomiske teorien har i hovedsak satt sosial og etisk motivasjon til side og sett på hvordan man kan forebygge skattekriminalitet ved hjelp av de riktige reaksjonene. Økonomisk litteratur har i større grad rettet seg mot kriminalitet begått av individet fremfor kriminalitet begått av selskapet (Garoupa, 2007). Innsikten fra denne litteraturen er sentral fordi selskapskriminalitet er kriminelle handlinger utført av ansatte.

I en enkel modell viser Arlen (2012) hvordan myndigheten i en perfekt verden kan forebygge selskapskriminalitet ved hjelp av straffeansvar for selskap eller ansatte. En grunnleggende forutsetning for modellen er at ansatte utfører den kriminelle handlingen, men selskapet kan påvirke ansattes tilbøyelighet til å begå lovbrudd. Fra et økonomisk perspektiv vil den sentrale problemstillingen derfor være å identifisere de optimale reaksjonene mot person- og selskap, som har størst forebyggende effekt på individet (Becker, 1968).

Den enkle modellen bygger på strenge antakelser der; (i) ansatte og selskaper ikke har økonomiske begrensinger; (ii) myndighetene kan gjennomføre sanksjoner uten kostnader; (iii) de involverte parter er rasjonelle aktører med perfekt informasjon; (iv) ansatte og selskaper kan inngå kontrakter kostnadsfritt, og (v) sannsynligheten for at myndighetene straffer enn kriminell handling er positiv ($P > 0$), selv om den marginale ressursbruken for håndhevelse er lik null (Arlen, 2012). De fleste mennesker føler et moralsk ansvar for å overholde samfunnets normer og regler. Et individ som bryter lover og regler vil derfor normalt føle ubehag eller en annen form for belastning. I litteraturen er dette beskrevet som en moralsk kostnad (Sunstein, 2008) Den moralske kostnaden vil øke de negative konsekvensene ved å begå lovbrudd. I den enkle modellen ser man imidlertid bort fra mulige moralske kostnader (Arlen, 2012).

4.3.1 Individet

Det teoretiske fundamentet i den enkle modellen til Arlen (2012), bygger på Becker (1968) sin forklaring av kriminalitet ut ifra nyttemaksimeringsteori. Den sier at en person vil begå en kriminell handling dersom gevinsten f , er større enn kostnaden, S . I modellen vil S også utgjøre den den samfunnsmessige kostnaden som skapes av den kriminelle handlingen. Fraværende individuelt ansvar vil føre til at individets kostnad ved lovbrudd er lik 0. Individet vil derfor alltid maksimerer sin nytte ved å begå kriminelle handlinger, og således vil de ikke vise hensyn til samfunnets kostnad ($f > 0$) (Arlen, 2012; Becker, 1968).

For å forebygge at individet begår kriminelle handlinger, kan samfunnet ilegge bøter eller andre sanksjoner, b . Boten kan settes større eller lik skaden som er påføres samfunnet, S . På den måten vil kriminelle individer være ansvarlig for den skaden som utøves. Et rasjonelt individ vil i teorien derfor velge å avstå fra en kriminell handling dersom gevinsten ikke overstiger kostnaden ($f \leq S$). På denne måten argumenterer Arlen (2012) for at myndighetene i teorien skal kunne forhindre at kriminelle handlinger blir begått.

Dette perspektivet bygger på en forutsetning om at lovbrøttere alltid blir straffet. Det vil si at sannsynligheten for at et lovbrudd blir oppdaget og straffet, P , er gitt ved $P = 1$. I praksis er ikke denne antagelsen korrekt da individets beslutning påvirkes av sannsynligheten for å bli tatt (Allingham & Sandmo, 1972). I realiteten vil sannsynligheten for å bli oppdaget være mindre enn 1, ($P < 1$). En hensiktsmessig utvidelse av modellen innebærer derfor at

kriminelle står ovenfor en forventet sanksjons lik Pb . Denne sammenhengen resulterer i en forebyggende sanksjon b , for individet gitt ved:

$$Pb = S$$

$$b = S/P$$

(Arlen, 2012; Becker, 1968)

Formelen forutsetter at sannsynligheten for at den kriminelle blir oppdaget er konstant. Fra denne sammenhengen ser vi at kriminalitet som er vanskelig å oppdage, her gitt ved lav P , burde straffes hardere. I den enkle modellen endrer Arlen (2012) forutsetningen om konstant P , slik at sannsynligheten for å oppdage kriminalitet kan påvirkes. Ved å bruke flere ressurser på håndhevelse gitt ved H , kan myndighetene oppdage og reagere på flere lovbrudd, $P(H) > 0$. Gitt at individet er risikonøytralt og ikke har noen formuebegrensning, burde en forebyggende bot b , være gitt ved:

$$b = S/P(H)$$

(Becker 1968).

I situasjoner hvor ($H=0$), der myndighetene kan oppdage og sanksjonere lovbrudd uten bruk av ressurser, vil den ideelle sanksjonen være gitt ved $S/P(0)$. En slik reaksjon vil tilsvare eller overgå den samfunnsmessige kostnaden av den kriminelle handlingen, S . (Becker 1968). Ut ifra denne modellen ser vi derfor at kriminelle handlinger burde straffes hardt, for å redusere den samfunnsøkonomiske kostnaden. Så lenge myndigheten kan sanksjonere i henhold til Becker, vil ressursbehovet for håndhevelse være lik null.

For å bedre forståelsen av hvordan man kan forebygge kriminalitet, ser vi på hvordan individet tjener på selskapskriminalitet. Selskapskriminalitet vil gi individuelle fordeler for lovbryster dersom selskapet tjener på den kriminelle handlingen. Større profitt i selskapet vil kunne øke verdien av selskapets aksjer, påvirke bonuser og føre til høyere lønnsutbetalinger. Det vil derfor være en indirekte sammenheng mellom selskapskriminalitet og individuell gevinst. I den enkle modellen vil fordelene som selskapet oppnår ved kriminalitet være lik den samfunnsmessige fordelene, f . Den ansattes fordel er gitt ved en andel av selskapets gevinst, af . (Arlen, 2012)

4.3.2 Nøytralitetsprinsippet

I den enkle modellen forutsetter man at myndighetene kan skape et forebyggende strafferettsystem ved å plassere straff på selskapet eller ansatt. Denne egenskapen betegnes som nøytralitetsprinsippet (Arlen 1994; Arlen and Kraakman 1997). Straff settes lik S/P , slik at kostnaden ved kriminalitet overstiger gevinsten. Både Shavell (1997) og Garoupa (2000), viser hvordan allokering av straff mellom selskap og ansatt er uvesentlig. Argumentasjonen bygger på at selskapet kompenserer den ansatte for å begå lovbrudd uavhengig av hvem myndighetene straffer. Crocker og Slemrod (2005) viser med det foregående at selskapet på den måten kan påvirke den ansattes kostnad-nytte vurdering i favør kriminalitet, selv om den ansatte risikerer å bli straffet. Det gjelder så langt selskapet og ansatte ikke har begrensede midler.

4.4 Svakheter i den klassiske økonomiske teorien

4.4.1 Rasjonalitet

Både Becker (1968) og Allingham & Sandmo (1972) forutsetter at individet er rasjonelt og baserer sine handlinger på en vurdering av fordeler og ulemper. Flere eksperimentelle studier viser imidlertid at beslutningen om å begå skattekriminalitet er mer enn en kostnad-nytte vurdering (Slemrod, 2007). Frey (1997) argumenterer for at motivasjon er en viktig faktor i individets beslutning om å begå skattekriminalitet. Han skiller mellom indre og ytre motivasjon for å overholde loven. Indre motivasjon fremmes av moralske verdier, mens ytre motivasjon skyldes den ansattes redsel for å bli straffet.

4.4.2 Moralske begrensninger

De siste årene har det vært en økende interesse for å forstå i hvilken grad den moralske motivasjonen kan spille en rolle i å øke regel etterlevelse i forbindelse med skatt (Slemrod, 2007; Luttmer and Singhal, 2014). I et felteksperiment viser Alexander Cappelen og Bertil Tungodden (Bott, Cappelen, Sørensen & Tungodden, 2017) at både moralsk motivasjon og økonomiske incitament spiller en avgjørende rolle for rapportering. Modellen til Allingham og Sandmo tar ikke hensyn til det psykologiske aspektet ved avgjørelsen om å unndra skatt. I modellen ses det bort i fra den moralske byrden ved skatteunndragelse.

Noen individer vil begå kriminelle handlinger selv om det ikke er rasjonelt. Disse individene vil blant annet forsvare sine handlinger overfor seg selv, ved hjelp av nøytralitetsteknikker (Sykes & Matza, 1957). Ved å midlertidig nøytralisere moralske verdier, gjør dette det lettere for individene å gjennomføre de handlinger de ellers ikke hadde gjennomført. Faktorer som hjelper å forsvarliggjøre kriminelle handlinger kan eksempelvis være en fysisk eller kulturell distanse til ofrene. Finansielle lovbrudd, som skattekriminalitet, skaper nødvendigvis ikke like sterke reaksjoner i samfunnet, som ved annen kriminalitet. Dette kan skyldes at omfanget og skaden av denne formen for kriminalitet er mindre synlig for allmennheten.

Sykes og Matza omtaler disse teknikkene som fremtredende tegn på forsvarliggjøring av handlinger (Sykes & Matza, 1957). “Denial of responsibility” er typisk for situasjoner der man erkjenner at handlingen anses som feil. Ofte hevder man enten at man ble tvunget til å gjøre noe eller at handlingen måtte gjennomføres på grunn av omstendighetene. “Denial of injury” innebærer at individet erkjenner at handlingen er feil, men at man hevder at ingen ble skadet, og derfor skulle det tilsi at det ikke burde være et problem. “Denial of the victim” er typisk der man skylder på offeret. Man erkjenner at skaden er gjort, men lempet skylden over på offeret og hevder at offeret på en eller annen måte fortjente den skade som oppstod. “Condemnation of the condemners” vil si at man unnskylder sine handlinger med at andre er minst like ille. At handlingen ikke kan måle seg med det av andres handlinger, betyr at man kan anse lovbruddet som ubetydelig. Den siste teknikken, “appealing to a higher loyalty” handler om at mens man trår over sosiale normer, overholdes samtidig andre normer som prinsipielt har en høyere viktighet. Med dette rettferdiggjør individet egen oppførsel i mange situasjoner.

Liten tro på institusjonene og opplevelsen av urettferdighet vil kunne føre til forsvarliggjøring av kriminelle handlinger. Eksperimenter utført av (W. Spicer & A. Becker, 1980); (Alm, R. Jackson & Mckee, 1992), finner at avgjørelsen om å begå skattekriminalitet påvirkes av om skattesystemet anses som rettferdig. Gitt denne sammenhengen, vil et rettferdig skattesystem heve den moralske kostnaden ved skatteunndragelse (Slemrod, 2007). Denne påstanden har blitt forsøkt testet i senere studier, men det er imidlertid ikke funnet noen tydelig link mellom skattesystemets rettferdighet og tilbøyeligheten til å begå skattekriminalitet (Cowell, 1990).

Moment	Individuelt ansvar
B	Selskapskriminalitet kan forebygges ved å straffe den ansatte. Straffen burde overstige gevinsten ved lovbruddet, i henhold til nyttemaksimeringsteori. Det vil ikke være mulig å forebygge all kriminalitet, på grunn av individets begrensede rasjonalitet. Både moralsk motivasjon og nøytralitetsteknikker vil påvirke individets beslutning om å begå lovbrudd.
Fremforhandlede forlik	Forlik burde ikke avskjære muligheten for å holde ansatte strafferettslig ansvarlig.

Tabell 5: Individuelt ansvar

4.4.3 Rasjonelle og profittmaksimerende foretak

I etterkant av Allingham & Sandmo (1972), har den økonomiske litteraturen adressert selskapets beslutninger om å begå skattekriminalitet. Slemrod (2007) argumenter for at selskaper er risikonøytrale. Dette er en viktig forskjell fra modellen til Allingham og Sandmo der man observerer individer som antas å være risikoaverse. Videre vil selskaper i likhet med individets nyttemaksimering, søke å maksimere profitt.

Selskapets overordnede mål er å skape profitt for sine eiere (Hartman, 2015). I den forstand vil ledelsen sørge for at ansatte bidrar i den grad det er mulig for å innfri denne forventningen. En del av profittmaksimering vil være å minimere skatt. I følge Oded (2011), vil selskapets beslutning om å begå en kriminell handling ikke bare kunne forklares som en kostnad-nytte vurdering. Det skyldes at beslutningsprosessen på selskapsnivå ofte er mer kompleks enn for individet (Oded, 2011). For eksempel vil beslutninger fattes av flere ansatte og det vil være vanskelig å kontrollere en eller flere ulydige ansatte.

4.5 Utvidet modell

I virkeligheten vil individet ha begrensede økonomiske ressurser, og myndighetene kan ikke forebygge selskapskriminalitet uten å bruke ressurser på håndhevelse. Arlen (2012) tar hensyn til disse forholdene og endrer forutsetningene i en utvidet modell for hvordan man forebygger selskapskriminalitet. I den utvidede modellen som presenteres i Arlen (2012) ser man bort fra nøytralitetsprinsippet. Modellen viser hvordan selskapsansvar, i tillegg til individuelt ansvar, er nødvendig for å forebygge selskapskriminalitet.

Myndighetene kan ikke forebygge kriminalitet ved å utelukkende straffe den ansatte (Arlen, 2012). I den utvidede modellen vil individet ha begrensede økonomiske ressurser. I tillegg er det vanskelig å identifisere lovbrøttere i selskapet. Å straffe den ansatte vil kunne føre til at lovbrøtteren forsøker å skjule den kriminelle handlingen (Kornhauser, 1982). Ofte vil mange ansatte, direkte eller indirekte, være involvert i lovbruddet. Dette gjør etterforskning krevende (Arlen og Kraakman 1997; Buell 2006). Sannsynligheten for at individet blir oppdaget vil derfor være lav. Når skaden som påføres samfunnet ved et lovbrudd er stor og sannsynligheten for oppdagelse er lav, vil multippelen for sanksjonen være høy, S/P . Dette tilsvarer en høy bot, b . Det fører til at kostnaden ved å begå lovbruddet ikke kan internaliseres av individet, på grunn av begrensede ressurser (Arlen, 2012).

Fengselsstraff kan kompensere for individets begrensede ressurser. Dersom den ansatte ikke kan kompensere økonomisk for sitt lovbrudd, kan samfunnet likevel straffe lovbrøtteren med fengsel (Polinsky & Shavel, 2006). På den måten vil individet internalisere den fulle kostnaden. Arlen (2012) argumenterer videre for at fengsel har en preventiv effekt, men at fengsel er svært kostbart. Samfunnet går også glipp av en potensiell verdiskapning ved at lovbrøtteren er i fengsel. Streng fengselsstraffer for selskapskriminalitet vil også bryte med prinsippet om marginal avskrekkelse. Marginal avskrekkelse vil si at man straffer alvorlige lovbrudd hardere enn mindre alvorlige lovbrudd (Polinsky & Shavel, 2006).

På grunn av begrensningene ved straffansvar for ansatte, argumenterer Arlen (2012) for at selskaper også må holdes ansvarlig. Selskapet er som regel den faktiske profitøren ved at ansatte begår lovbrudd. I tillegg har selskapet også et ansvar for å forhindre at ansatte begår kriminelle handlinger i tjenesten (Atiyah, 1967). Av den grunn burde også selskapet pålegges en del av ansvaret for ansattes handlinger (Pitt & Groskaufmanis, 1990).

I den utvidede modellen regnes selskapet som rasjonell og profittmaksimerende aktør. Fra et profittmaksimerende perspektiv vil selskapet velge å begå kriminelle handlinger dersom gevinsten er større enn kostnaden. I henhold til Becker (1968) sin modell, vil man kunne forebygge selskapskriminalitet ved å sette bot lik samfunnsmessig skade, justert for sannsynligheten for at lovbruddet avdekkes. For skattekriminalitet vil skaden som påføres samfunnet S , være lik selskapets gevinst, f . Det skyldes at skatten som unndras (skaden), tilsvarer en direkte økning i selskapets profitt (gevinst). For skattekriminalitet ser vi derfor at bot (reaksjon), som et minimum må dekke gevinsten selskapet oppnår.

4.5.1 Hvordan selskapet selv kan forebygge

Den mest nærliggende måten å reagere mot selskapskriminalitet, er å ilegge bøter. Som vi vil se, finnes det alternativer til denne formen for reaksjon som kan bidra til forebygging. Selskapet besitter mer informasjon om interne forhold enn myndighetene. Selskapet er ideelt posisjonert til å forebygge, etterforske og avdekke kriminalitet innad i selskapet (Arlen 1994; Arlen & Kraakman 1997; Arlen 2012). Man kan ikke forvente at selskapet tar på seg et slikt ansvar frivillig, med mindre selskapet anser det som det beste alternativet (Arlen & Kraakman 1997; Arlen 2012). Myndighetene kan la disse forholdene gjenspeile deres reaksjon på lovbrudd. Videre vil vi bruke den utvidede modellen for å forklare hvordan selskapet kan påvirke variablene gevinst, sannsynlighet, og straff. Hvordan selskaper har anledning til å påvirke disse variablene er presentert nedenfor.

Bedrifter kontrollerer presset på den ansatte og den potensielle gevinsten en lovbrøyer kan oppnå, f. Ansatte begår ikke kriminelle handlinger på grunn av «lidenskap», eller ved irrasjonelle impulshandlinger (Soltes, 2016). Økonomisk teori sier at ansatte begår selskapskriminalitet når de finner at det er i deres beste interesse (Arlen 1994; Becker 1968). Ansatte velger derfor kriminalitet når de oppnår fremtredende fordeler. I følge Arlen, vil fordelene som oppnås av ansatte uten eierandel være indirekte fordeler. De indirekte gevinstene kan tilflyte den ansatte i form av bonuser, forfremmelser eller generell lønnsøkning.

Selskaper kan påvirke sannsynligheten for at lovbrøyttere blir oppdaget og straffet, P (Arlen 1994; Arlen og Kraakman 1997). Selskapet er ofte bedre posisjonert til forebygge kriminalitet i organisasjonen enn hva myndighetene er. Det skyldes blant annet at selskapet kan oppdage lovbrudd tidligere enn myndighetene. Samtidig kan de iverksette kostnadseffektive tiltak (Arlen and kraakman 1997; Arlen 2012; Dyck, Morse & Zingales, 2010). For eksempel kan organisasjonen øke antall samarbeidspartnere den kriminelle må samarbeide med for å gjennomføre lovbruddet. Dette vil gjøre det vanskeligere å fullføre handlingen uten å bli oppdaget og vil således ha en preventiv effekt på vedkommende. Videre kan selskapene skape en god selskapskultur. Det vil øke den moralske kostnaden ved å begå lovbrudd og øke sannsynligheten andre ansatte i organisasjonen vil varsle. Således blir det vanskeligere å rasjonalisere den kriminelle handlingen (Tyler og Blader, 2005; Conley og O Barr 1997). En slik kontrollstrategi vil tilsvare en høyere P , enn i den enkle økonomiske modellen.

Selskapet kan påvirke størrelsen på individets straff, b. Ved å ilegge ansatte sanksjoner parallelt med myndigheten kan bedrifter øke kostnaden for den individuelle lovbrøyer. For eksempel kan bedrifter si opp eller saksøke ansatte. Slike sanksjoner vil påvirke den forventede kostnaden for den individuelle lovbrøyeren, og vil dermed ha en preventiv effekt (Kornhauser 1982; Sykes 1984; Polinsky og Shavell 1993; Arlen og Kraakman 1997).

Moment	Selskapsansvar
C	Forebygge selskapskriminalitet forutsetter at selskapet kan holdes ansvarlig for lovbrudd begått av ansatte. Reaksjonen mot selskap skyldig i skattekriminalitet burde som et minimum tilsvare skatten som ble unndratt, slik at reaksjon \geq selskapets gevinst. Selskapet er ideelt posisjonert til å forebygge, oppdage og straffe kriminalitet internt i selskapet. Av disse grunnene vil myndighetene kunne styrke forebyggelsen av selskapskriminalitet ved å innlede et samarbeid med selskapet.
Fremforhandlede forlik	Forlik vil bidra til å forebygge skatterelaterte lovbrudd dersom reaksjonen basert på forlik er større enn selskapets gevinst.

Tabell 6: Selskapsansvar

4.6 Hvordan motivere selskapet til å forebygge

Så langt har vi sett hvorfor selskaper, så vel som individer, burde holdes ansvarlig. Litteraturgjennomgangen har også vist hvorfor myndighetene burde motivere selskapet til å samarbeide. Et sentralt spørsmål som fortsatt gjenstår, er hvordan myndighetene burde reagere for å bevisstgjøre selskaper fordelene av regeletterlevelse. I litteraturen finnes ulike fremgangsmåter for hvordan myndighetene kan plassere ansvar for å oppnå dette. Det er viktig å finne rettfærdige og effektive løsninger som insentiverer selskapene til å opprettholde et godt regeletterlevelsprogram og samarbeide med myndighetene. I de påfølgende avsnitt vil vi trekke frem løsninger som beskrives i litteraturen.

4.6.1 Strengt selskapsansvar

Strengt selskapsansvar innebærer at selskapet straffes for handlinger som utføres av deres ansatte, så lenge den ansatte handler på vegne av selskapet. Selskapet må stå til ansvar for

deres ansattes handlinger, selv om det er implementert forebyggende tiltak. I litteraturen fremgår det at denne tilnærmingen har til hensikt å bevisstgjøre selskapet på at de ikke kan unngå reaksjoner, ved å skyldte på den ansatte. Denne formen for reaksjon praktiseres i flere land, og metoden har fått særlig støtte i deler av det amerikanske rettssystemet (D. Greenberg & Ellen C. Brotman, 2014).

Denne formen for ansvar blir kritisert i litteraturen, da den har en manglende evne til å motivere selskaper til å samarbeide og selvrapportere. I land der det praktiseres strengt selskapsansvar alene, viser det seg å undergrave selskapets evne til å forebygge selskapskriminalitet. Ved at selskapet selv implementerer tiltak for å avdekke og selvrapportere mislighold, øker dermed sannsynligheten for at selskapet blir straffet. Om selskapet på den annen side velger å ikke rapportere misligholdet vil forventet straff bli lavere, da sannsynligheten for å bli tatt reduseres betraktelig. Systemets integritet svekkes ved at man straffer selskaper som tar en aktiv rolle i forebygging. Fremfor å oppmuntre eiere og aksjonærer til aktiv styring og kontroll, risikerer man å straffe disse interessentene på bakgrunn av enkelte ansattes handlinger (Arlen, 2017).

Myndighetene sin reaksjon fratar selskapet et verktøy som ellers kunne fungert preventivt. Derfor må selskapsansvar på den ene siden, bli organisert slik at selskapet kommer bedre ut ved selvrappotering enn om en ikke gjør det. På den annen side må ansvaret organiseres slik at bedriften kommer dårligere ut ved ikke å selvrappotere (Arlen 2017). Myndighetene kan ikke forvente at selskapene innfører tiltak dersom selskapet ikke oppnår en fordel med å selvrappotere.

4.6.2 Pliktbasert ansvar

Pliktbasert ansvar bygger på en lagdelt ansvarsstruktur. I et slikt system, vil påtalemyndighetenes reaksjon avhenge av hva selskapet selv har gjort for å forebygge lovbrudd. Dette innebærer at myndighetene pålegger vesentlige sanksjoner til de selskapene som mislykkes i å implementere forebyggende tiltak. Myndighetene vil kunne gi strafferabatt til selskaper som har gode regeletterlevelsprogrammer på plass. Påtalemyndigheter vil da vektlegge selskapet sin innsats for å minimere skadeomfanget ved lovbrudd (Søreide, 2016). I et slikt system vil det strengeste ansvaret rettes mot de selskapene som mislykkes i følgende; (i) innføre tiltak for å avdekke lovbrudd, (ii)

etterforske lovbrudd, (iii) selvrappørtere lovbrudd som avdekkes, og (iv) samarbeide med myndighetene (Arlen and kraakman 1997; Arlen 2012).

Pliktbasert ansvar vil ikke nødvendigvis fjerne fristelsen for å begå lovbrudd. Det skyldes at den potensielle gevinsten ved selskapskriminalitet kan være svært stor. Arlen (2012) argumenterer for at dette kan løses ved ilegge selskapet en forutsigbar bot. Boten bør være stor nok til at selskapet kan gå konkurs (Arlen, 2017). Samtidig vil selskapet ha mulighet til å redusere botens størrelse betydelig, ved at de viser til reelle forebyggende tiltak. En slik strategi vil oppfordre selskap til å jobbe med forebyggende tiltak på ulike nivåer i organisasjonen. Selv om ledelsen er tilbøyelige til å begå lovbrudd, vil eierne kunne sørge for at preventive tiltak gjennomføres. Et veldeignet pliktbasert system kombinert med sanksjoner mot ansatte kan fungere som et godt utgangspunkt for et preventivt system. (Søreide, 2016)

I litteraturen argumenteres det for at det pliktbaserte ansvaret kan utvides. Det kan gjøres ved å pålegge selskapet en juridisk plikt til å implementere forebyggende tiltak. En slik form for pliktbasert tilnærming innebærer at regeletterlevelse blir sett på som en forutsetning for at selskapet skal kunne drive forretninger. På den måten kan selskapet tvinges til å innføre forebyggende tiltak. (Arlen, 2012)

Pliktbasert ansvar kan imidlertid føre til window-dressing (Arlen, 2012). Det vil si at selskaper innfører fiktive regeletterlevelsprogrammer og samarbeider med myndighetene, tilsynelatende for å unnsnippe sanksjoner. På den måten kan pliktbasert ansvar føre til en vinn-vinn situasjon for selskapet, hvor selskapet ikke har noen ting å tape ved å begå kriminalitet (Søreide, 2016). Påstanden om window-dressing underbygges i en studie gjort av Krawiec (2003), som viser at rettssystemet har vanskeligheter med å skille kosmetisk og effektiv internkontroll.

I samarbeidet mellom partene forventes det at selskapet legger frem detaljer om lovbruddet, og gjør påtalemyndighetene oppmerksom på andre lovbrudd. Dette brukes som en del av vurderingen av selskapets forpliktelse og villighet til å rapportere om forholdet (Søreide, 2016). Selvrappørtering og samarbeid med myndigheter ved mistenkelig aktivitet vil gjøre det lettere å avdekke og straffe lovbrøyttere (Arlen and kraakman, 1997).

4.6.3 Residualt ansvar

Ifølge forskning utført av Reiner Kraakman og Jennifer Arlen, kan det være hensiktsmessig å kombinere et «pliktbasert ansvar» med «residualt ansvar». Det vil si at et en bestemt sanksjon faller på selskapet uavhengig om det finnes regeletterlevelse og kontrollsystemer. En slik straff vil være hensiktsmessig på grunn av den asymmetriske informasjonen mellom påtalemyndigheten og selskapet. Asymmetrien gjør det mulig for selskapet å dra nytte av dette ved «window-dressing». Med dette reduserer selskapet også sine kostnader knyttet til regeletterlevelse. Rettssystemet burde derfor reagere på hva de faktisk vet, og ikke på et usikkert estimat på regeletterlevelse. (Søreide, 2016; Oded, 2011)

Det er imidlertid ikke klart hvilken straff man bør bruke som residualt ansvar. Samtidig må man diskutere hvilken strafferabatt selskapet kan oppnå om man blir funnet skyldig, selv om regeletterlevelse er på plass. Det er knyttet stor usikkerhet til hva denne forutsigbare straffen skal beløpe seg til. Denne problemstillingen reiser spørsmålet om en slik ordning vil redusere forutsigbarheten i rettssystemet, og derav påvirke den preventive effekten negativt. Samtidig bryter det med tradisjonelle rettsprinsipper ettersom metoden legger til grunn at man nærmest er skyldig før man er mistenkt. Påtalemyndigheten skal dømme etter at straff er funnet, ikke gi en estimert straff før lovbruddet har skjedd. (Søreide, 2016)

Myndighetene kan måle internkontrollen til selskapet, for å kartlegge evnen til selvrappotering. Forholdene må også ligge til rette for at ansatte kan varsle ved mistanke. En viktig faktor ved denne målingen, er hvordan selskapet tar hånd om varslere, og måles i den grad selskapet beskytter varsleren. (Søreide, 2016)

Moment	Pliktbasert ansvar
D	Myndighetene må sørge for at selskaper er tjent med å forebygge, avdekke og selvrapporere lovbrudd. Et pliktbasert strafferettsystem vil kunne forebygge selskapskriminalitet ved at selskapet kan oppnå en strafferabatt for å samarbeide.
Fremforhandlede forlik	Sanksjoner basert på forlik vil kunne forebygge skatterelaterte lovbrudd ved at det baseres på et pliktbasert ansvar. Forlik gir påtalemyndigheter muligheten til å skape en nyansert incentivordning, der selskapet samarbeider, selvrapporterer og innfører effektiv regeletterlevelse. På den måten vil forlik forebygge ved at selskapet forplikter seg til å implementere forebyggende tiltak. Myndighetene belønner selskapet for god oppførsel. Denne formen for selskapsansvar vil kunne hemme forebyggelsen ved window dressing.

Tabell 7: Pliktbasert ansvar

4.7 Teoretisk rammeverk

En gjennomgang av relevant litteratur tilsier at følgende momenter vil fungere forebyggende ved fremforhandlede forlik i skattesaker.

A1 & A2	B	C	D
Åpent og legitimt rettssystem	Individuelt ansvar	Selskapsansvar	Pliktbasert ansvar

Tabell 8: Momenter i teoretisk rammeverk

5. Data

5.1 Kvantitative data

De kvantitative dataene i oppgaven består av 63 skatterelaterte forlikssaker. Majoriteten av datamateriale er hentet fra sekundærkilder og satt sammen i en konsolidert matrise. For noen saker har vi funnet primærkilden. Informasjonen er basert på nyhetsartikler, pressemeldinger fra selskapet og/eller myndigheter, og ved hjelp av informasjon i egne regnskap. Innsamlingen av kvantitative data har vært en stor del av oppgaven, da det ikke finnes strukturert data over forlikssaker i Europa. Vi har rettet forespørsler om opplysninger til totalt 6 land i Europa. Alle forespørslene har gitt negative svar vedrørende detaljer i de ulike forlikssakene, da informasjonen regnes som konfidensiell. På grunn av datasettets størrelse var det mulig å gjennomgå materialet manuelt. I flere av sakene er det vanskelig å identifisere hvilke skatterettslig lovbrudd selskapet har begått. I disse tilfeller har vi tatt utgangspunkt i det vi mener er mest nærliggende ut i fra kildens innhold. Det var vanskelig å oppdrive detaljerte opplysninger om sakene, og i flere tilfeller finnes det ingen offentliggjort informasjon. Vi har derfor inkludert alle skattesaker hvor det er kommet en reaksjon mot selskapet, der lovbruddet er løst gjennom forlik. Det inkluderer også saker der hvor selskapet har drevet med tilrettelegging av skatteunndragelse.

5.2 Variabler

Dataene er kategorisert basert på momentene identifisert i teorigjennomgangen. For å vurdere empirien mot momentene i det teoretiske rammeverket, har vi opprettet 7 variabler. I analysen har vi valgt å benytte oss av følgende variabler:

Moment	Variabel	Forklaring
A1&A2	Åpenhet	«Åpenhet» viser graden av tilgjengelig informasjon om sakene. Denne variabelen er definert mellom 0 og 1. Lave verdier indikerer mindre tilgjengelig informasjon, og høyere verdier indikerer flere tilgjengelige opplysninger.
B	Individuelt ansvar	«Individuelt ansvar» er en binær variabel som kan ta formen «Ja» eller «Nei». Variabelen angir hvorvidt ansatte i selskapet er blitt straffet. Straff inkluderer fengsel, samfunnstjeneste, ekskludering fra embete, eller bøter. «Nei» betyr at det ikke er noen kjent rettslig reaksjon mot ansatte i foretaket. Saker hvor ansatte fortsatt er under etterforskning kategoriseres som nei.
C	Selskapets gevinst	«Selskapets gevinst» uttrykker den direkte monetære gevinsten selskapet har oppnådd ved å begå det skatterettslige lovbruddet. Denne variabelen inkluderer ikke indirekte gevinster, som eksempel konkurransefordeler.
	Reaksjon	«Reaksjon» angir den strafferettslige reaksjonen som rettes mot selskapet basert på forliket. Variabelen uttrykkes som en tallverdi eller N/A. En tallverdi uttrykker beløpet selskapet har betalt til påtalemyndighetene. Der variabelen uttrykkes som N/A kan det bekreftes at det er fremmet en monetær reaksjon mot selskapet, men størrelsen og sammensetning av beløpet er ukjent i sin helhet.
	$\frac{\text{Reaksjon}}{\text{Selskapets gevinst}}$	«Reaksjon/selskapets gevinst» beskriver forholdet mellom reaksjon og selskapet gevinst. Til grunn for denne beregningen bruker vi variablene ovenfor. Variabelen gjør det mulig å vurdere forholdet mellom det skatterettslige lovbruddet og den strafferettslige reaksjonen som fremmes gjennom forlik. Samtidig kan forholdstallet brukes til å sammenligne ulike forlikssaker.
D	Straffereduksjon	«Straffereduksjon» er en binær variabel som kan ta form av «Ja» eller «Nei». Variabelen uttrykkes som «Ja» der det er funnet informasjon om at selskapet har oppnådd en straffereduksjon som følge av regeletterlevelse, selvrapporing eller samarbeid. Variabelen uttrykkes som «Nei» der informasjon om straffereduksjon ikke er oppgitt. For disse forlikene forutsettes det at reduksjon ikke har skjedd. Variabelen er inkludert i datasettet for å undersøke hvorvidt pliktbasert ansvar anvendes ved fremforhandlede forlik i praksis.
	Forpliktelse til regeletterlevelse	«Forpliktelse til regeletterlevelse» er en binær variabel som kan ta formen «Ja» eller «Nei». Variabelen uttrykker hvorvidt det er funnet uttalelser fra selskapet i etterkant av forliket der de forplikter seg til å arbeide med å forebygge lovbrudd i fremtiden.

Tabell 9: Variabler

5.2.1 Rangeringssystem for åpenhet

De ulike variablene har varierende informasjonsverdi. Vi har derfor gitt noen variabler høyere verdi dersom de er oppfylt. I tabellen under følger en oversikt over hvordan poeng tilordnes.

Variabel	Poeng	
Selskapets gevinst	1	
Reaksjon	Ukjent, eller	0
	Uspesifisert, eller	1
	Spesifisert	2
Reaksjon/ Selskapets gevinst	1	
Straffereduksjon	1	
Total mulig poengsum	5	

Tabell 10: Rangeringssystem for åpenhet

I majoriteten av sakene har selskapet betalt et bestemt beløp til myndighetene. Totalbeløpet som selskapet betaler er som regel kjent. Men i flere saker er beløpets sammensetning ukjent. Ved innsamlingen av data så vi det som hensiktsmessig å differensiere de sakene der sammensetningen av beløpet var kjent. Denne informasjonen er verdifull når vi skal vurdere åpenheten i de ulike sakene. Variabelen «Reaksjon» er av den grunn splittet mellom spesifisert- og uspesifisert reaksjon. Saker der den monetære reaksjonen er spesifisert som bot, erstatning og/eller renter, har større informasjonsverdi. Følgelig har denne variabelen en høyere tilordnet poengsum, 2. Dersom reaksjon er uspesifisert betyr det at totalbeløpet som selskapet har betalt til myndighetene er kjent, men beløpets sammensetning er ukjent. Det vil si at vi ikke kan klassifisere beløpet som erstatning, tilbakebetaling, bot eller renter. Dette tilsvarer en at forliket oppnår ett poeng. Hvis beløpet som betales verken er spesifisert eller uspesifisert er totalbeløpet som betales ukjent i sin helhet. Disse sakene oppnår null poeng.

Etter at poengsummen for hvert forlik er beregnet, dividerer vi den oppnådde poengsummen på maksimal poengsum som kan oppnås. Dette gir oss en tallverdi mellom 0 og 1. Deretter kategoriserer vi forlikene som lav, middels eller høy, i henhold til tabell 11. Basert på den oppnådde poengsummen kan vi sammenligne graden av tilgjengelig informasjon for alle sakene. Oppnår et forlik høy grad av åpenhet vil det tilsi at informasjonen ligger nært opp til hva vi forutsetter som minimumskravet av forventet åpenhet. Det betyr at det finnes

tilgjengelig informasjon om alle variablene vi bruker til å vurdere om forlik vil bidra til forebygging.

Grad av åpenhet	Verdi
Lav	0 - 0,33
Middels	0,33 - 0,66
Høy	0,66 - 1

Tabell 11: Grad av åpenhet

5.2.2 Kvalitative data

Abiola Makinwa er førsteamanuensis ved The Hague University of Applied Sciences, og ble intervjuet over Skype. Spørsmålene vi stilte er basert på litteraturgjennomgangen, og har gitt oss ytterligere informasjon som har hjulpet oss å underbygge momenter i analysen.

5.3 Vurdering av datamaterialet

5.3.1 Reliabilitet

Datamaterialets pålitelighet betegnes som reliabilitet. Dataene får en høy reliabilitet når teknikkene for datainnsamling gir konsekvente funn slik at resultatene kan reproduseres av andre (Saunders et al, 2016). Påliteligheten til datasettet i oppgaven er varierende da det er satt sammen av ustrukturerte observasjoner. Av den grunn har vi gjort en rekke forutsetninger. Vi forutsetter at informasjonen vi har samlet er korrekt og at den gir et rettmessig bilde av de underliggende opplysningene. Det vil være en risiko for at kilden vi har benyttet ikke formidler alle detaljer i saken. For å redusere risikoen for feil i datasettet har vi sørget for å underbygge informasjonen med flere uavhengige kilder. Vi forutsetter videre at den informasjonen vi har funnet er fullstendig og derfor tilsvarer den informasjonen som er offentlig tilgjengelig. Vi tar forbehold om at datagrunnlaget kan ha endret seg noe om vi fikk fullt innsyn i hvert enkelt forlik gjennom eventuelle saksdokumenter, i den grad dette finnes eller kan oppdrives.

Påliteligheten til intervjuet avhenger av sammenhengen og tidspunktet for gjennomføringen. I tillegg vil reliabiliteten påvirkes av intervjuobjektets personlige bias, måten vi har stilt spørsmålene på og vår tolkning av utsagn. Av disse grunnene vil det være vanskelig å reprodusere funnene fra intervjuet. De kvalitative dataenes reliabilitet er derfor mindre

hensiktsmessig å vurdere. For å styrke påliteligheten av intervjuet har vi vært oppmerksom på at intervju spørsmål ikke skulle være ledende. Intervjuobjekt fikk tilsendt spørsmål i forkant, slik at hun var bedre forberedt til å svare på våre spørsmål. I tillegg fikk intervjuobjektet anledning til å gjennomføre en sitatsjekk i etterkant.

5.3.2 Validitet

Graden av validitet styres av hvor relevant datamaterialet er i forhold til utredningen sin problemstilling. Innsamlet data har gitt oss oversikt over utfallet av ulike forlik. Analysen av åpenhet har imidlertid flere svakheter. Blant annet måler den åpenhet basert på et begrenset utvalg av kriterier. I virkeligheten vil vurderingen av åpenhet avhenge av flere faktorer enn hva vi har inkludert. Den relative betydningen av de ulike faktorene er også preget av skjønn. Likevel er dataene relevant fordi det gir et overordnet bilde av graden av informasjon som er tilgjengelig. Dette veier opp for at detaljopplysninger kan være upresise.

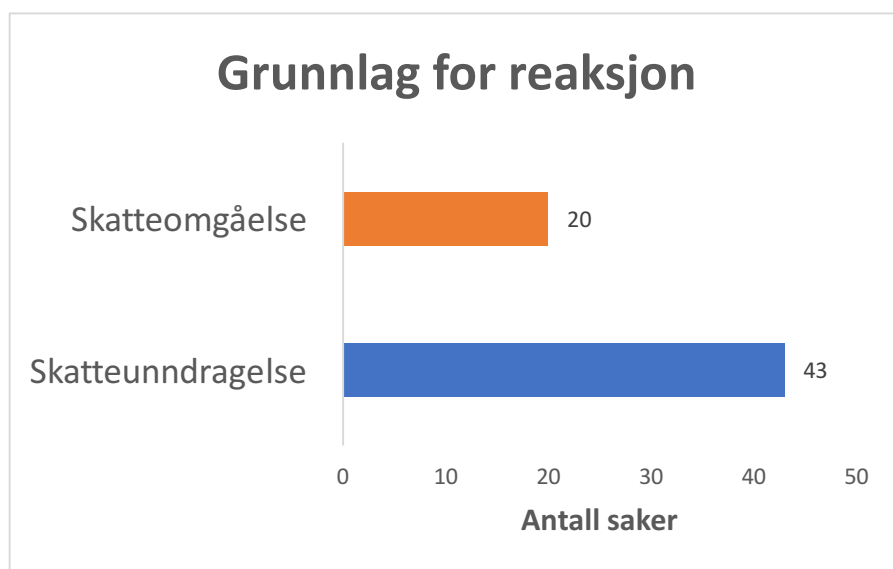
Det teoretiske rammeverket baserer seg på forskjellige teorier som ikke nødvendigvis har noen sammenheng eller bygger på hverandre. Det skyldes at litteraturen ikke gir et homogent svar på hvordan man kan forebygge skattekriminalitet. Videre bygger det på vår egen oppfatning av hva teorien gir uttrykk for at er forebyggende. Det teoretiske rammeverket er relevant da det gir oss muligheten til å sammenligne forlik i praksis med forebyggelse i teorien. For å styrke intervjuet sin validitet, har vi tilpasset spørsmålene med et mål om å avklare momenter som knytter seg til problemstillingen. Spørsmålene er knyttet til momenter ved det teoretiske rammeverket. Videre har intervjuobjektet spesifikk kunnskap om fremforhandlede forlik. Hensikten med intervjuet er å få relevante utsagn som kan underbygge momenter i oppgavens analyse, og med dette gi oppgaven en høyere validitet.

6. Skatterettslige lovbrudd og fremforhandlede forlik i praksis

Målet med analysen er å vurdere om fremforhandlede forlik fremmer den preventive effekten av reaksjoner for skatterelaterte lovbrudd. I det følgende vil vi i den første delen presentere generelle funn i forbindelse med vår kvantitative datainnsamling. Deretter vil vi analysere datasettet i lys av det teoretiske rammeverket vi presenterte i kapittel 4. I den andre delen av analysen vil vi bruke informasjonen vi har opparbeidet gjennom intervjuet, til å belyse og tolke funn i datasettet. Vi vil også bruke intervjuene til å vurdere sentrale elementer fra litteraturgjennomgangen. Avslutningsvis vil vi beskrive svakheter i analysen.

6.1 Grunnlag for reaksjon og historisk utvikling av forlik i Europa

Innledningsvis starter vi med å se på de underliggende handlingene som er grunnlaget for myndighetens reaksjon. Denne fremstillingen gir en oversikt over hyppigheten av de ulike skatterelaterte lovbruddene som forekommer i datasettet.



Figur 1: Grunnlag for reaksjon

I 43 av totalt 63 saker, har forliket omhandlet direkte eller indirekte skatteunndragelse. Vi finner også at tilrettelegging av skatteunndragelse omhandler litt mer enn en fjerdedel av utvalget. Disse forlikene består primært av banker som er beskyldt for å ha hjulpet klienter med å unndra skatt. I sakene ved skatteomgåelse finner vi gjennomgående færre detaljer om

selskapets skatterelaterte lovbrudd. I disse sakene observerer vi større splittelser mellom myndighetene og selskapets oppfatning av lovbruddet i saken.

Videre tar vi for oss den historiske fordelingen av forlikene som er analysert. Antall forlik er summert per år, og plottet mot en tidslinje fra 2003 til 2017.



Figur 2: Historisk utvikling

Fra diagrammet ser vi en økende trend i antall skatterelaterte forlikssaker, hvor hyppigheten ser ut til å ta seg opp etter 2009. Utviklingen kan forklares av at påtalemyndighetene i Europa har trappet opp håndhevelsen av skatterelaterte lovbrudd. Denne forklaringen er sammenfallende med en økende politisk vilje til å bekjempe skattekriminalitet i kjølvannet av finanskrisen i 2007. Flere av forlikene etter 2009 relatere seg også til skatterettslige lovbrudd som ble avdekket under finanskrisen. Videre kan utviklingen forklares av at fremforhandlede forlik brukes oftere som reaksjon mot skatterelaterte lovbrudd. Det kan også skyldes at hyppigheten av skatterelaterte lovbrudd har vært høyere de senere år. Til slutt kan den observerte trenden også forklares ved at informasjon om eldre forlikssaker er vanskeligere å oppdrive. Av den grunn er flere nye observasjoner inkludert i datamaterialet.

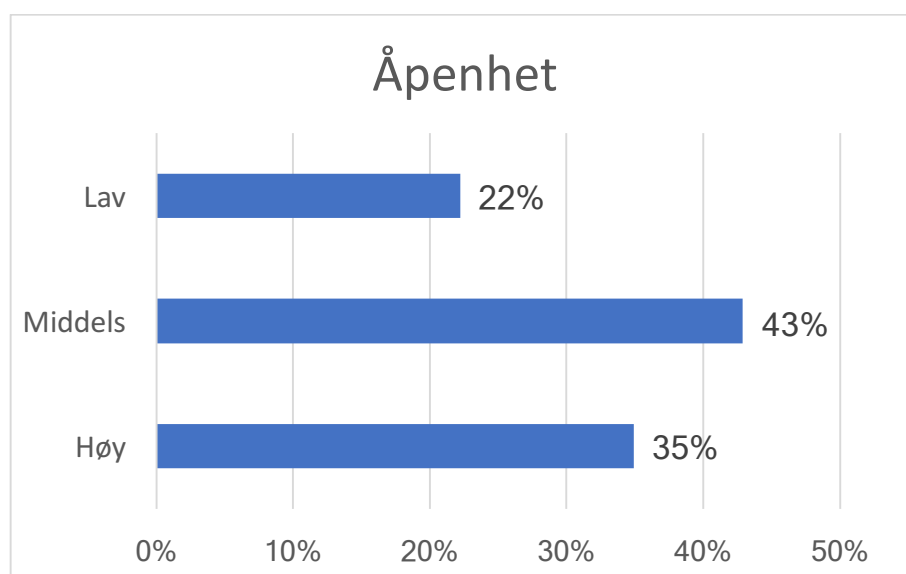
Videre finner vi flest forlik i 2016, samtidig som vi ser at tallene for 2017 er relativt lave. Vi observerer at informasjon om forlikene gjerne fremkommer en stund etter at forhandlingene er avsluttet, ofte i forbindelse med fremleggelse av selskapets kvartals- og årsregnskap. Dette kan forklare hvorfor 2017 er lavere enn de tidligere årene.

7. Analyse

I den påfølgende analysen har vi vurdert det innsamlede datamateriale mot det teoretiske rammeverket som ble presentert i kapittel 4. Analysen følger en alfabetisk rekkefølge i henhold til momentene som presenteres i tabell 7.

7.1 A. Åpenhet

Vi begynner med å analysere åpenheten i de observerte forlikssakene.



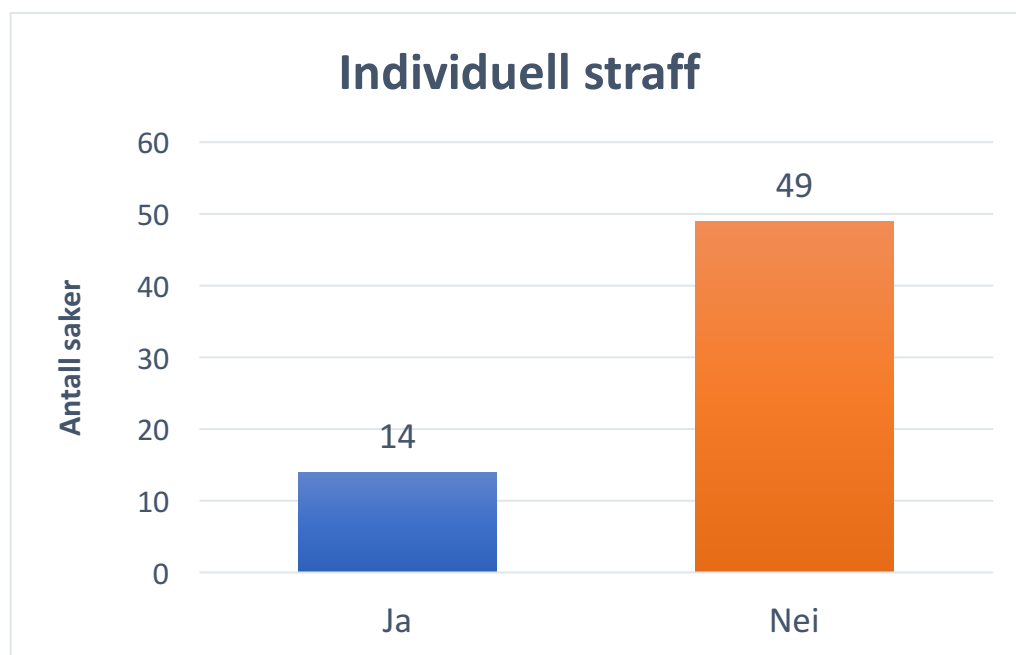
Figur 3: Grad av åpenhet

Totalvurdering av forlikssakene viser at den gjennomsnittlige åpenheten for utvalget er middels. Av 5 mulige poeng, ligger gjennomsnittet på 2,6 poeng. Det betyr at det ikke er funnet opplysninger tilsvarende hva man burde forvente for de fleste sakene. Derfor må det kunne argumenteres for at åpenheten er relativt lav. Fire saker oppnår maksimal poengsum, men én sak oppnår null poeng. På den ene siden kan det lave gjennomsnittet forklares av særlig to variabler. Gjennomgående er det få opplysninger om selskapets gevinst fra det skatterettslige lovbruddet. I tillegg har vi lite kjennskap til om selskapet er blitt tilbudt straffereduksjon. Disse funnene trekker åpenhetsgraden ned. På den andre siden finner vi opplysninger om straffens sammensetning i majoriteten av forlikene som er analysert. Det vil si at vi kjenner til at beløpet som selskapet har betalt til myndighetene kan regnes som erstatning, bot eller begge deler. Disse detaljene trekker åpenhetsgraden opp.

Funnene indikerer at det finnes få opplysninger i de skatterelaterte forlikene vi har undersøkt. Resultatet reflekteres i analysen for øvrig. Manglende åpenhet vil kunne bidra til at forlikprosessen blir uforutsigbar, noe som vil kunne påvirke den forebyggende effekten negativt. Det skyldes blant annet at konsekvensene av å begå lovbrudd blir mindre synlige. I tillegg kan det svekke samfunnets tiltro til systemet, da det ikke er synlig hva forliket omhandler. For eksempel vil lavere åpenhet gjøre det vanskeligere for allmenheten å reagere på kritikkverdige forhold ved forliket.

7.2 B. Individuelt ansvar

Figur 4 viser antall forlik der ansatte i selskapet har blitt straffet.



Figur 4: Individuelt straff

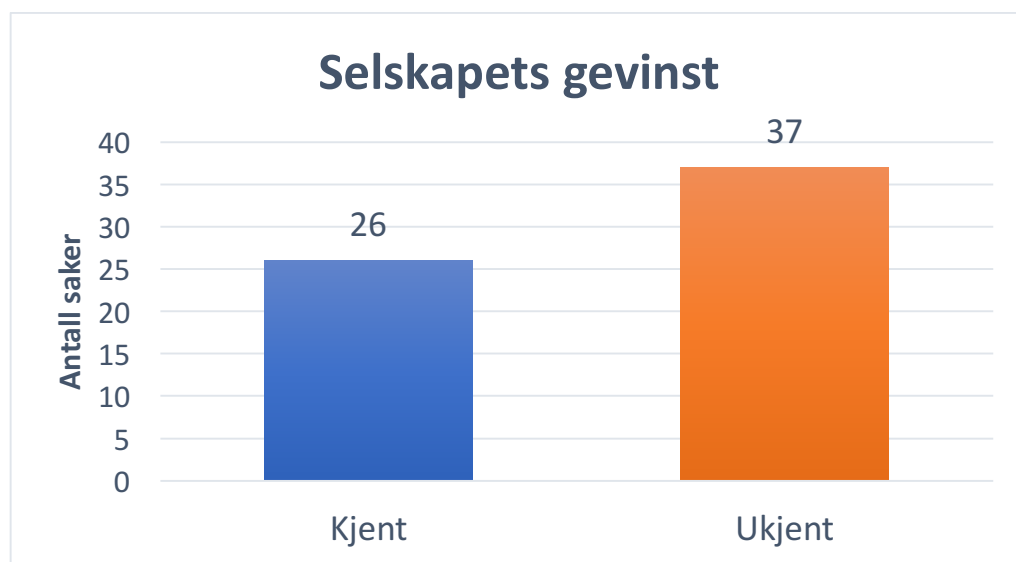
I 78 prosent av forlikene som er studert, er det så langt ikke rettet reaksjoner mot ansatte. Reaksjon mot individet er observert i 22 prosent av sakene. Til tross for det lave antallet ser vi ofte at enkeltpersoner er mistenkt, og at det er tatt ut tiltale mot ansatte. Vi ser en tydelig trend til at tiltale mot ansatte fjernes etter forliket er ferdigforhandlet. Det gjelder spesielt for saker som involverer tilrettelegging av- eller direkte skatteunndragelse. Funnet kan tyde på at fremforhandlede forlik avskjærer straffeansvaret for den ansatte som begår lovbrudd.

En annen forklaring for den lave andelen av individuell straff, er at individuelle sanksjoner treffes gjennom separate strafferettslige prosesser, hvor bevisbyrden er større for å ilegge enkeltpersoner straff. En annen forklaring bygger på at opplysninger om disse forholdene er hentet fra kilder som omhandler forlik mellom selskap og påtalemyndighet. Av den grunn nevnes ikke individuelle sanksjoner. Det er også en mulighet for at individet eller individene som utførte handlingen, ikke kan identifiseres. I sakene der det er fremmet reaksjoner mot ansatte, ser vi at straffen som regel består av bøter og i noen tilfeller betinget eller ubetinget fengsel.

I henhold til moment B i det teoretiske rammeverket, vil observasjonene tale for at forlik hemmer den forebyggende effekten av håndhevelsen. Når individet ikke blir holdt ansvarlig, vil risikoen ved å begå skatterelaterte lovbrudd reduseres for den ansatte. På den måten vil individets kostnad forbundet med lovbrudd ikke overstige individets gevinst. I tillegg kan den lave andelen av individuell straff signalisere at denne typen kriminalitet ikke er alvorlig.

7.3 C. Selskapsansvar

7.3.1 Selskapets gevinst



Figur 5: Selskapets gevinst

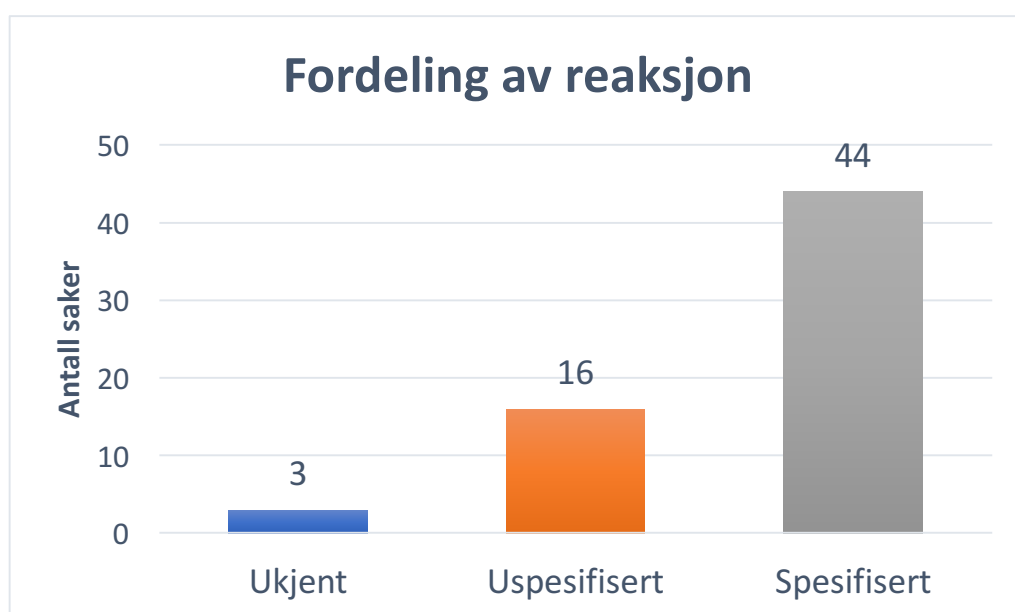
Figur 5 viser antall saker der selskapets gevinst fra det skatterettslige lovbruddet er kjent. Selskapets gevinst fra det skatterelaterte lovbruddet er kjent i omlag 40 prosent av sakene vi har analysert. I over halvparten av forlikene fremkommer det ikke hvor mye selskapet har

tjent på handlingen. I sakene hvor selskapets gevinst er kjent omtales beløpet gjerne som et estimat og det er ofte usikkerhet rundt den faktiske størrelsen.

Denne observasjonen kan tolkes som at forlikprosessen har manglende åpenhet. En annen tolkning kan være at det er vanskelig å fastslå selskapets gevinst ved skatterettslige lovbrudd. Det gjelder spesielt for omgåelsessaker, der grensen for hva som regnes som en ulovlig handling kan være flytende. Sannsynligvis kan usikkerheten forklares av en kombinasjon av begge tolkningene. Både myndighetene og selskapet kan ha gode grunner til å holde selskapets gevinst skjult. Fra myndighetenes side kan hemmeligholdet baseres på et hensyn om å motivere selskapet til å samarbeide. For selskapet kan det være fordelaktig å holde informasjon skjult på grunn av omdømme.

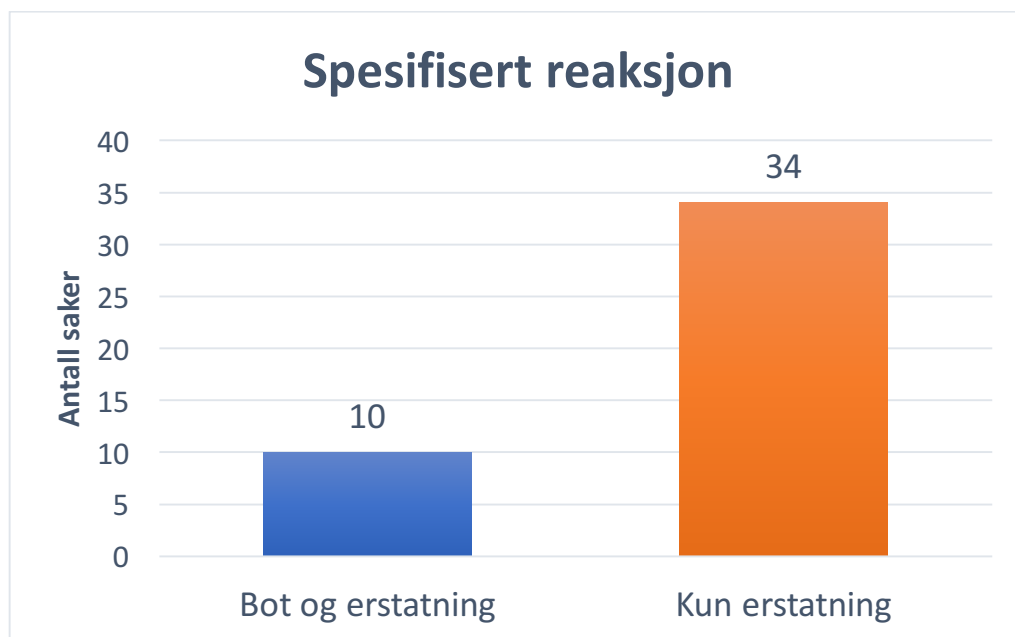
7.3.2 Beskrivelse av reaksjon

I alle sakene som er analysert, har selskapet betalt et beløp til myndighetene i etterkant av forliket. Figur 6 viser fordelingen av saker, basert på tilgjengelige opplysninger om betalingenes sammensetning. Det vil si om det er funnet informasjon om hva slags straff betalingen kan klassifiseres som. Betalingen kan klassifiseres som uspesifisert, spesifisert eller ukjent.



Figur 6: Fordeling av reaksjon

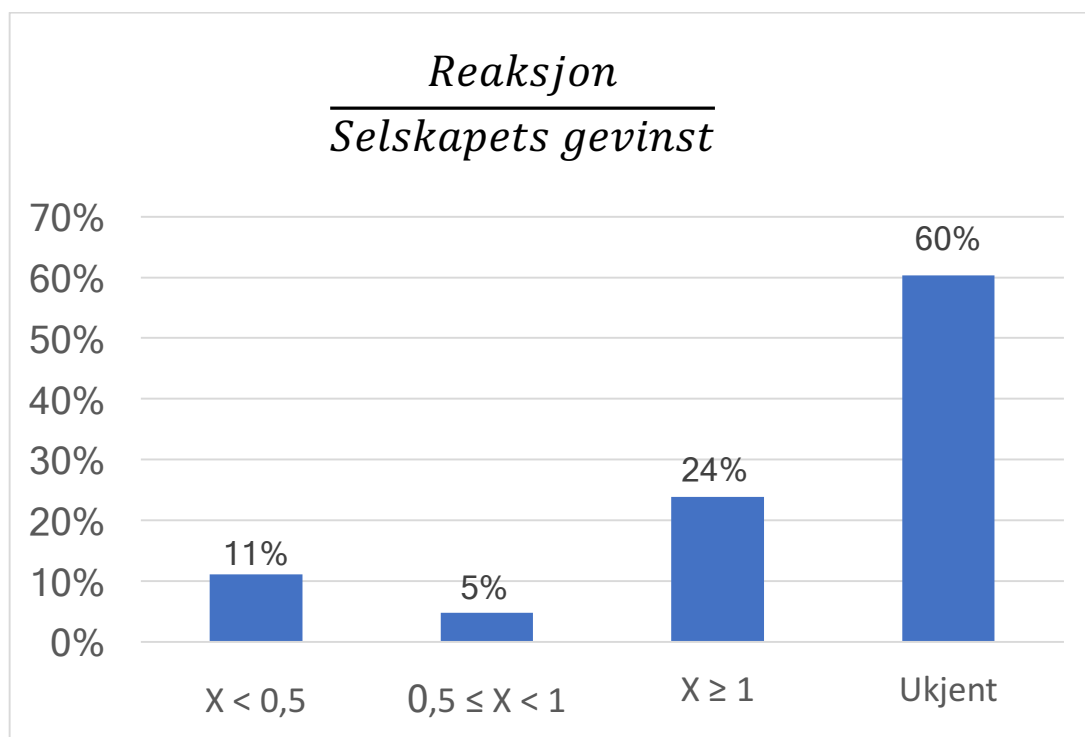
Analysen viser at for tre forlikssaker er beløpet som selskapet har betalt ukjent. I omtrent en fjerdedel av forlikene kjenner vi til beløpet som er betalt, men vi kan ikke klassifisere betalingen som erstatning eller bot. Videre ser vi at i 70 prosent av sakene finnes det spesifiserte opplysninger om betalingens sammensetning. Denne informasjonen gjør det mulig å identifisere om forliket har resultert i at selskapet betaler bot og/eller erstatning. Informasjonen gjør det lettere å bedømme om utfallet av forliket er forebyggende. Videre vil vi derfor undersøke nærmere hva de spesifiserte reaksjonene består av.



Figur 7: «Spesifisert reaksjon»

Figur 7 gir en oversikt over de forlikene hvor betaling er spesifisert. Vi har funnet 44 saker i henhold til figur 6, der betalingens sammensetning er kjent. Fra diagrammet ser vi at 77 prosent av de spesifikke reaksjonene består av erstatning. I de resterende sakene er det blitt gitt bot i tillegg. Det kan derfor tyde på reaksjonen fra forlik primært dreier seg om kompensasjon for etterforskningskostnader eller betaling av den skatten selskapet skulle ha betalt. Vi har imidlertid ikke tilstrekkelig med data for å kunne si noe om hele populasjonen.

7.3.3 Reaksjon Selskapets gevinst



Figur 8: "Reaksjon/Selskapets gevinst"

I figur 8 vises forholdet mellom reaksjonen basert på forliket, og gevinsten ved det skatterelaterte lovbruddet. Forholdstallet gir en indikasjon på forventningsverdien for selskapet av å begå skatterelaterte lovbrudd når de straffes gjennom forlik. I ca. 60 prosent av sakene, finnes det ikke tilstrekkelig informasjon til å beregne forholdstallet. Det skyldes primært at selskapets gevinst er ukjent, slik som vises i figur 3. Videre ser vi at der forholdstallet er kjent, er reaksjonen større enn selskapets gevinst for 15 av sakene. I de resterende 10 sakene, er reaksjonen mindre.

I økonomisk teori forutsetter man at selskapet er profittmaksimerende og at selskapets ledelse er rasjonell. For at sanksjoner basert på forlik skal være forebyggende burde vi følgelig observere at reaksjon er større enn selskapets gevinst fra lovbruddet. I analysen finner vi ingen tydelige funn på at reaksjon er større enn selskapets gevinst. Vi finner heller ikke det motsatte, men bemerker oss den høye andelen av saker der forholdet er ukjent.

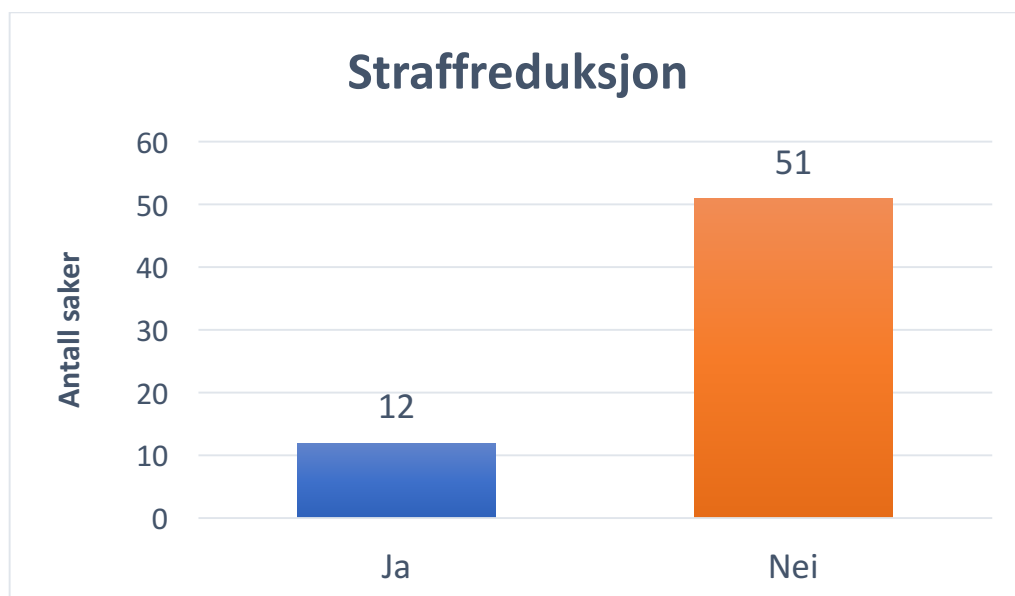
Vi tolker det høye antallet av ukjent som et understøttende funn til resultatene fra åpenhetsanalysen i delkapittel 7.1. Dette tilsier at sanksjoner basert på forlik er

uforutsigbare, ved at det ikke finnes konsistente svar på reaksjonens relative størrelse til det skatterelaterte lovbruddet. Med hensyn på forebyggelsen vil manglende åpenhet for dette forholdstallet kunne bidra til å skape usikkerhet om alle skatterelaterte lovbrudd behandles likt. Til slutt vil det også kunne hemme den forebyggende effekten ved at konsekvensene av å begå skatterelaterte lovbrudd ikke blir gjort kjent.

7.4 C. Pliktbasert

7.4.1 Straffereduksjon

Videre har vi analysert datasettet for å kartlegge hvor mange selskaper som har oppnådd straffereduksjon som følge av regeletterlevelse. Denne oversikten er inkludert for å vurdere om selskaper har mulighet til å kompensere for straff ved å aktivt forebygge skatterelaterte lovbrudd.



Figur 9: Straffereduksjon

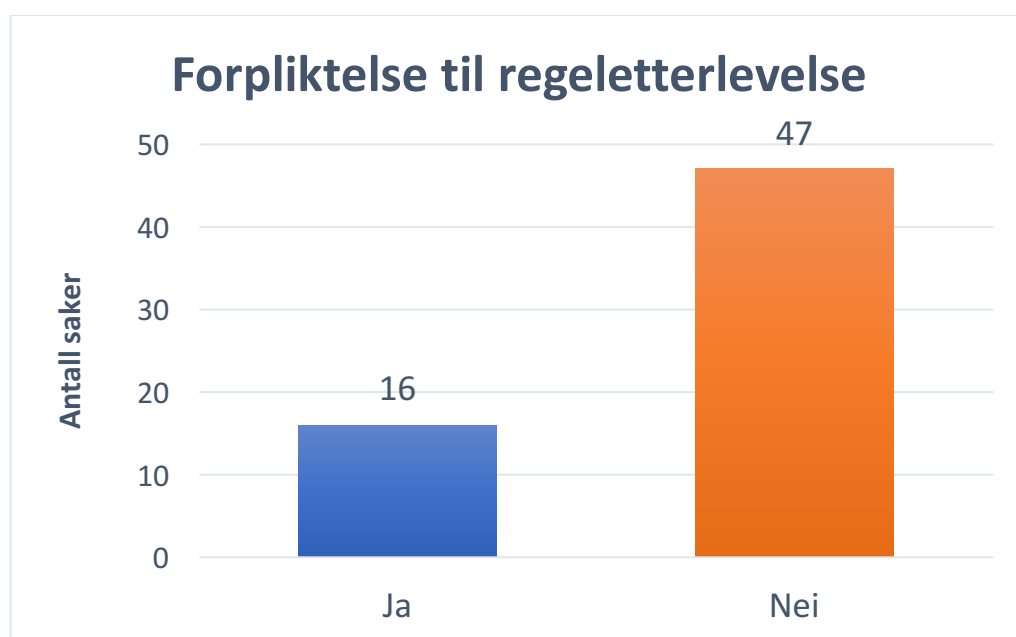
Figur 9 viser antall forlik hvor reaksjonen mot selskapet eksplisitt er redusert som følge av god regeletterlevelse, selvrapporing, og samarbeid. I 81 prosent av forlikene som er analysert observerer vi ikke en slik straffereduksjon. Det betyr at det i liten grad signaliseres hvorvidt pliktbasert ansvar praktiseres i forlik. I de resterende sakene har vi funnet informasjon på at selskapet har oppnådd lavere straff primært ved å selvrapporere.

Vi forutsetter at alle fremforhandlede forlik inneholder et element av straffereduksjon. Den lave andelen av uttalt straffereduksjon kan derfor skyldes at man implisitt antar at det

foreligger en slik lempning. Alle forlik inneholder imidlertid ikke straffereduksjon på grunn av regeletterlevelse. Dersom selskapet har oppnådd straffereduksjon burde dette formidles, slik at andre selskaper motiveres til samarbeid. Det bemerkes at i de forlikene hvor selskapet har oppnådd lavere straff, så er straffereaksjonen ukjent. Gjennomgående for disse sakene er at selskapet er blitt gitt bedre forhandlingsmuligheter som følge av samarbeid.

7.4.2 Forpliktelse til regeletterlevelse

For å vurdere om sanksjoner basert på forlik er forebyggende, vil det være interessant å undersøke om selskapet tar avstand fra skatterelaterte lovbrudd i etterkant av forliket. Dette har vi målt ved å undersøke om det finnes uttalelser hvor selskapet forplikter seg til regeletterlevelse i fremtiden.



Figur 10: Forpliktelse til regeletterlevelse

I 25 prosent av sakene er det funnet direkte uttalelser hvor selskapet forplikter seg til regeletterlevelse i etterkant av forliket. På den ene siden tolker vi dette som et funn som taler for at forlik vil kunne ha en forebyggende effekt. Det skyldes at forliket utad har oppmuntret selskapet til å arbeide for å forhindre lovbrudd i fremtiden. På den annen side tolker vi den lave graden av forpliktelse som et funn som svekker oppfatning av den forebyggende evnen til forlik. For at sanksjoner basert på forlik skal fungere forebyggende, må selskapet forplikte seg til å implementere tiltak. Om ikke selskapet gjør dette vil det for mange være vanskelig å

endre organisasjonens holdning til kriminalitet. For de selskapene som forplikter seg til regeletterlevelse, vil mulighet for window-dressing være tilstede. Det er i den forbindelse opp til myndighetene å overvåke selskapets evne til å drive med selvregulering.

I mange saker observerer vi at selskapet ikke er villig til å kommentere forholdet. Vi tolker enten dette som et signal på at selskapet er uenig i utfallet av forliket, eller at selskapet ønsker å minimere den negative oppmerksomheten saken kan få. I flere saker opplyses det om at selskapet hevder sin uskyld, eller er direkte uenig i myndighetens reaksjon. Det gjelder spesielt saker som omhandler skatteomgåelse.

7.5 Intervju og diskusjon

7.5.1 Åpenhet

Basert på litteraturgjennomgangen, finner vi at åpenhet kan bidra til forebyggelse ved å styrke rettssystemets legitimitet og fremheve hvilke handlinger samfunnet ikke tolererer. Samtidig kan åpenhet bidra til å gjøre de strafferettslige konsekvensene av lovbrudd mer forutsigbare. Vi spurte intervjuobjektet om hennes perspektiv på åpenhet knyttet til forlik i Europa. Makinwa trekker frem at graden av åpenhet varierer, men at det er krevende å finne detaljert informasjon om fremforhandlede forlik.

“In Europe, it is quite difficult, because the amount of information you have, depends very much on the role of the court”

- *Abiola Makinwa*

I analysen finner vi at graden av åpenhet i forliksakene sjeldent møter forventningene. Analysen er basert et utvalg momenter og begrensede kilder. Det kan derfor argumenteres for at man vil finne flere opplysninger om man har tilgang til flere kilder. Makinwa underbygger imidlertid at informasjon i noen saker ikke kan oppdrives fordi opplysningene ikke er offentlig tilgjengelig. Makinwa fremhever videre at man kan forvente flere opplysninger dersom forliket vurderes og godkjennes av en domstol.

“If it goes before the court, then you know it is a matter of public report, and all the information you would normally get in a court process you would also have. But, where it does not go before a court, the normal mechanism where you would get information on a public record, does not exist”

- *Abiola Makinwa*

Makinwa bruker til Nederland som et eksempel på hva slags opplysninger som deles i saker der forliket ikke vurderes av domstolen. I Nederland presenteres opplysninger om forliket i en kort pressemelding fra påtalemyndighetene. Disse opplysningene er sammenfallende med våre erfaringer fra innhenting av data. For Nederland fant vi enkelte pressemeldinger. Makinwa sine forklaringer gir således en bedre forståelse og bekrefter at informasjonen oppleves som begrenset.

In the Netherlands for example, it is not part of the formal process. The court has no role in the settlements process. There is a press statement that is released by the prosecutor's office, and that is what we read”

- *Abiola Makinwa*

Videre spurte vi Makinwa om hennes synspunkter på betydningen av åpenhet i forlik med hensyn på forebyggelse. Makinwa trekker frem at linken mellom forebyggelse og åpenhet er usikker da det er flere faktorer som påvirker selskapets adferd. Likevel gir hun uttrykk for at åpenhet har betydning dersom allmenn kjennskap til lovbruddet vil påføre selskapet omdømmetap.

“I don't know that more transparency will lead to more deterrence, because, deterrence has more to do with the interactions with the public, and reputational damage. And if there is a reputational damage, that would act as deterrent, or would have a deterrent effect. But you find that depending on how the information about how the settlement is handled in the eyes of the public, it may or may not have a deterrent effect”

- *Abiola Makinwa*

På den ene siden kan Makinwa sine påstander tolkes som at åpenhet ikke vil påvirke forebyggelsen av selskapskriminalitet dersom foretaket ikke utsettes for omdømmetap. For å underbygge sin påstand, bruker Makinwa korrupsjonssaken mot Siemens som et eksempel. Opplysninger rundt Siemens-saken ble kjent for allmenheten, men det påvirket ikke selskapet negativt. Av den grunn argumenterer Makinwa for at åpenhet nødvendigvis ikke vil forebygge, nettopp fordi det ikke gir omdømmetap.

“When you look at how Siemens handled the interaction with the public, the cooperation it provided with the americans and the other jurisdictions that were involved in the settlement, the public perception of Siemens role was not negative. In fact the share price increased after this event”

- *Abiola Makinwa*

På den andre siden kan Makinwa sin påstand tolkes som at åpenhet er selve grunnlaget for å forebygge selskapskriminalitet. Selv om Siemens ikke opplevde omdømmetap, kan det argumenteres for at åpenheten økte oppmerksomheten mot selskapets regelleterlevelsessystemer. Denne oppmerksomheten motiverte Simens til å gjøre strukturelle endringer i organisasjonen. På den måten ser vi at åpenhet faktisk bidro til å forebygge selskapskriminalitet. Til slutt trekker Makinwa imidlertid frem at åpenhet vil fremme forebyggelse, ved at det gjør systemet mer forutsigbart.

“The system itself needs to have some element of predictability, because predictability is also one of the factors that lead to cooperation, so it is all interconnected”

- *Abiola Makinwa*

7.5.2 Individuelt ansvar

I litteraturgjennomgangen finner vi at selskapskriminalitet kan forebygges ved å straffe den ansatte. Straffen burde overstige gevinsten ved lovbruddet, i henhold til nyttemaksimeringsteori. Analysen viser imidlertid at ansatte ofte ikke blir strafferettslig dømt i saker hvor selskapet inngår et forlik med myndighetene. Dette funnet kan tolkes som at det kan være vanskelig å identifisere lovbrutere eller at forlik avskjærer individuell straffeforfølgelse. Vi spurte Makinwa om hennes synspunkter på straffeforfølgelse av enkeltpersoner i saker hvor selskapet er tatt for skatterettslige lovbrudd. Makinwa trekker frem at det ofte er vanskelig å identifisere lovbrutere uten at myndighetene samarbeider med selskapet. I tillegg argumenterer Makinwa for at forlik nødvendigvis ikke har til hensikt å straffe ansatte fordi det sjeldent er én ansatt som har begått lovbruddet.

“It is never one individual's fault. Also, it is very hard without the cooperation of the company itself, to actually find out who in the complicated structure is actually responsible”

- *Abiola Makinwa*

Til tross for utfordringene ved å holde ansatte ansvarlig, argumenterer Makinwa for at individuelt ansvar er et virkemiddel som vil bidra til forebyggelse av selskapskriminalitet. Makinwa påpeker blant annet at individuelt ansvar vil motivere selskapets ledelse til å innføre regeletterlevelsprogrammer.

“Going after, the CEO, CFO, or CCO, incentivises these individuals with important links in the compliance chain, within the business process”

- *Abiola Makinwa*

Videre forteller Makinwa at individuelt ansvar ikke bare bør rettes mot selskapets ledelse. Makinwa påpeker at vanlige ansatte også må holdes ansvarlig. Det vil motivere normale arbeidstakere til å overholde loven, uavhengig av hva selskapet krever. Av den grunn vil det være viktig at forlik ikke går på bekostning av individuelt ansvar, men at skyldige ansatte fortsatt blir straffet.

” This is much more effective when you have everyone acting in their own self-interest all the way down the supply chain. Because the whole idea is to create an incentive for compliance”

- *Abiola Makinwa*

Hun utdyper videre med:

“It gives them one more reason to act in their own self-interest, regardless of what the company may be pushing them to do or not”

- *Abiola Makinwa*

7.5.3 Selskapsansvar

I henhold til den utvidede modellen presentert i kapittel 4, vil forebyggelse av selskapskriminalitet påvirkes av at man holder foretaket ansvarlig. Dersom selskapet risikerer å bære straffen for ansattes handlinger, vil dette insentivere selskapet til å implementere forebyggende tiltak. Eksempelvis kan selskapet justere ansattes insentivordninger og innføre overvåkingssystemer. Vi spurte Makinwa om hennes tanker om

betydningen av sanksjoner basert på forlik. Hun poengterer at straff er viktig da selskapet motiveres til å innføre kontroller.

“By making sure that the risk of non-compliance is one that the company is not willing to take, either the company as a whole, or individual elements within the company, we can create an environment that is conducive to compliance”

- *Abiola Makinwa*

I den økonomiske litteraturen beregnes straff, relativt til gevinsten ved den straffbare handlingen. På bakgrunn av denne teorien skulle vi forvente at forlik vil bidra til å forebygge skatterelaterte lovbrudd dersom den strafferettslige reaksjonen er større enn selskapets gevinst. Makinwa uttrykker at selskapet må straffes slik at de ikke profitterer på lovbrudd.

“What we have with settlements is that, suddenly companies are being fined significant amounts. The idea that we are trying to take profit out of the crime”

- *Abiola Makinwa*

I analysen finner vi ingen klare funn på hvorvidt selskapets gevinst er større eller mindre enn boten som betales. I de fleste forlikene som er studert er forholdet ukjent. Makinwa trekker frem at forlik vil kunne være forebyggende, selv om straff nødvendigvis ikke er større enn gevinst. En forebyggende straff vil ikke alltid være gitt av en formel og Makinwa poengterer at andre momenter også må overveies.

“So, it is not just the fine, it is also all the remedial steps that a company has to take for the company itself, and for everybody that is involved with the company”

- *Abiola Makinwa*

7.5.4 Pliktbasert ansvar og straffereduksjon

I kapittel 4.6.6 diskuterer vi hvordan selskapsansvaret kan struktureres for å forebygge straffbare handlinger. I litteraturen fremheves det at ansvaret burde struktureres på en måte som gjør selskapet tjent med å implementere regeletterlevelsprogrammer. Det poengteres videre at dette kan oppnås ved å anvende et pliktbasert ansvar. Vi spurte intervjuobjektet om hennes oppfatning av hvordan forlik harmoniserer med en pliktbasert tilnærming, og hvordan det vil kunne forebygge selskapskriminalitet.

Makinwa trekker frem at pliktbasert ansvar er et iboende element i forlik. I et fremforhandlet forlik vil man på den ene siden fremme en reaksjon mot selskapet. På den andre siden gir man selskapet en mulighet for straffereduksjon dersom selskapet viser evne til å samarbeide og rapportere til myndighetene. Muligheten for å belønne selskapet med straffereduksjon vil ifølge Makinwa motivere selskapet til å innføre forebyggende tiltak.

”This is a rewards based system. It is rewarding good behaviour. The link that you should see is that there more cooperation, the more useful information, the higher the degree of reward. You really need to encourage companies to cooperate, and there has to be a flexibility in the system for companies to do that. You would have instances, and you should have instances where the fine is no fine”

- *Abiola Makinwa*

Makinwa kaster nytt lys over funnet gjort i kapittel 7.3.3. Uttalelsen kan brukes til å forklare hvordan forlik kan være forebyggende til tross for at bot ikke er større enn gevinst. Det skyldes ifølge Makinwa, at selskapet kan kompensere for lovbruddet ved å dele verdifulle opplysninger om den kriminelle handlingen og implementere forebyggende systemer. Videre poengterer Makinwa at dette betinger at forliket gjennomføres etter bestemte retningslinjer, slik at utfallet av forliket blir forutsigbart. Det vil bidra til større forutsigbarhet for næringslivet. Ideelt vil forlik legge til rette for at selskapet ser det som rasjonelt å samarbeide.

“Definitively, there has to be a basis for collaboration. And at the same time should not be completely arbitrary, because the prosecutor needs to have some framework”

- *Abiola Makinwa*

"When you have a system that rewards early cooperation, then in a very tangible and predictable way, then the risk is in not being the first one, and not cooperating as fully and as early as possible. So it is really all about rational choice. You have to set up a system where the choice for compliance is the logical choice for the corporation"

- *Abiola Makinwa*

I datasettet finner vi at majoriteten av forlikene som er studert ikke gir uttrykk for at det er gitt straffereduksjon som følge av regelletterlevelse. Etterlevelsprogrammer er i teorien essensielt for at selskapet skal kunne avdekke og selvrapporere forhold. Makinwas uttalelser kan tolkes som at straffereduksjon er en underliggende del av forliket, derfor ser vi få eksplisitte uttalelser.

“We are going to create an environment that is conducive to compliance. In addition to penalties, you have to show remedial behaviour. You have to put in a compliance program, so that your staff is aware of the objectives of the company. So there has to be good education and training, and they have to be able to show and quantify that, and all the other things that are important for the cooperation“

Abiola Makinwa

Til slutt fremhever Makinwa at selv om den forebyggende effekten av fremforhandlede forlik er usikker, så har alternativene til forlik også store mangler. I motsetning til den rettslige tilnærmingen er forlik en løsningsmetode der man kan unngå katt og mus spillet mellom påtalemyndigheter og selskap. I tillegg er de svært vanskelig å holde selskaper ansvarlig for lovbrudd. Makinwa trekker frem at en av de største fordelene ved forlik er at det oppfordrer selskapet til å samarbeide fordi begge parter er tjent med det.

"The problem was, there was absolutely no prosecution, and the criminal justice system that was set up, was so ineffectual that the corporations had no basis to comply. It was such an irrational choice and there were just too many hurdles. So, we have to compare that to the system that we have now, which is that corporations are collaboration and cooperating"

7.6 Oppsummering av analysen

I delkapittel 6.1 har vi vurdert utfallet av 63 forlikssaker i lys kriterier for at forlik skal bidra til forebygging av skattekriminalitet. Vårt hovedfunn fra analysen, er at graden av åpenhet i forlikene må sies å være relativt lav. Av alle sakene som er gjennomgått, er det ingen saker som inneholder informasjon tilsvarende forventet minimumskrav. Mangelen på informasjon reflekteres gjennom hele analysen. Det påvirker spesielt vurderingen om selskapets fordel er større enn kostnaden. Uten denne informasjonen blir vurderingen om forlik er forebyggende upresis. I analysen har vi beregnet forholdstallet mellom reaksjonens størrelse og selskapets estimerte gevinst for 25 forlik. Resultatet gir ingen holdbar indikasjon på om reaksjon er større eller mindre enn selskapets estimerte gevinst fra det skatterelaterte lovbruddet. I flertallet av sakene som er vurdert, er det ikke fremmet sanksjoner mot selskapets ansatte.

Moment	Litteratur-gjennomgang	Deskriptiv analyse	Intervju
A. Åpent og legitimt rettssystem	<ul style="list-style-type: none"> Forlik må ivareta påtalemyndighetens legitimitet. Åpenhet gjør utfallet av forliket mer forutsigbart for næringslivet. 	<ul style="list-style-type: none"> Fire av totalt 63 forlik som er analysert inneholder informasjon om alle betingelsene for at forlik skal være forebyggende. 	<ul style="list-style-type: none"> Åpenhet kan oppmuntre selskap til regeletterlevelse. Tilgangen til informasjon avhenger av domstolens rolle i forliket.
B. Individuell straff	<ul style="list-style-type: none"> Et forebyggende håndhevelsessystem kombinerer strafferettslig ansvar for både person og selskap. 	<ul style="list-style-type: none"> I flertallet av forlikssakene påløper det ingen straff for ansatte. I flere forlik fjernes tiltale mot ansatte etter at forliket fullføres. 	<ul style="list-style-type: none"> Forlik burde ikke avskjære muligheten til å straffe ansatte.

C. Selskaps-ansvar	<ul style="list-style-type: none"> Selskap regnes som rasjonelle og profittmaksimerende . De vil velge å gjennomføre skatterelaterte lovbrudd dersom gevinsten overstiger kostnaden ($f \leq S$). 	<ul style="list-style-type: none"> Forholdet mellom lovbruddet og straffereaksjonen fra forliket er gjennomgående ukjent. I forlik der forholdet er kjent, er det er ingen klar trend som tilsier at reaksjon er større enn gevinst. 	<ul style="list-style-type: none"> Selskap må straffes slik at de ikke profiterer på lovbrudd. En forebyggende straff vil ikke alltid være gitt av en formel. Forlik har en forebyggende effekt ved at man kan ilegge selskaper bøter.
D. Pliktbasert ansvar	<ul style="list-style-type: none"> Selskapet er bedre rustet til å forebygge og kontrollere kriminalitet enn myndighetene. Myndighetene kan motivere bedrifter til regeletterlevelse ved å la reaksjon avhenge av hva selskapet har gjort for å forebygge skattekriminalitet. 	<ul style="list-style-type: none"> I flertallet av forlikene er reaksjonen mot selskapet ikke eksplisitt redusert som følge av regeletterlevelse, selvrapporing, og samarbeid. Uttalt forpliktelse til regeletterlevelse og samarbeid forekommer i én fjerdedel av forlikene. 	<ul style="list-style-type: none"> Foretak som har begått lovbrudd kan kompensere for sine handlinger gjennom samarbeid med myndighetene. Et slikt samarbeid muliggjøres av fremforhandlede forlik.

Figur 11: Oppsummering

8. Avslutning

8.1 Normativ diskusjon

Det finnes lite offentlig tilgjengelig informasjon om utfallet og prosessen rundt fremforhandlet forlik i Europa. Vi savner derfor mer åpenhet og innsyn. Åpenhet og innsyn vil skape større forutsigbarhet, og reduserer prosessrisikoen knyttet til straffesaker mot foretak. Utfallet av fremforhandlede forlik vil også kommunisere at et samarbeidet med myndighetene lønner seg for selskapet. Dette vil kunne øke sannsynligheten for at foretak ønsker å inngå i et samarbeid med myndighetene. Det er likevel usikkert i hvilken grad informasjonen også burde gjøres tilgjengelig for allmenheten, dersom man forsøker å motivere foretak til å utlevere opplysninger om straffbare forhold. Samtidig er det nødvendig at offentligheten får vite hvilke selskaper som er involvert, og hvor mye skatteinntekter som er blitt frarøvet fellesskapet. Omdømmetapet kan i denne sammenheng fungere forebyggende. Abiola Makinwa uttrykker at omdømmetapet kan virke forebyggende dersom det for eksempel reflekteres i foretakets aksjepris.

I et forlik bør det være tydelige retningslinjer for hvordan boten og erstatning fastsettes, og hvordan selskapet skal overholde lover og regler i fremtiden. Straffen kan baseres på alvorlighetsgraden, graden av samarbeid, og i hvilken grad selskapet har klart å identifisere lovbryster med tilhørende bevisgrunnlag. Dette tror vi vil heve påtalemyndighetenes integritet.

Vi ser at fremforhandlede forlik er effektivt i den forstand at det løser saker raskere enn ved tradisjonelle rettsprosesser. Om fremforhandlede forlik gir det samme resultatet basert på lavere ressursbruk, er forlik et naturlig valg i den sammenheng. Vi forventer derfor at forlik tar en større del i håndhevelsen i fremtiden. Et samarbeidet med den pliktbaserte tilnærmingen, er nødvendig for myndighetene for å tilegne seg kunnskap om risikoområder i selskapet. Regeletterlevelsprogrammer kan i denne sammenheng tilpasses hvert enkelt selskap i henhold til deres risikoområde.

Enkeltpersoner som har begått klart lovstridige handlinger, bør bli holdt ansvarlige og tiltalt så snart det fremforhandlede forliket er igangsatt. Ideelt sett vil ikke fremforhandlede forlik bli gjort tilgjengelig, før de ansvarlige enkeltpersoner blir tiltalt for den aktuelle overtredelsen, dersom de kan identifiseres. Fremforhandlede forlik skal ikke fungere som en rømningsvei for ansatte, der det forventes at selskapet tar på seg skyld. Selskaper som

tidligere har innført tiltak på grunn av lovbrudd, bør det stilles høyere krav til å benytte seg av fremforhandlede forlik. Det samme gjelder for selskap som tidligere har inngått forlik.

Skattelovgivningen viser seg å ha utilsiktede gråsoner. En harmonisering av skattelover og internasjonal skatterettslig samhandling vil kunne gi myndighetene et bedre utgangspunkt for en mer riktig beskatning. Selskapet vil alltid ha incentiver til å redusere skatten. Det er derfor lovgiver sin oppgave å redusere handlingsrommet selskapet har, for å få en mer korrekt beskatning.

Pliktbasert ansvar er en god løsning, men det må baseres på klare retningslinjer for hva som kan gi en reduksjon i straff, samtidig som myndighetene tar hensyn til «window-dressing». En effektiv form for overvåking vil kunne gjøre det vanskeligere for selskap å gi uttrykk for at de implementerer preventive tiltak og overholder disse. Samarbeidet myndighetene får ved forlik, gjør det mulig å bedre forstå hvor risikoen er størst i selskapet. Påtalemyndighetene kan med innsikten de har opparbeidet seg, implementere målrettede tiltak. Tiltakene bør fungere slik at de øker risikoen for å bli tatt og dermed gjør det mindre attraktivt for ansatte å begå lovbrudd, da det blir mer uforutsigbart.

Et av målene med forlik bør være at selskapet selv blir mer selvregulerende. Myndighetene bør på sikt kunne bruke mindre tid på overvåking, da selskapet blir satt i stand til å gjøre denne jobben selv. Det viser seg at det kan være lønnsomt for et selskap å være ansvarlig. Ansvarlige selskaper som tar en aktiv rolle, gjør det bedre enn andre selskaper både på børsen og regnskapsmessig (Eccles, Ioannou & Serafeim, 2014). For mange bedrifter vil ansvarlighet likevel bli betraktet som en ekstra kostnad. Av den grunn vil ikke selskaper gjennomføre de nødvendige grepene uten å oppnå en fordel.

Abiola Makinwa uttrykker at det er vanskelig å oppnå en rettferdig og hensiktsmessig straff gjennom det tradisjonelle rettssystemet. Høye beviskrav kombinert med utfordringen med innsamling av bevis, gjør det ofte vanskelig å håndheve lovbrudd. Hun påpeker at et samarbeid med selskapet ved forlik er avgjørende, for å kunne legge til rette for en forebyggende prosess. Selvregulering blir viktigere da ledere er i en bedre posisjon til å sørge for tilstrekkelig regeletterlevelse i organisasjonen (Søreide & Rui, 2017). Dette peker i retning av at selvregulering vil få en større betydning i fremtiden. Ved at myndighetene legger til rette for en straffereduksjon til de selskap som selvrappporter, vil det kunne være med på å forsterke incentivene for å selvrappportere.

Justis- og beredskapsdepartementet har nylig bedt om en utredning fra regjeringen om at reglene for foretaksstraff og korrupsjon bør revideres. Utredningen skal inneholde en analyse av dagens regler for foretaksstraff, med forslag til eventuelle lovendringer og skal avgis innen januar 2020. Videre skal det vurderes om foretaket i større utstrekning enn i dag bør bli holdt ansvarlig for lovbrudd begått av agenter eller andre som har en forbindelse med selskapet. I forbindelse med medvirkningsansvaret skal det også vurderes hvorvidt morselskapet i større grad bør holdes ansvarlig for lovbrudd begått av datterselskap. Det skal også vurderes om ansvaret skal gjøres gjeldende selv om foretaket har gjennomgått omorganiseringer gjennom fisjon eller fusjon. Videre skal det legges vekt på forebyggende tiltak for å forhindre lovbrudd, hvor foretaket kan få lempning der forebyggende tiltak er blitt etablert og overholdt. BøtStraff mot foretaket vil også vurderes, når det gjelder botens størrelse, og om det skal vurderes om selvrapportering og samarbeid skal være utslagsgivende i denne vurdering. Økonomien til foretaket ser også ut til å bli en del av vurderingen med hensyn til straff. Offentliggjøring og begrunnelse av forelegg og henleggelsesbeslutninger skal også vurderes, da dette kan bidra til en større grad av forutberegnelighet. Det skal videre vurderes om hvorvidt foretaket skal bli fratatt retten til å utøve sin virksomhet. (Regjeringen.no, 2018)

Det jobbes også med forslag til internasjonale globale standarder for regulatoriske prinsipper for fremforhandlede forlik. Dette fremgår av en studie gjennomført av ”The Anti-Corruption committee: Structured Criminal Settlements Sub-Committee”. Prinsippene skal promotere forutsigbarhet og harmonisering på tvers av de ulike europeiske jurisdiksjoner. Samtidig skal det også sørge for en mer effektiv strafferettslig prosess, som ikke plasserer unødige store kostnader på foretaket. Hovedprinsippet knytter seg til at foretakene skal belønnes for god oppførsel. Jo mer konkret belønning foretaket står ovenfor, desto større samarbeid forventes det. IBA studien viser at et internasjonalt samarbeid mellom de ulike jurisdiksjonene viser en økende trend som svært sannsynlig vil fortsette. (Søreide & Makinwa, 2018)

8.2 Konklusjon

Formålet med oppgaven er å besvare problemstillingen: Er fremforhandlede forlik en reaksjonsform som fremmer eller hemmer den forebyggende effekten av rettslige reaksjoner mot skatterelaterte lovbrudd? For å besvare oppgavens problemstilling benytter vi relevant teori, en deskriptiv analyse av forlik i Europa, og et intervju.

I teorigjennomgangen identifiseres momenter for hvordan sanksjoner basert på fremforhandlede forlik kan fremme og hemme forebyggelsen av skattekriminalitet. Vi finner at forlik kan fremme forebyggelse ved at prosessen legger til rette for et pliktbasert ansvar. Denne formen for sivilrettslig regulering muliggjør et samarbeid mellom selskap og myndighet der selskapet motiveres til å forebygge skattekriminalitet på eget initiativ. Videre finner vi at forlik kan hemme forebyggelsen ved at prosessen potensielt kan svekke påtalemyndighetens legitimitet.

I den deskriptive analysen studerer vi skatterelaterte forlik i Europa på bakgrunn av momentene som identifiseres i teorigjennomgangen. Vi ser at utfallet av fremforhandlede forlik for skattesaker er uforutsigbart, da åpenheten og tilgangen til informasjon er lav. I de fleste sakene er forholdet mellom den strafferettslige reaksjonen og det skatterelaterte lovbruddet ukjent. Ofte fjernes tiltalene mot ansatte etter at forliket avsluttes, og vi observerer få uttalelser fra selskaper om regeletterlevelse i fremtiden. Samtidig er straffereduksjonen som oppnås gjennom forlik ukjent i flertallet av sakene som er studert. Selskapene som har begått skattekriminalitet betaler gjerne høye bøter i etterkant av forliket og avslutter straffeprosessen. I intervjuet belyses flere av de forebyggende momentene ved en sivilrettslig regulering som fremforhandlede forlik. Intervjuobjektet peker spesielt på at forlik vil være et positivt bidrag i forebyggelsen av skattekriminalitet sammenlignet med dagens ineffektive strafferettslig regime. Forlik vil være spesielt disiplinerende i foretaksaker fordi det vil kunne skape risikoreduserende incentiver. Intervjuobjektet fremholder samtidig at praksis for hvordan forlik gjennomføres varierer på tvers av Europa. For at forlik skal bidra til forebyggelsen av skattekriminalitet etterlyses derfor større forutsigbarhet.

Basert på disse funnene kan vi konkludere med at sanksjoner basert på fremforhandlede forlik i liten grad har en forebyggende effekt på skatterettslig lovbrudd. Konklusjonen hviler først og fremst på det teoretisk rammeverk for sanksjoner basert på fremforhandlede forlik og resultater fra analysen. Analysen bekrefter forhold som ifølge teorien hemmer den forebyggende effekten.

Metoden vi har benyttet synes å være relevant for å besvare problemstillingen. Fremgangsmåten har vært hensiktsmessig i den forstand det teoretiske rammeverk fungerte godt til å sammenligne hvordan forlik praktiseres i virkeligheten. Vi har ikke funnet lignende datamateriale om forlik i Europa, og arbeidet med å strukturere og analysere data har derfor gitt oss verdifull innsikt i utfallet av skatterelaterte forlik. Videre ser vi på dette arbeidet som et bidrag til diskusjonen rundt fremforhandlede forlik.

8.3 Videre arbeid

Etter avslag på flere forespørsler rettet til ulike myndigheter i Europa, har det vært krevende for oss å svare på oppgavens problemstilling. Manglende informasjon har gjort det utfordrende å kvantifisere ulike variabler som er relevante for besvarelsen. Det finnes imidlertid ingen database for fremforhandlede forlik i Europa. På den måten fungerer vår innsamling av data som et godt utgangspunkt for videre analyse. Forskningsprosjekter av større omfang kan ha en bedre mulighet til å samle data på utfallet av fremforhandlede forlik i Europa. Vi fant også en rekke saker hvor forhandlingsprosessen er startet, men resultatet er enda ikke ferdigforhandlet. Den økende trenden av fremforhandlede forlik vil også bidra til et større datagrunnlaget i fremtiden.

9. Litteraturliste

9.1 Primær litteraturliste

Allingham, M., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal Of Public Economics*, 1(3-4), 323-338. doi: 10.1016/0047-2727(72)90010-2

Alm, J., R. Jackson, B., & Mckee, M. (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National Tax Journal*, 107-114.

Arlen, J. (1994). The Potentially Perverse Effects of Corporate Criminal Liability. *The Journal Of Legal Studies*, 23(2), 833-867. doi: 10.1086/467947

Arlen, J. (2012). Corporate criminal liability: Theory and Evidence. *Law & Economics Research Paper Series*, 144-191.

Arlen, J. (2017). Corporate Criminal Enforcement in the United States: Using Negotiated Settlements to Turn Potential Corporate Criminals Into Corporate Cops. *PUBLIC LAW & LEGAL THEORY RESEARCH PAPER SERIES*, 1-16.

Arlen, J., & J. Carney, W. (1992). Vicarious Liability for Fraud on Securities Markets: Theory and Evidence. *University Of Illinois Law Review*, 691-734.

Arlen, J., & Kraakman, R. (1997). Controlling Corporate Misconduct: An Analysis of Corporate Liability Regimes. *NEW YORK UNIVERSITY LAW REVIEW*, 667-770.

Ashworth, A. (2005). Sentencing and Criminal Justice. *Cambridge, UK: Cambridge University Press, Fifth Edition*, 51-103.

Atiyah, P. (1967). *Vicarious liability in the law of torts*. London: Butterworth.

Becker, G. (1968). Crime and Punishment: An Economic Approach. *Journal Of Political Economy*, 76(2), 5-14, 169-217. doi: 10.1086/259394

Bott, K., Cappelen, A., Sorensen, E., & Tungodden, B. (2017). You've Got Mail: A Randomised Field Experiment on Tax Evasion. *SSRN Electronic Journal*, 2-48.

Bott, K., Cappelen, A., Sørensen, E., & Tungodden, B. (2017). Research: Moral Appeals Can Help Reduce Tax Evasion. Retrieved from <https://hbr.org/2017/07/research-moral-appeals-can-help-reduce-tax-evasion>

Buchanan, C., & R. Hartley, P. (2017). *Criminal choice : the economic theory of crime and its implications for crime control* (pp. 1-80). Centre for Independent Studies.

Clifford Chance. (2016). *Corporate Criminal Liability* (pp. 5-8). Retrieved from https://www.cliffordchance.com/briefings/2016/04/corporate_criminalliability.html

Cobham, A., & Janský, P. (2017). Global distribution of revenue loss from tax avoidance. *WIDER*, 20.

Coleman, J., Hershovitz, S., & Mendlow, G. (2015). Theories of the Common Law of Torts. *Stanford Encyclopedia Of Philosophy*, 1-20.

Conley, J., & O'Barr, W. (1997). Crime and Custom in Corporate Society: A Cultural Perspective on Corporate Misconduct. *Law And Contemporary Problems*, 60(3), 5. doi: 10.2307/1192002

Cowell, F. (1990). *Cheating the government: The Economics of Evasion* by Frank A. Cowell (pp. 707-711). Cambridge, Mass: MIT.

Crocker, K., & Slemrod, J. (2005). Corporate tax evasion with agency costs. *Journal Of Public Economics*, 89(9-10), 1593-1610. doi: 10.1016/j.jpubeco.2004.08.003

D. Greenberg, J., & Ellen C. Brotman, E. (2014). *American criminal law review* (51st ed., pp. 79-98). Georgetown University Law Center.

Dollery, B., & Wallis, J. (1996). An Economic Perspective on Crime and Punishment in Modern Australia. *Agenda - A Journal Of Policy Analysis And Reform*, 235-240.

-
- Doucet, J., & Littlechild, S. (2006). Negotiated settlements: The development of legal and economic thinking. *Utilities Policy*, *14*(4), 266-277. doi: 10.1016/j.jup.2006.09.001
- Duff, A. (2002). Theories of Criminal Law. Retrieved from <https://plato.stanford.edu/entries/criminal-law/#DifKinThe>
- Dyck, A., Morse, A., & Zingales, L. (2010). Who Blows the Whistle on Corporate Fraud?. *The Journal Of Finance*, *65*(6), 2213-2253. doi: 10.1111/j.1540-6261.2010.01614.x
- Eccles, R., Ioannou, I., & Serafeim, G. (2014). The Impact of Corporate Sustainability on Organizational Processes and Performance. *Management Science*, *60*(11), 2835-2857. doi: 10.1287/mnsc.2014.1984
- Eskridge, W., & Frickey, P. (1994). The Making of "The Legal Process". *Harvard Law Review*, *107*(8). doi: 10.2307/1341767
- F. P. Luttmer, E., & Singhal, M. (2014). Tax Morale. *Journal Of Economic Perspectives*, 149-163.
- Fallan, L. (2011). *Økonomistyring, Skatter og verdsettelse* (1st ed., pp. 19-23). Gyldendal Norsk Forlag.
- Frey, B. (2009). Punishment – and Beyond. *SSRN Electronic Journal*, 1-21. doi: 10.2139/ssrn.1427791
- Garoupa, N. (2000). The economics of organized crime and optimal law enforcement. *Economic Inquiry*, *38*(2), 278-288. doi: 10.1111/j.1465-7295.2000.tb00017.x
- Garoupa, N. (2007). Optimal Law Enforcement and Criminal Organization. *SSRN Electronic Journal*, 461–474. doi: 10.2139/ssrn.159219
- Garrett, B. (2016). *Too big to jail*. [Place of publication not identified]: Belknap Harvard.
- Hartman, E. (2015). Rationality in Management Theory and Practice: An Aristotelian Perspective. *Philosophy Of Management*, *14*(1), 5-16. doi: 10.1007/s40926-015-0003-9

Hawley, S., Feinstein, A., Hoden, P., & Rose, R. (2016). OUT OF COURT, OUT OF MIND: DO DEFERRED PROSECUTION AGREEMENTS AND CORPORATE SETTLEMENTS FAIL TO DETER OVERSEAS CORRUPTION. *Corruption Watch*, 2-32.

Høegh, M. (2015). RYD UD I 3.000 EUROPÆISKE SKATTEREGLER OG HALVÉR SELSKABSSKATTEN I EU. *NOTAT*, 1-15. Retrieved from http://thinkeuropa.dk/sites/default/files/notat_ryd_ud_i_3000_europaeiske_skatteregler_og_halver_selskabskatten.pdf

Jusinfo.no: Prøving av forholdsmessighet. (2017). Retrieved from <http://jusinfo.no/index.php?site=default/721/1285/1332/1335>

Karageorgou, V. (2017). Transparency principle as an evolving principle of EU law: Regulative contours and implications, 2-12.

Kornhauser, L. (1982). An Economic Analysis of the Choice between Enterprise and Personal Liability for Accidents. *California Law Review*, 70(6), 1345-1392. doi: 10.2307/3480271

Kornhauser, L., & N. Zalta, E. (2017). The Economic Analysis of Law. Retrieved from <https://plato.stanford.edu/entries/legal-econanalysis/>

Krawiec, K. (2003). Cosmetic Compliance and the Failure of Negotiated Governance. *SSRN Electronic Journal*, 487-538. doi: 10.2139/ssrn.448221

Linklaters. (2017). *You've got mail: A randomised field experiment on tax evasion* (pp. 4-98). Retrieved from https://www.allens.com.au/pubs/pdf/ibo/CorporateCriminalLiabilityPublication_2016.pdf

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) - Lovdata. (2018). Retrieved from <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14?q=skatteloven>

Lyons, L. (2017). Deferred Prosecution Agreements, Non-Prosecution Agreements and Monitoring Services. Retrieved from <http://www.marcumllp.com/insights-news/deferred-prosecution-agreements-non-prosecution-agreements-and-monitoring-services>

-
- Makinwa, A. (2015). *Negotiated settlements for corruption offences: A European Perspective* (pp. 1-15). Eleven International Publishing.
- Markoff, G. (2012). Arthur Andersen and the Myth of the Corporate Death Penalty: Corporate Criminal Convictions in the Twenty-First Century. *SSRN Electronic Journal*, 797-836. doi: 10.2139/ssrn.2132242
- Oded, S. (2011). Inducing corporate compliance: A compound corporate liability regime. *International Review Of Law And Economics*, 31(4), 272-283. doi: 10.1016/j.irl.2011.08.001
- Pitt, H., & Groskaufmanis, K. (1990). Minimizing Corporate Civil and Criminal Liability: A Second Look at Corporate Codes of Conduct, 78 *Geo. L. J.* 1559 (1989-1990).
- Polinsky, A., & Shavell, S. (1993). Should employees be subject to fines and imprisonment given the existence of corporate liability?. *International Review Of Law And Economics*, 13(3), 239-257. doi: 10.1016/0144-8188(93)90035-4
- Polinsky, A., & Shavell, S. (2006). Public Enforcement of Law. *SSRN Electronic Journal*, 3-70. doi: 10.2139/ssrn.901512
- Ringstad, P., & Jacobsen, S. (2016). *Skjult - Skatteparadis, kapitalflukt og hemmelighold* (2nd ed., pp. 14-17, 22-24). Tax justice network.
- Regjeringen.no – Justis- og beredskapsdepartementet (2018) Mandat for utredning av reglene om foretaksstraff og korrupsjon. Retrieved from <https://www.regjeringen.no/contentassets/fba213b980cc4f5d90ea9d45dafc0dc2/endelig-mandat8475392.pdf/>
- Robinson, A. (2008). *'CORPORATE CULTURE' AS A BASIS FOR THE CRIMINAL LIABILITY OF CORPORATIONS*. United Nations Special Representative of the Secretary General for Business and Human Rights. Retrieved from <https://business-humanrights.org/sites/default/files/reports-and-materials/Allens-Arthur-Robinson-Corporate-Culture-paper-for-Ruggie-Feb-2008.pdf>

Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. *Research methods for business students* (pp. 174-175, 162-165, 716).

Shavell, S. (1997). The optimal level of corporate liability given the limited ability of corporations to penalize their employees. *International Review Of Law And Economics*, 17(2), 203-213. doi: 10.1016/s0144-8188(97)00003-3

Skatt i Norge. (2017). Retrieved from https://no.wikipedia.org/wiki/Skatt_i_Norge

Skatteetaten - Tilleggsskatt. (2017). Retrieved from <http://www.skatteetaten.no/no/Bedrift-og-organisasjon/frister-attester-og-regnskap/tilleggsskatt/>

Slemrod, J. (2007). Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion. *JOURNAL OF ECONOMIC PERSPECTIVES*, 25-48.

Soltes, E. (2016). *Why they do it* (pp. 47-99).

Søreide, T. (2016). *Corruption and criminal justice* (pp. 7, 20-22, 76-115, 119-165, 167-204, 206-232). Cheltenham: Edward Elgar Publishing.

Søreide, T. (2017). Hva gjør vi med Økokrim?. *E24*. Retrieved from <https://e24.no/kommentarer/oekonomisk-kriminalitet/kommentar-debatten-om-oekokrim-er-paa-feil-spor/24214394>

Søreide, T., & Makinwa, A. (2017). Towards Global Standards in Structured Criminal Settlements for Corruption Offences Project. *The Anti-Corruption Committee Of The International Bar Association*.

Stadler, I., & Castrillo, D. (2004). Settlement in Tax Evasion Prosecution. *Universitat Auto`Noma De Barcelona*, 349-368.

Sunstein, C. (2008). *Behavioral law and economics* (pp. 11-59). Cambridge: Cambridge University Press.

Sykes, A. (1984). The Economics of Vicarious Liability. *The Yale Law Journal*, 93(7), 1231-1280. doi: 10.2307/796257

Sykes, G., & Matza, D. (1957). Techniques of Neutralization: A Theory of Delinquency. *American Sociological Review*, 22(6), 664-670. doi: 10.2307/2089195

Taxation - OECD. (2017). Retrieved from <https://www.oecd.org/g20/topics/taxation/>

Transparency International UK. (2017). Retrieved from <http://www.transparency.org.uk/our-work/business-integrity/bribery-act/>

Tyler, T., & Blader, S. (2005). CAN BUSINESSES EFFECTIVELY REGULATE EMPLOYEE CONDUCT? THE ANTECEDENTS OF RULE FOLLOWING IN WORK SETTINGS. *Academy Of Management Journal*, 48(6), 1143-1158. doi: 10.5465/amj.2005.19573114

Vaughn, R. (2011). Transparency in the Administration of Laws: The Relationship Between Differing Justifications for Transparency and Differing Views of Administrative Law, 969 - 982.

W. Buell, S. (2006). The Blaming Function of Entity Criminal Liability. *Indiana Law Journal*, 474-490.

W. Spicer, M., & A. Becker, L. (1980). Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach. *National Tax Journal*, 1231-1280.

Zimmer, F. (2009). *Internasjonal inntektsskatterett*. Oslo: Universitetsforlaget.

Zsolnai, L. (2013). *Handbook of business ethics*. New York: Peter Lang.

9.2 Sekundær Litteraturliste (data)

(www.dw.com), D. (2017). *German taxman goes after foreign banks* | Business | DW | 04.10.2016. DW.COM. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.dw.com/en/german-taxman-goes-after-foreign-banks/a-35956177>

(www.dw.com), D. (2017). *Liechtenstein bank pays up in tax evasion scandal* | Germany | DW | 16.12.2010. DW.COM. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.dw.com/en/liechtenstein-bank-pays-up-in-tax-evasion-scandal/a-6349645>

(www.dw.com), D. (2017). *Liechtenstein bank pays up in tax evasion scandal* | Germany | DW | 16.12.2010. DW.COM. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.dw.com/en/liechtenstein-bank-pays-up-in-tax-evasion-scandal/a-6349645>

(www.dw.com), D. (2017). *Swiss bank settles German tax probe with 50 million euro payment* | Business | DW | 14.04.2011. DW.COM. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.dw.com/en/swiss-bank-settles-german-tax-probe-with-50-million-euro-payment/a-14988930>

{{metaTags.other['og:title']}}. (2017). {{metaTags.other['og:site_name']}}. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.travelweekly.co.uk/articles/47324/tui-travel-pays-50-million-in-tax-settlement>

€5.2m paid in tax settlement by car dealer Murphy & Gunn. (2017). *The Irish Times*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.irishtimes.com/news/5-2m-paid-in-tax-settlement-by-car-dealer-murphy-gunn-1.425502>

61 PwC Partners Accused of Tax Crimes Over Bonuses in Spain. (2017). *Bloomberg.com*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.bloomberg.com/news/articles/2013-09-25/61-pwc-partners-accused-of-tax-crimes-over-bonuses-in-spain>

Ajax settle over tax probe. (2017). *The World Game*. Retrieved 18 October 2017, from <http://theworldgame.sbs.com.au/article/2005/12/28/ajax-settle-over-tax-probe>

Ansbacher makes €7.5m tax settlement with Revenue. (2017). *The Irish Times*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.irishtimes.com/news/ansbacher-makes-7-5m-tax-settlement-with-revenue-1.965147>

Ansbacher To Settle Irish Tax Claim. (2017). *Tax-news.com*. Retrieved 18 October 2017, from https://www.tax-news.com/news/Ansbacher_To_Settle_Irish_Tax_Claim_14546.html

AstraZeneca pays £505m to settle tax row. (2017). *Financial Times*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.ft.com/content/52f74244-2051-11df-bf2d-00144feab49a>

Bailey brothers to avoid prosecution for tax evasion - Independent.ie. (2017). *Independent.ie*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.independent.ie/irish-news/bailey-brothers-to-avoid-prosecution-for-tax-evasion-26354752.html>

Ballast Nedam Reaches €17.5M Deal Over Bribery Allegations - Law360. (2017). *Law360.com*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.law360.com/articles/403661/ballast-nedam-reaches-17-5m-deal-over-bribery-allegations>

Bank of China Settles Italy Tax Dispute Over Cash Transfers. (2017). *Bna.com*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.bna.com/bank-china-settles-n73014460806/>

Basler Kantonalbank says to pay 38.6 million euros in German tax probe. (2017). *U.S.*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.reuters.com/article/us-swiss-tax-basler-kantonalbank/basler-kantonalbank-says-to-pay-38-6-million-euros-in-german-tax-probe-idUSKBN0OD0EH20150528>

Bauman, B. (2017). *Royal Liechtenstein Bank Pays Tax Evasion Fine - The Sovereign Investor.* *The Sovereign Investor*. Retrieved 17 October 2017, from <http://thesovereigninvestor.com/government-politics/royal-liechtenstein-bank-pays-tax-evasion-fine/>

Bolton Wanderers reached £1.8 million settlement after wrongly reclaiming VAT. (2017). *The Bolton News*. Retrieved 18 October 2017, from http://www.theboltonnews.co.uk/news/11165704.Bolton_Wanderers_were_fined_1_8_million_for_wrongly_claiming_VAT/

Bolton Wanderers settle unpaid tax bill with HMRC. (2017). *Sky Sports*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.skysports.com/football/news/11672/10208896/bolton-wanderers-settle-unpaid-tax-bill-with-hmrc>

Bulgari reaches agreement with Italian fiscal authorities and pays € 48 million - CPP-LUXURY. (2017). *CPP-LUXURY*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.cpp-luxury.com/bulgari-reaches-agreement-with-italian-fiscal-authorities-and-pays-e-48-million/>

Car sales firm hit for ?5m settlement with taxman - Independent.ie. (2017). *Independent.ie*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.independent.ie/irish-news/car-sales-firm-hit-for-5m-settlement-with-taxman-25996306.html>

case, I., police, U., celebration, W., & journalist, M. (2017). *Italy: Apple to pay \$350M to settle Italy tax fraud case.* *ethiXbase*. Retrieved 18 October 2017, from <https://ethixbase.com/eanews/italy-apple-to-pay-350m-to-settle-italy-tax-fraud-case/>

Commerzbank agrees fine for client tax evasion - source. (2017). *U.K.*. Retrieved 17 October 2017, from <http://uk.reuters.com/article/uk-commerzbank-fine/commerzbank-agrees-fine-for-client-tax-evasion-source-idUKKCN0S82G020151015>

Credit Suisse and Italy Settle Dispute Over Undisclosed Offshore Accounts. (2017). *Sherayzen Law Office*. Retrieved 18 October 2017, from <http://sherayzenlaw.com/credit-suisse-and-italy-settle-dispute-undisclosed-offshore-accounts/>

Credit Suisse to pay 150 million euros to settle German tax. (2017). *U.K.*. Retrieved 18 October 2017, from <http://uk.reuters.com/article/uk-creditsuisse/credit-suisse-to-pay-150-million-euros-to-settle-german-tax-idUKTRE78I0YE20110919>

David Chazan. (2017). *McDonald's France faces €300m tax bill over Luxembourg link.* *The Telegraph*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.telegraph.co.uk/business/2016/04/20/mcdonalds-france-faces-300m-tax-bill-over-luxembourg-link/>

Defendants in Gan Bei tax fraud case repay 958,000 euros to state budget. (2017). *Baltictimes.com*. Retrieved 18 October 2017, from https://www.baltictimes.com/defendants_in_gan_bei_tax_fraud_case_repay_958_000_euros_to_state_budget/

Defendants repay close to €1m in Gan Bei tax fraud case. (2017). *Eng.lsm.lv*. Retrieved 18 October 2017, from <http://eng.lsm.lv/article/society/society/defendants-repay-close-to-1m-in-gan-bei-tax-fraud-case.a191997/>

Deutsche Bank Reaches €10-million Settlement for Tax Evasion. (2017). *Handelsblatt Global Edition*. Retrieved 18 October 2017, from <https://global.handelsblatt.com/finance/swiss-slap-on-the-wrist-617858>

FirstRand's Ansbacher to Pay R7,5m in Costs [Business Day, 2003-12-18]. (2017). *Armsdeal-vpo.co.za*. Retrieved 18 October 2017, from http://www.armsdeal-vpo.co.za/articles06/first_rand.htm

Forbes Welcome. (2017). *Forbes.com*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.forbes.com/sites/kellyphillipserb/2015/12/30/apple-agrees-to-pay-italy-nearly-350-million-in-tax-deal/#5f40e89b63ff>

Forbes Welcome. (2017). *Forbes.com*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.forbes.com/sites/afontevicchia/2014/04/22/armani-joins-dolce-gabbana-bulgari-and-prada-settles-tax-evasion-charges-that-cost-high-fashion-1-3b/#26807b574566>

Forbes Welcome. (2017). *Forbes.com*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.forbes.com/sites/kellyphillipserb/2016/06/14/fc-barcelona-agrees-to-hefty-fine-to-settle-tax-evasion-charges-related-to-neymar-signing/#4228b97d207d>

Forbes Welcome. (2017). *Forbes.com*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.forbes.com/sites/kellyphillipserb/2013/06/27/footballer-messi-said-to-have-settled-tax-evasion-case-for-millions/#7cf304356a9f>

France – Global Investigations Review – GIR. (2017). *Globalinvestigationsreview.com*. Retrieved 18 October 2017, from <http://globalinvestigationsreview.com/insight/the-practitioner%E2%80%99s-guide-to-global-investigations/1079581/france>

Garside, J. (2017). *HSBC pays out £28m over money-laundering claims.* *the Guardian*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.theguardian.com/business/2015/jun/04/hsbc-fined-278m-over-money-laundering-claims>

Garside, J. (2017). *Vodafone in multimillion tax deal over Irish office.* *the Guardian*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.theguardian.com/business/2013/aug/18/vodafone-tax-deal-irish-office>

Glaxo to pay \$3.1bn to settle 17-year tax case. (2017). *the Guardian*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.theguardian.com/business/2006/sep/12/glaxosmithklinebusiness>

Goodman, M. (2017). *Chelsea's £6m bill from HMRC.* *The times.co.uk*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.thetimes.co.uk/article/chelseas-pound6m-bill-from-hmrc-pw9bp09m6n0>

Google to pay \$334 million to settle Italian tax dispute. (2017). *U.S.*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.reuters.com/article/us-google-italy-tax/google-to-pay-334-million-to-settle-italian-tax-dispute-idUSKBN1801CP>

Google to pay €306m to settle Italian tax dispute. (2017). *The Irish Times*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.irishtimes.com/business/technology/google-to-pay-306m-to-settle-italian-tax-dispute-1.3071370>

Greek Gold disrupting the internal market: on state aid, tax evasion, and environmental destruction - Leiden Law Blog. (2017). *Leidenlawblog.nl*. Retrieved 18 October 2017, from <http://leidenlawblog.nl/articles/greek-gold-disrupting-the-internal-market-on-state-aid-tax-evasion>

GTECH agrees Italian tax settlement - Gaming Intelligence. (2017). *Gamingintelligence.com*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.gamingintelligence.com/finance/23671-gtech-agrees-italian-tax-settlement>

HSBC 'helped clients dodge tax'. (2017). *BBC News*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.bbc.com/news/business-31248913>

HSH Nordbank: Bank pays €22 mn for Luxembourg tax evasion activities. (2017). *Wort.lu*. Retrieved 17 October 2017, from <https://www.wort.lu/en/business/hsh-nordbank-bank-pays-22-mn-for-luxembourg-tax-evasion-activities-55d483850c88b46a8ce5e993#>

IFF reaches settlement on income tax disputes with Spain. (2017). *worldofchemicals.com*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.worldofchemicals.com/media/iff-reaches-settlement-on-income-tax-disputes-with-spain/3763.html>

JPMorgan 'close to £500m UK tax settlement'. (2017). *Telegraph.co.uk*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.telegraph.co.uk/finance/newsbysector/banksandfinance/9731177/JPMorgan-close-to-500m-UK-tax-settlement.html>

Kelso, P. (2017). *Premier League sides forced to pay back millions of pounds in tax after crackdown on image rights deals*. *Telegraph.co.uk*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.telegraph.co.uk/sport/football/news/9082870/Premier-League-sides-forced-to-pay-back-millions-of-pounds-in-tax-after-crackdown-on-image-rights-deals.html>

Kollewe, J. (2017). *Smirnoff owner Diageo to pay HMRC £107m in 'Google tax' crackdown*. *the Guardian*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.theguardian.com/business/2017/may/10/diageo-to-pay-revenue-107m-in-google-tax-crackdown>

KPMG pays €7 million to settle Dutch bribery case - The FCPA Blog - The FCPA Blog. (2017). *Fcpablog.com*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.fcpablog.com/blog/2014/1/13/kpmg-pays-7-million-to-settle-dutch-bribery-case.html>

Leaked files reveal new detail in French UBS tax evasion case - International Consortium of Investigative Journalists. (2017). *International Consortium of Investigative Journalists*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.icij.org/blog/2016/02/leaked-files-reveal-new-detail-french-ubs-tax-evasion-case>

Legorano, G. (2017). *Google reaches tax settlement in Italy*. *MarketWatch*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.marketwatch.com/story/google-reaches-tax-settlement-in-italy-2017-05-04>

Letter, T. (2017). *GSK pays \$3.1 billion to settle transfer pricing tax dispute with US I*. *Thepharmaletter.com*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.thepharmaletter.com/article/gsk-pays-3-1-billion-to-settle-transfer-pricing-tax-dispute-with-us-irs>

LGT Bank Fine Settlement Ends Tax Evasion Proceedings. (2017). *Tax-news.com*. Retrieved 17 October 2017, from https://www.tax-news.com/news/LGT_Bank_Fine_Settlement_Ends_Tax_Evasion_Proceedings_46881.html

LGT Bank Fine Settlement Ends Tax Evasion Proceedings. (2017). *Tax-news.com*. Retrieved 18 October 2017, from https://www.tax-news.com/news/LGT_Bank_Fine_Settlement_Ends_Tax_Evasion_Proceedings_46881.html

Lunan, C., & Lunan, C. (2017). *Safilo Group to Pay \$21 Million to Settle Italian Tax Dispute | SGB Online*. *Sgbonline.com*. Retrieved 18 October 2017, from <https://sgbonline.com/safilo-group-to-pay-21-million-to-settle-italian-tax-dispute/>

Luxottica Will Also Pay Millions to Settle Italian Tax Dispute - Boardsport SOURCE. (2017). *Boardsport SOURCE*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.boardsportsource.com/2014/03/04/luxottica-will-also-pay-millions-to-settle-italian-tax-dispute/>

Macalister, T. (2017). *Starbucks pays corporation tax in UK for first time in five years.* *the Guardian*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.theguardian.com/business/2013/jun/23/starbucks-pays-corporation-tax>

McDonald's hit by French tax bill. (2017). *Financial Times*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.ft.com/content/0ec49180-06dc-11e6-a70d-4e39ac32c284>

Medical consultant makes €890,000 settlement with Revenue. (2017). *Irishexaminer.com*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.irishexaminer.com/business/medical-consultant-makes-890000-settlement-with-revenue-434073.html>

Newcastle United Settle HMRC Dispute Over Players Image Rights - iSportConnect. (2017). *iSportConnect*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.isportconnect.com/newcastle-united-settle-hmrc-dispute-over-players-image-rights/>

Newcastle Utd managing director arrested in football tax inquiry. (2017). *Financial Times*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.ft.com/content/96404906-2a6c-11e7-bc4b-5528796fe35c?mhq5j=e6>

Outcry over diamond fraud settlement | Flanders Today. (2017). *Flanderstoday.eu*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.flanderstoday.eu/business/outcry-over-diamond-fraud-settlement>

Pandora to pay \$151 million in tax settlement. (2017). *U.S.*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.reuters.com/article/us-pandora-settlement/pandora-to-pay-151-million-in-tax-settlement-idUSKBN0NS0HW20150507>

penalties, C. (2017). *Coutts hit with £75m tax evasion penalties.* *Wealth Manager*. Retrieved 18 October 2017, from <http://citywire.co.uk/wealth-manager/news/coutts-hit-with-75m-tax-evasion-penalties/a884996>

Premier League clubs settles tax dispute over image rights payments. (2017). *Out-law.com*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.out-law.com/en/articles/2012/march1/premier-league-clubs-settles-tax-dispute-over-image-rights-payments/>

Public prosecutor settles KPMG office tax evasion case - DutchNews.nl. (2017). *DutchNews.nl*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.dutchnews.nl/news/archives/2017/07/public-prosecutor-settles-kpmg-office-tax-evasion-case/>

PwC paid Spanish government 32m to stop employees going to jail for fraud | ICAEW Economia. (2017). *Economia.icaew.com*. Retrieved 18 October 2017, from

<http://economia.icaew.com/news/april-2016/pwc-paid-spanish-government-32m-to-stop-employees-going-to-jail-for-fraud>

Rawlinson, K. (2017). *Google agrees to pay British authorities £130m in back taxes. the Guardian*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.theguardian.com/technology/2016/jan/22/google-agrees-to-pay-hmrc-130m-in-back-taxes>

Revealed: Omega Diamond's Fraudulent Settlement with Belgian Government - Open source investigations. (2017). *Open source investigations*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.opensourceinvestigations.com/corruption/revealed-omega-diamonds-fraudulent-settlement-belgian-government/>

Siemens reaches record \$1.6 billion settlement with US and German authorities | Lexology. (2017). *Lexology.com*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=8899a469-4d50-4ff7-b870-daba60f3821d>

Sikarwar, D. (2017). *Nokia tax case: Finland seeks negotiated settlement with India under bilateral tax treaty. The Economic Times*. Retrieved 18 October 2017, from <http://economictimes.indiatimes.com/news/economy/finance/nokia-tax-case-finland-seeks-negotiated-settlement-with-india-under-bilateral-tax-treaty/articleshow/19940240.cms>

Solomon, B. (2017). *PokerStars Italy Settle Tax Dispute For €5.9M. Onlinepoker.net*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.onlinepoker.net/poker-news/poker-stocks-financials/pokerstars-italy-settle-tax-dispute-59m/28546>

Spain drops Botín family tax evasion probe. (2017). *Financial Times*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.ft.com/content/23a87a82-a40f-11e1-8878-00144feabdc0>

Swiss bank enters plea bargain in France over tax fraud - Times of India. (2017). *The Times of India*. Retrieved 18 October 2017, from <http://timesofindia.indiatimes.com/business/international-business/Swiss-bank-enters-plea-bargain-in-France-over-tax-fraud/articleshow/50674071.cms>

Swiss Bank Reaches German Tax Settlement. (2017). *Tax-news.com*. Retrieved 18 October 2017, from https://www.tax-news.com/news/Swiss_Bank_Reaches_German_Tax_Settlement_73113.html

Tax evasion case settled amicably for record amount. (2017). *flandersnews.be*. Retrieved 18 October 2017, from <http://deredactie.be/cm/vrtnieuws.english/News/1.1078042>

Tax evasion charges dropped at Ajax. (2017). *New Europe*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.neweurope.eu/article/tax-evasion-charges-dropped-ajax/>

Tax evasion: Luxembourg's BCEE pays a fine of 14 million euros. (2017). *Wort.lu*. Retrieved 17 October 2017, from <https://www.wort.lu/en/business/tax-evasion-luxembourg-s-bcee-pays-a-fine-of-14-million-euros->

[5864e43253590682cafl6f7e?utm_campaign=magnet&utm_source=article_page&utm_medium=related_articles](https://www.theguardian.com/business/2015/dec/09/rbs-pays-238m-to-settle-tax-evasion-inquiry-into-coutts-swiss-operation)

The first French financial plea bargain » Taylor Wessing. (2017). *United-kingdom.taylorwessing.com*. Retrieved 18 October 2017, from <https://united-kingdom.taylorwessing.com/en/the-first-french-financial-plea-bargain>

The first French financial plea bargain » Taylor Wessing. (2017). *United-kingdom.taylorwessing.com*. Retrieved 18 October 2017, from <https://united-kingdom.taylorwessing.com/en/the-first-french-financial-plea-bargain>

Treanor, J. (2017). *RBS pays €23.8m to settle tax evasion inquiry into Coutts' Swiss operation*. *the Guardian*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.theguardian.com/business/2015/dec/09/rbs-pays-238m-to-settle-tax-evasion-inquiry-into-coutts-swiss-operation>

Turra, A., & Turra, A. (2017). *Luxottica Group to Settle Up With Italian Revenue Agency*. *WWD*. Retrieved 18 October 2017, from <http://wwd.com/fashion-news/fashion-scoops/settling-up-7305031/>

UBS pays €300m to settle probe into tax evasion. (2017). *Financial Times*. Retrieved 17 October 2017, from <https://www.ft.com/content/23a009e6-1713-11e4-8617-00144feabdc0>

UBS pays out in German tax case as lawsuits target private bank. (2017). *U.S.*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.reuters.com/article/us-ubs-ag-results/ubs-pays-out-in-german-tax-case-as-lawsuits-target-private-bank-idUSKBN0FY09M20140729>

UBS to face trial in France over tax fraud charges. (2017). *The Straits Times*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.straitstimes.com/world/europe/ubs-to-face-trial-in-france-over-tax-fraud-charges>

Unicredit's German unit in talks to strike tax deal with authorities - sources. (2017). *U.S.*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.reuters.com/article/unicredit-germany-tax/unicredits-german-unit-in-talks-to-strike-tax-deal-with-authorities-sources-idUSL5N0ZU2O820150714>

UPDATE 1-Praxair to pay \$500 mln to settle tax dispute. (2017). *U.K.*. Retrieved 18 October 2017, from <http://uk.reuters.com/article/praxair/update-1-praxair-to-pay-500-mln-to-settle-tax-dispute-idUKN1512633720101215>

Wearden, G. (2017). *AstraZeneca settles tax dispute and saves \$1bn*. *the Guardian*. Retrieved 18 October 2017, from <https://www.theguardian.com/business/2011/mar/28/astrazeneca-tax-refund-hmrc-irs>

Why McDonald's and Google are in trouble in Europe. (2017). *Washington Post*. Retrieved 18 October 2017, from https://www.washingtonpost.com/business/economy/why-mcdonalds-and-google-are-in-trouble-in-europe/2016/05/31/78d091c0-2417-11e6-aa84-42391ba52c91_story.html?utm_term=.69982cbfbf1d

WIRE, B. (2017). *IFF Reaches Settlement on Income Tax Disputes with Spain*. *Businesswire.com*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.businesswire.com/news/home/20120802005650/en/IFF-Reaches-Settlement-Income-Tax-Disputes-Spain>

WIRE, B. (2017). *IFF Reaches Settlement on Income Tax Disputes with Spain*. *Businesswire.com*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.businesswire.com/news/home/20120802005650/en/IFF-Reaches-Settlement-Income-Tax-Disputes-Spain>

Wright, O. (2017). *Starbucks ready to agree tax settlement as sales slump*. *The Independent*. Retrieved 18 October 2017, from <http://www.independent.co.uk/news/uk/home-news/starbucks-ready-to-agree-tax-settlement-as-sales-slump-8386830.html>

кырс, T. (2017). *2 Estonian companies found guilty of EUR 550,000 VAT fraud*. *The Baltic Course | Baltic States news & analytics*. Retrieved 18 October 2017, from http://www.baltic-course.com/eng/markets_and_companies/?doc=114711

10. Appendiks

10.1 Data

Selskap	Land	Ar	Selskapets gevinst	Reaksjon	Bot uspesifisert	Spesifisert straff	Spesifisert erlatning	Reaksjon / Selskapets gevinst	Straffereduksjon	Forpliktelse til regelletterterveise	Individuelt ansvar	Grunnlag for reaksjon
HSH Nordbank	Tyskland	2015	Ukjent	€ 22 000 000	€ 22 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	Ukjent	Ja	Nei	Nei	Tilrettelegging av skatteunndragelse
Barque et Caisse d'Epargne de l'Etat	Tyskland	2016	Ukjent	€ 14 000 000	€ 14 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	Ukjent	Nei	Nei	Nei	Tilrettelegging av skatteunndragelse
Commerzbank	Tyskland	2015	Ukjent	€ 17 000 000	€ 17 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	Ukjent	Nei	Nei	Nei	Tilrettelegging av skatteunndragelse
UBS	Tyskland	2014	Ukjent	€ 302 000 000	€ 302 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	Ukjent	Nei	Ja	Nei	Tilrettelegging av skatteunndragelse
LGT Bank	Tyskland	2010	Ukjent	€ 49 600 000	€ 49 600 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	Ukjent	Nei	Nei	Ja	Tilrettelegging av skatteunndragelse
Deutsche Bank	Tyskland	2016	Ukjent	€ 10 000 000	€ 10 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	Ukjent	Nei	Nei	Nei	Tilrettelegging av skatteunndragelse
Uniredit- HypoVereinsbank	Tyskland	2015	Ukjent	€ 20 000 000	€ 20 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	Ukjent	Nei	Nei	Nei	Tilrettelegging av skatteunndragelse
Royal bank of Scotland	Tyskland	2014	Ukjent	€ 238 000 000	€ 238 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	Ukjent	Nei	Nei	Nei	Tilrettelegging av skatteunndragelse
Akka Wälsch Privatbank	Tyskland	2016	Ukjent	€ 5 400 000	€ 5 400 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	Ukjent	Nei	Ja	Nei	Tilrettelegging av skatteunndragelse
Zurch Cantonal Bank	Tyskland	2016	Ukjent	€ 5 700 000	€ 5 700 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	Ukjent	Ja	Nei	Nei	Tilrettelegging av skatteunndragelse
Basler Cantonalbank	Tyskland	2015	Ukjent	€ 38 600 000	€ 38 600 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	100 %	Nei	Nei	Nei	Tilrettelegging av skatteunndragelse
Credit Suisse	Tyskland	2011	Ukjent	€ 150 000 000	€ 150 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	Ukjent	Nei	Nei	Ja	Tilrettelegging av skatteunndragelse
Julius Baer	Tyskland	2011	Ukjent	€ 50 000 000	€ 50 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	Ukjent	Nei	Nei	Nei	Tilrettelegging av skatteunndragelse
Simons	Tyskland	2007	Ukjent	€ 378 000 000	€ 378 000 000	Ikke spesifisert	€ 378 000 000	Ukjent	Nei	Ja	Ja	Skatteunndragelse
McDonalds	Frankrike	2016	€ 660 000 000	€ 300 000 000	Ikke spesifisert	€ 100 000 000	€ 200 000 000	45 %	Nei	Nei	Nei	Skatteomgjørelse
Reyl	Frankrike	2016	€ 4 800 000	€ 2 800 000	€ 2 800 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	58 %	Nei	Nei	Nei	Tilrettelegging av skatteunndragelse
HSBC	Frankrike	2017	€ 142 000 000	€ 300 000 000	Ikke spesifisert	€ 158 000 000	€ 142 000 000	21 %	Nei	Ja	Nei	Skatteunndragelse
Google	UK	2016	Ukjent	€ 159 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 159 000 000	Ukjent	Nei	Ja	Nei	Skatteomgjørelse
Starbucks	UK	2012	Ukjent	€ 20 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 20 000 000	Ukjent	Ja	Ja	Nei	Skatteomgjørelse
AstraZeneca	UK	2010	Ukjent	€ 505 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 505 000 000	Ukjent	Nei	Nei	Nei	Skatteomgjørelse
JPMorgan	UK	2012	Ukjent	€ 500 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 500 000 000	Ukjent	Nei	Nei	Ja	Tilrettelegging av skatteunndragelse
Diageo - Smirnoff	UK	2017	Ukjent	€ 107 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 107 000 000	Ukjent	Nei	Ja	Nei	Skatteomgjørelse
Newcastle Football Club	UK	2012	€ 5 000 000	Ukjent	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	Ukjent	Nei	Nei	Nei	Skatteunndragelse
Chelsea	UK	2012	€ 5 000 000	€ 6 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 6 000 000	120 %	Nei	Nei	Nei	Skatteunndragelse
Bolton Wanderers	UK	2016	€ 2 200 000	€ 2 200 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 2 200 000	100 %	Nei	Nei	Nei	Skatteunndragelse
Arsenal	UK	2015	€ 11 000 000	€ 11 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 11 000 000	100 %	Nei	Nei	Nei	Skatteomgjørelse
Vodafone	UK	2009	Ukjent	€ 125 000 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 125 000 000 000	Ukjent	Ja	Ja	Nei	Skatteomgjørelse
Vodafone	UK	2013	Ukjent	€ 67 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 67 000 000	Ukjent	Ja	Ja	Nei	Skatteomgjørelse
Goldman Sachs	UK	2010	Ukjent	€ 465 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 465 000 000	Ukjent	Nei	Nei	Nei	Skatteomgjørelse
GlascoSmithKline	UK	2012	€ 34 720 000	Ukjent	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	Ukjent	Nei	Ja	Nei	Skatteomgjørelse
OmegaDiamond	Belgia	2013	€ 2 500 000 000	€ 160 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 160 000 000	6 %	Nei	Nei	Nei	Skatteunndragelse
Henco of Herentals	Belgia	2011	Ukjent	€ 100 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 100 000 000	Ukjent	Ja	Ja	Nei	Skatteunndragelse
Tui Travel	Spania	2014	€ 30 000 000	€ 50 000 000	Ikke spesifisert	€ 20 000 000	€ 30 000 000	167 %	Ja	Ja	Nei	Skatteunndragelse
Barcelona Football Club	Spania	2016	€ 93 000 000	€ 14 800 000	Ikke spesifisert	€ 5 500 000	€ 9 300 000	16 %	Nei	Nei	Nei	Skatteunndragelse
PwC	Spania	2016	€ 28 000 000	€ 37 000 000	Ikke spesifisert	€ 9 000 000	€ 28 000 000	132 %	Ja	Nei	Nei	Skatteunndragelse
Praxair	Spania	2010	€ 500 000 000	€ 500 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 500 000 000	100 %	Nei	Nei	Nei	Skatteunndragelse
IFF Inc	Spania	2012	Ukjent	€ 86 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 86 000 000	Ukjent	Ja	Ja	Nei	Skatteomgjørelse
Murphy & Gunn	Irland	2005	Ukjent	€ 36 700 000	Ikke spesifisert	€ 35 000 000	€ 1 700 000	Ukjent	Nei	Nei	Ja	Skatteunndragelse
O'Keefe Developments Limited	Irland	2016	Ukjent	€ 895 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 895 000	Ukjent	Nei	Nei	Ja	Skatteunndragelse
EL McGottigan & Sons	Irland	2016	Ukjent	€ 733 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 733 000	Ukjent	Nei	Nei	Ja	Skatteunndragelse
Highball	Irland	2016	Ukjent	€ 669 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 669 000	Ukjent	Nei	Nei	Ja	Skatteunndragelse
Bovale	Irland	2006	Ukjent	€ 25 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 25 000 000	Ukjent	Nei	Nei	Ja	Skatteunndragelse
Ansbacher	Irland	2003	€ 30 000 000	€ 7 500 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 7 500 000	25 %	Nei	Nei	Nei	Skatteunndragelse
Apple Distribution International	Irland	2014	Ukjent	Ukjent	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	Ukjent	Nei	Nei	Nei	Skatteomgjørelse
Google	Italia	2017	€ 250 000 000	€ 306 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 306 000 000	122 %	Nei	Ja	Nei	Skatteomgjørelse
Apple	Italia	2015	€ 879 000 000	€ 318 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 318 000 000	36 %	Nei	Nei	Ja	Skatteunndragelse
Giorgio Armani	Italia	2014	Ukjent	€ 270 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 270 000 000	Ukjent	Nei	Nei	Nei	Skatteunndragelse
Credit Suisse	Italia	2016	Ukjent	€ 109 500 000	Ikke spesifisert	€ 1 000 000	€ 108 500 000	Ukjent	Nei	Nei	Nei	Tilrettelegging av skatteunndragelse
PokerStars	Italia	2015	€ 85 000 000	€ 5 900 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 5 900 000	7 %	Nei	Ja	Nei	Skatteomgjørelse
Bank of China	Italia	2017	Ukjent	€ 20 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 20 000 000	Ukjent	Nei	Nei	Ja	Tilrettelegging av skatteunndragelse
GTECH	Italia	2013	Ukjent	€ 34 700 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 34 700 000	Ukjent	Nei	Nei	Nei	Skatteomgjørelse
Elvgart Group	Italia	2014	€ 91 000 000	€ 38 493 568	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 38 493 568	42 %	Nei	Nei	Nei	Skatteunndragelse
Luxottica	Italia	2013	Ukjent	€ 33 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 33 000 000	Ukjent	Nei	Nei	Nei	Skatteomgjørelse
Safflo Group	Italia	2014	Ukjent	€ 27 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 27 000 000	Ukjent	Nei	Nei	Nei	Skatteomgjørelse
Prada Holding	Italia	2014	€ 400 000 000	€ 400 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 400 000 000	100 %	Ja	Nei	Nei	Skatteunndragelse
Ajax	Nederland	2005	€ 5 200 000	€ 500 000	€ 500 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	10 %	Nei	Nei	Nei	Skatteunndragelse
KPMG	Nederland	2017	€ 13 500 000	€ 8 000 000	€ 8 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	59 %	Nei	Nei	Ja	Skatteunndragelse
Ballast nedam	Nederland	2012	€ 12 500 000	€ 17 500 000	Ikke spesifisert	€ 5 000 000	€ 12 500 000	140 %	Ja	Nei	Nei	Skatteunndragelse
Pandora	Danmark	2015	€ 151 000 000	€ 151 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 151 000 000	100 %	Nei	Nei	Nei	Skatteomgjørelse
Microsoft	Danmark	2013	Ukjent	€ 100 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 100 000 000	Ukjent	Nei	Nei	Nei	Skatteomgjørelse
ADSV Group	Estland	2014	€ 440 000	€ 474 000	Ikke spesifisert	€ 90 000	€ 384 000	108 %	Nei	Nei	Ja	Skatteunndragelse
Zonux	Estland	2014	€ 110 000	€ 106 000	Ikke spesifisert	€ 10 000	€ 96 000	96 %	Nei	Nei	Nei	Skatteunndragelse
HSBC	Sveits	2015	€ 28 000 000	€ 28 000 000	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert	€ 28 000 000	100 %	Ja	Ja	Nei	Skatteunndragelse

10.2 Åpenhetsanalyse

Selskap	Selskapets gevinst	Reaksjon (uspesifisert)	Bot	Erstatning	Bot og/eller erstatning (0/2)	Bot/Estimert gevinst	Staffereduksjon	Total score	Åpenhet rating	Grad av transparency
Banque et Caisse d'Epargne de l'Etat	0		1	0	0	0	0	0	1	20 %
Commerzbank	0		1	0	0	0	0	0	1	20 %
UBS	0		1	0	0	0	0	0	1	20 %
LGT Bank	0		1	0	0	0	0	0	1	20 %
Deutsche Bank	0		1	0	0	0	0	0	1	20 %
Unicredit- HypoVereinsbank	0		1	0	0	0	0	0	1	20 %
Royal bank of Scotland	0		1	0	0	0	0	0	1	20 %
Akte Walsler Privatbank	0		1	0	0	0	0	0	1	20 %
Basler Cantonalbank	0		1	0	0	0	0	0	1	20 %
Credit Suisse	0		1	0	0	0	0	0	1	20 %
Julius Baer	0		1	0	0	0	0	0	1	20 %
Newcastle Football Club	1		0	0	0	0	0	0	1	20 %
GlaxoSmithKline	1		0	0	0	0	0	0	1	20 %
Apple Distribution International	0		0	0	0	0	0	0	0	0 %
HSB Nordbank	0		1	0	0	0	0	1	2	40 %
Zurich Cantonal Bank	0		1	0	0	0	0	1	2	40 %
Siemens	0		0	0	1	2	0	0	2	40 %
Google	0		0	0	1	2	0	0	2	40 %
Starbucks	0		0	0	1	2	0	1	3	60 %
AstraZeneca	0		0	0	1	2	0	0	2	40 %
JPMorgan	0		0	0	1	2	0	0	2	40 %
Diageo - Smirnoff	0		0	0	1	2	0	0	2	40 %
Vodafone	0		0	0	1	2	0	1	3	60 %
Vodafone	0		0	0	1	2	0	1	3	60 %
Goldman Sachs	0		0	0	1	2	0	0	2	40 %
Henco of Herentals	0		0	0	1	2	0	1	3	60 %
IFF Inc	0		0	0	1	2	0	1	3	60 %
Murphy & Gunn	0		0	1	1	2	0	0	2	40 %
O'Keefe Developments Limited	0		0	0	1	2	0	0	2	40 %
EL McGelligan & Sons	0		0	0	1	2	0	0	2	40 %
Highball	0		0	0	1	2	0	0	2	40 %
Bovale	0		0	0	1	2	0	0	2	40 %
Giorgio Armani	0		0	0	1	2	0	0	2	40 %
Credit Suisse	0		0	1	1	2	0	0	2	40 %
Bank of China	0		0	0	1	2	0	0	2	40 %
GTECH	0		0	0	1	2	0	0	2	40 %
Luxottica	0		0	0	1	2	0	0	2	40 %
Safilo Group	0		0	0	1	2	0	0	2	40 %
Ajax	1		1	0	0	0	1	0	3	60 %
KPMG	1		1	0	0	0	1	0	3	60 %
Microsoft	0		0	0	1	2	0	0	2	40 %
McDonalds	1		0	1	1	2	1	0	4	80 %
Reyl	1		0	1	0	2	1	0	4	80 %
HSBC	1		0	0	1	2	1	0	4	80 %
Chelsea	1		0	0	1	2	1	0	4	80 %
Bolton Wanderers	1		0	0	1	2	1	0	4	80 %
Arsenal	1		0	0	1	2	1	0	4	80 %
OmegaDiamond	1		0	0	1	2	1	0	4	80 %
Tui Travel	1		0	1	1	2	1	1	5	100 %
Barcelona Football Club	1		0	1	1	2	1	0	4	80 %
PwC	1		0	1	1	2	1	1	5	100 %
Praxair	1		0	0	1	2	1	0	4	80 %
Arnsbacher	1		0	0	1	2	1	0	4	80 %
Google	1		0	0	1	2	1	0	4	80 %
Apple	1		0	0	1	2	1	0	4	80 %
PokerStars	1		0	0	1	2	1	0	4	80 %
Bvlgari Group	1		0	0	1	2	1	0	4	80 %
Prada Holding	1		0	0	1	2	1	1	5	100 %
Ballast nedam	1		0	1	1	2	1	0	4	80 %
Pandora	1		0	1	1	2	1	0	4	80 %
ADSV Group	1		0	1	1	2	1	0	4	80 %
Zornix	1		0	1	1	2	1	0	4	80 %
HSBC	1		0	0	1	2	1	1	5	100 %
Gjennomsnitt									53 %	Middels

10.3 Sammendrag av saker

Selskap	Domstol/ Myndigheter	Myndigheter	År	Sammendrag
HSH Nordbank	Cologne	Tyskland	2015	Banken skal angivelig ha hjulpet tyske klienter med å skjule eiendeler som en del av en skatteundragelsesmetode. Metoden gikk ut på å etablere tomme selskaper i Panama, men banken skal gjennom dialog med påtalemyndighetene kommet frem til et forlik. Hverken myndigheter eller selskap vil kommentere saken
Banque et Caisse d'Epargne de l'Etat	Cologne	Tyskland	2016	Nasjonalbank i Luxemburg skal angivelig ha hjulpet tyske klienter med skatteundragelse. Tyske myndigheter startet etterforskning og hadde betydelig mistanker om skattekriminalitet, men inngikk et forlik med banken. Banken slår fast i en pressemelding at de ikke er skyldige, men godtok en bot. Selskapets ansatte vil ikke bli etterforsket. Hverken myndighet eller selskap vil bekrefte beløpet som banken betalte til myndighetene.
Commerzbank	Cologne	Tyskland	2015	Den nest største banken i Tyskland skal ha hjulpet klienter å unndra skatt. Banken godtok en bot og melder at de er villig til å samarbeide med myndighetene fremover. Utover dette vil hverken myndigheter eller selskapet kommentere saken
UBS	Bochum	Tyskland	2014	Banken hjalp tyske klienter unndra skatt i en åreke. For å stanse etterforskningen godtok banken å betale en betydelig sum til myndighetene. Beløpet skal angivelig være ment som en bot. Banken ble også etterforsket i Belgia og Frankrike, hvor flere kontorer ble raidet. Informasjonen rundt saken ble først kjent via selskapets halvårsrapportering i en note om avsetning. Selskapet har tidligere avsatt 500 millioner Euro, men det viste seg at avsetningen var for stor. Vidre hevder banken at 95% av deres kunder er tax compliant, men at de jobber mot en 100% ren portefølje
LGT Bank	Bochum	Tyskland	2010	LGT Bank fra Liechtenstein inngikk en avtale med tyske myndigheter og unngikk rettslig forfølgelse ved å betale en bot. Banken skal angivelig ha hjulpet tyske klienter unndra skatt. Resultatet ble en delt bot mellom selskapet og 45 ansatte. 3,6 millioner Euro betales av ansatte.
Deutsche Bank	Cologne	Tyskland	2016	Tysklands største bank forhandlet seg frem til en avtale etter at banken ble knyttet til skattesvindler i en av bankens sveitsiske datterselskaper. Påtalemyndighetene ville ikke kommentere saken eller gi ut mer detaljert informasjon
Unicredit-HypoVereinsbank	Cologne	Tyskland	2015	Den tyske delen av den italienske banken, hjalp klienter unndra skatt ved å sette opp shell companies i utlandet. Disse selskapene ble blant annet satt i Luxemburg og sørget for at tyskere kunne skjule formue. Hverken selskapet eller påtalemyndighetene var villig til å kommentere saken.
Royal bank of Scotland	Düsseldorf	Tyskland	2014	Den sveitsiske banken skal angivelig ha hjulpet klienter med å unndra skatt i flere år. Primært ved å skjule formue. Morselskapet RBS betaler regningen etter at deres Sveitsiske datterselskap Coutts & Co Ltd, fremforhandlet et forlik med tyske myndigheter. Avtalen skal også verne om tidligere, og nævrende ansatte.
Akte Walsler Privatbank		Tyskland	2016	Svært liten informasjon tilgjengelig, men banken skal angivelig ha hjulpet sine klienter å unndra skatt. Selskapet uttaler at de har blitt mer åpne og har nye rutiner for å behandle internasjonale kunder. Betalingen blir omtalt som en bot.
Zurich Cantonal Bank	Cologne	Tyskland	2016	Den største banken i Sveits opplyste i en pressemelding des. 2016 at de har kommet til enighet med tyske myndigheter. Partene ble enig om at selskapet skal betale en bot, i tillegg skal betalingen dekke alle "affected employees". Betalingen skal være knyttet til ubeskattet formue hos deres klienter. "The bank's white money strategy was an important prerequisite for a consensual agreement with the German judicial authorities"
Basler Cantonalbank		Tyskland	2015	Banken skal angivelig ha skjult formue i sveitsiske kontoer, for sine klienter. Betalingen til myndighetene vil stoppe etterforskningen av banken, men tyske myndigheter leter fortsatt etter pengene som er skjult. Hva bankens betaling til myndighetene består av er ikke spesifisert.
Credit Suisse	Düsseldorf	Tyskland	2011	Banken ble etter lange forhandlinger enig med tyske myndigheter om å betale en betydelig sum for å unngå rettslig forfølgelse av selskap og deres ansatte. Banken skal ha hjulpet sine klienter med å skjule formue i utlandet. "A complex and prolonged legal dispute has been avoided, with an agreed solution that provides legal certainty." Hva betalingen består av er ikke spesifisert.
Julius Baer		Tyskland	2011	Den sveitsiske banken inngikk en avtale med tyske myndigheter som stanset videre etterforskning av bankens klienter og ansatte. Banken skal ha hjulpet privatpersoner med å skjule formue utenfor Tyskland. Banken har selv uttalt at de ikke forventer nye forlik i andre land.
Siemens		Tyskland	2007	"In October 2007, the Company reached a final settlement (tatsächliche Verständigung) with the German tax authorities regarding the deductibility for tax purposes of certain payments at the former Com Group at Siemens AG with respect to fiscal 2000-2006. Pursuant to the settlement, the Company's income tax obligation relating to payments in connection with BCAs, other sales-related agreements with third-party intermediaries and other payments relating to the former Com Group at Siemens AG was determined to be €179 million. Payments of approximately €449 million were determined to be non-deductible for tax purposes. The Company also recorded interest charges of €12 million related to the tax obligations"
McDonalds		Frankrike	2016	Fastfood kjeden mottok en stor regning i "back taxes", etter at det fremkom i Luxemburg leaks at selskapet skal ha flyttet mer enn 2 milliarder inntekter ut av landet. McDonalds er ikke enig i anklagene, men har betalt regningen/boten. Kildene virker noe usikre på det faktiske beløpet. 2 milliarder x 30% effektiv gjennomsnittsskatt
Reyl		Frankrike	2016	I det som omtales som frankrikets første plea bargain hvitsnippsak, ble rettsaken avsluttet med at selskapet forhandlet frem en avtale. Avtalen gikk ut på å tilstå å ha hjulpet klienter unndra skatt. Til gjengjeld ble anklagene mot selskapets ansatte fjernet og banken fikk en bot.
Google	HMRC	UK	2016	HMRC og Google inngikk en avtale om at Google må tilbakebetale noe av saksen de har unngått det siste tiåret. Google har i en åreke unngått vesentlige skattekostnader ved å ta i bruk kreativ skatteplanlegging på kanten til skatteomgåelse. Selskapet har også anerkjent at de vil betale mer skatt i fremtiden og utbetalingen kan ses på som "back taxes". Richard Murphy, direktør for gruppen Tax Research, skal ha uttalt at avtalen var en "special rate of tax that would not be available to anyone else". This sum was deemed as "disproportionately" small" by the Public Accounts Committee. 18 millioner av 130 utgjorde renter. Ingen straff ble gitt.
Starbucks	HMRC	UK	2012	Selskapet hadde tidligere sitt hovedkvarter i Nederland, noe som gjorde selskapet i stand til å unngå skattebetaling i UK til tross for enorme overskudd. Etter at det ble kjent opplevde kjeden sviktende omsetning, og sa seg villig til å "frivillig" betale 20m pund til HMRC. Siden den gang har selskapet flyttet hovedkvarter til UK. Starbucks har opplevd negativ publisitet for deres lave skattebetaling. Det har svekket omdømmet. Selskapet vil også trolig være en bidragsyter for å legge press på andre multinasjonale selskaper slik som Amazon. Betalte kun 8,4 m i skatt, over 14 år. "Over the past three years, Starbucks has reported no profit, and paid no income tax, on sales of 1.2 billion pounds in the UK. McDonald's, by comparison, had a tax bill of over 80 million pounds on 3.6 billion pounds of UK sales. Kentucky Fried Chicken, part of Yum Brands Inc., the no. 3 global restaurant or cafe chain by market capitalization, incurred taxes of 36 million pounds on 1.1 billion pounds in UK sales, according to the accounts of their UK units."
AstraZeneca	HMRC	UK	2010	Det Anglo-Svenske legemiddelselskapet betalte en betydelig sum til HMRC for å avslutte sak mot selskapet. Selskapet skal angivelig ha begått skatteundragelse ved en transerfercing metode. Avtalen vil fjerne all etterforskning rettet mot selskapet. Selskapet betalte null skatt i 2013 og 2014
JPMorgan	HMRC	UK	2012	Selskapet skal ha skjult bonusutbetalinger i offshore kontoer, noe som gjorde banken og deres ansatte i stand til å betale mindre skatt. Selskapet og de ansatte ble bedt om å bidra i avtalen hvor selskapet betaler "back taxes" og bot. Oppsettet ga ansatte i banken opp til 40% høyere lønn som følge av at de ikke betalte skatt.

Diageo - Smirnoff	HMRC	UK	2017	Selskapet skal ha mottatt krav fra HMRC for ytterligere skattebetaling. Selskapet må betale summen på forhånd, men er forberedt på å inngå videre forhandlinger med myndighetene.
Newcastle Football Club	HMRC	UK	2012	Fotballklubben skal ha betalt sine spillerenes lønn gjennom bilderettigheter, fremfor normal lønnsutbetaling. På den måten kunne klubben betale 26% skatt og ikke 50% på spillerutbetalinger. Klubben skal ha inngått en avtale med HMRC, hvor betalingen ikke vil kommenteres. Betalingen er imidlertid lavere enn hva klubben hadde avsatt. Fotballklubber i England vil betale skatt på bilde rettigheter i fremtiden.
Chelsea	HMRC	UK	2012	Fotballklubben er dratt inn i en større skattesak, hvor det er blitt unndratt skatt i forbindelse med spillerlønninger og overganger. Chelsea ble raidet av skattemyndighetene, men endte etterforskningen med å godta en "tax bill".
Bolton Wanderers	HMRC	UK	2016	Bolton Wanderers kom til en enighet med HMRC, hvor klubben forplikter seg til å betale 1,8 millioner pund. «Boten» skyldes feil rapportering av honorarer til agenter. Saken gikk opprinnelig til rettsystemet, men ble etter hvert løst med at myndigheter og klubben ble enig om en forhandlingsavtale. Klubben hevder at de ikke har gjort noe galt, men valgte å betale fordi saken «had gone too long».
Arsenal	HMRC	UK	2015	Arsenal hevder selv at de ikke har gjort noe ulovlig, men måtte tidlig på 2000-tallet tilbakebetale en betydelig skattesum. Summen var ment til å dekke tidligere loopholes som Arsenal hadde utnyttet. Utnyttelsen var ikke direkte ulovlig av loven, men saken ble allikevel avsluttet med forlik.
OmegaDiamond		Belgia	2013	Diamantselskapet skal ha unngått rettsak ved å inngå en avtale med myndighetene hvor selskapet betaler en bot. Omega var mistenkt for å ha hvitvasket inntekter og derav unndratt skatt, fra diamantsalg via Dubai og Sveits. Belgiske myndigheter kunne ventet på videre dokumentasjon fra Sør-Afrika, men valgte den enkle løsningen. Det reddet også Goldberg, selskapets CEO, fra fengselsstraff.
Henco of Herentals		Belgia	2011	Rørselskapet inngikk en avtale med myndighetene i Belgia, og betalet 100m Euro. I tillegg har selskapet lovet å "keep a clean record" de neste 5 årene. Avtalen omtales som den største avtalen for å unngå rettsak i Belgias historie. Bedriften var opprinnelig beskylt for skatteusvindel siden 80 tallet.
Tui Travel		Spania	2014	Reiseselskapet inngikk en avtale med spanske myndigheter, hvor de betalte totalt 50 millioner Euro. 30m skal dekke skattundersøgelser knyttet til to transaksjoner til Balearic øyene, mens 20 gikk regnes som renter og bot. Selskapet hevder også at de har samarbeidet godt med myndighetene og bragte frem ny informasjon.
Murphy & Gunn		Irland	2005	Bilforhandler skal ha inngått en avtale med myndighetene i Irland etter at selskapet hadde blitt tatt for under-declaring av skatt og opprettelse av falske kontoer i utlandet. 3,5 m Euro gikk til bot og renter, mens resten regnes som asset recovery. I tillegg måtte selskapets direktør betale en separat sum på rundt 655 000 Euro.
Google		Italia	2017	Skattetvist med italienske myndigheter. Betalingen betegnes som back taxes fra perioden 2009-2015, hvor selskapet skal ha betalt for lite inntektsskatt. Saken har satt Google i et dårlig lys, og selskapet valgte derfor å avslutte saken gjennom et forlik. Av de 306 millionene, vil 3 millioner gå til Irland.
Apple		Italia	2015	Skattetvist med italienske myndigheter. Apple enig om å betale skattekravet, med bakgrunn i at de er beskyldt for skatteundersøgelser. Selskapet er beskyldt for å ha mislykkes i å vise til inntekt på 880 millioner mellom 2008-2013 i en såkalt profit shifting scheme. Selv mener bedriften at de ikke har gjort noe galt, men aksepterte likevel summen. "A possible six-month jail sentence against Michael Thomas O'Sullivan, a legal representative for Apple in Ireland, has been converted into a €45,000 fine in what appears to be the first criminal charge against an Apple executive, according to the three-page settlement request obtained by POLITICO."
Giorgio Armani	Guardia di Finanz	Italia	2014	Skattetvist med bakgrunn i bruken av utenlandske datterselskaper. Selskapet har ført inntekter gjennom utenlandske enheter og unngått skatt i flere år. Betalingen vil stoppe fremtidige rettsaker mot bedriften. I tillegg var betalingen lavere enn hva klesprodusenten hadde avsatt for i sitt regnskap.
Credit Suisse	Milan	Italia	2016	Banken skal ha skjult kontoer for italienske kunder, på den måten betalte klientene mindre skatt. Avtalen endte etterforskningen som bågikk i lengere tid. "Under Italian law, filing for a settlement does not imply an admission of guilt. 7500000 profit disgorgement. 1 million (administrative penalty)"
PokerStars		Italia	2015	Scheme: transfer pricing. Skattetvist med italienske myndigheter løst ved at morselskapet Amaya betalte myndighetene. Tvist dreier seg om skatteundersøgelser i perioden 2009-2014.
Bank of China	Milan	Italia	2017	Banken mislykkes i å sørge for å at bankoverføringene fra deres klienter ble kontrollert og riktig beskattet. I hovedsak dreide det seg om 4,5 milliarder Euro som er overført fra Kinesiske statsborgere som bor i Italia. Banken betalte summen, men slo fast at "any settlement wasn't an admission of wrongdoing."
GTECH	enzia delle Entr	Italia	2013	Inter-financing transactions. Selskaper valgte å inngå ettersom ettersom: "the lengthy legal process to resolve such controversies, the related costs that further disputes would create, and the uncertainty of their outcomes". Selv om spillerselskapet godtok betalingen uttalte de likevel at "not violated any norm or principle of the Italian tax system".
Bulgari Group		Italia	2014	Mistenkt for å ha unndratt skatt for 77 millioner euro. Estimert unndragelse 91 millioner Euro. Noe av det som klassifiseres som asset recovery kan også inkludere underslag av eiendeler. Selskapet uttalte etterpå at de er sikre på at avtalen sikrer at alle falske beskyldninger droppes.

10.4 Intervjuguide: Abiola W. Makinwa

10.4.1 Om intervjuobjektet

Dr. Abiola Makinwa er førsteamanuensis ved Hague University of Applied Sciences i Nederland, der hun spesielt jobber med “Commercial Law with a special focus on Anti-Corruption Law and Policy”. I 2013, ble Dr Makinwa tildelt et forskningsstipend (EU OLAF Hercule II) for å undersøke europeiske perspektiver på Negotiated Settlements for Corruption Offences. Dette resulterte i boken: “Negotiated Settlements for Corruption Offences: A European Perspective (Eleven, 2015). Dr. Makinwa er en ettertraktet foredragsholder og underviser i emnet “anti-corruption law and policy”.

10.4.2 Introduksjon

Intervjuet foregikk på engelsk over skype uten video. Først presenterte vi oss selv kort da vi tidligere hadde presentert oss på mail. Vi takker videre Abiola for at hun har tatt seg tid til intervjuet.

10.4.3 Presentasjon av oppgaven

Første snakket vi litt om oppgaven vi har valgt å skrive. Videre presenterer vi problemstillingen til oppgaven : ” *Er fremforhandlede forlik en reaksjonsform som fremmer eller hemmer den forebyggende effekten av rettslige reaksjoner mot skatterelaterte lovbrudd?* ” Vi gjør det klart for Abiola at sakene vi ser på avgrenser seg til Europa, og at de er basert på egeninnsamlet materiale. Før intervjuet startet ga vi uttrykk for at vi hadde hatt vanskeligheter med å finne detaljert informasjon om sakene. Deretter tok vi for oss det første spørsmålet som omhandlet åpenhet rundt slike saker.

10.4.4 Intervju

Svarene vi fikk var både relatert til spørsmålene vi stilte, men bar også preg av Abiola sine tolkninger av spørsmålene. Svarene vi fikk knyttet seg imidlertid til temaet i oppgaven. Disse temaene ble behandlet gjennom spørsmålene som følger.

Transparency

- Why is it so hard to obtain information on negotiated settlements cases, and do you think the lack of information on negotiated settlements cases has an impact on deterrence?
- What effect would more transparency and regularity have for deterrence?

Corporate criminal liability

- How does the prosecutor determine the reaction/fine against corporations in negotiated settlements, and what factors are taken into account?
- Will the reaction/fine most likely be higher, lower, or equal to the estimated profit for the corporation?

Individual punishment

- There are often difficulties of convicting individuals for corporate crime, as this rarely happens. When the firm is sanctioned and not the individual, what consequences could this have for deterrence, and do you think individuals should be convicted?

Leniency and duty-based sanctions

- How does duty-based sanctions contribute to deterrence?
- Do the prosecutors need to be more lenient when determining a fine (if the company is complying and cooperating with the prosecutor?), in order to obtain more information and confidence in the practice?

10.4.5 Avslutning

Vi takker Abiola for mange gode refleksjoner og svar. Uheldigvis glemte vi i forkant av intervjuet å spørre Abiola om vi kunne ta opp samtalen digitalt, slik at intervjuet kunne transkriberes. Dette viste seg å være greit mot at hun fikk gjøre en sitatsjekk.