

## LG-1999-499 - UTV-2000-1572

---

<b>INSTANS:</b>	Gulating lagmannsrett - Kjennelse og Dom.
<b>DATO:</b>	2000-09-20
<b>DOKNR/PUBLISERT:</b>	LG-1999-499 - UTV-2000-1572
<b>STIKKORD:</b>	Strafferett. Skatterett. Menneskerettigheter: Forholdet mellom forhøyet tilleggsskatt og straff. Forbudet mot gjentatt straffeforfølgning.
<b>SAMMENDRAG:</b>	<p>Annen gangs fornyet behandling for lagmannsretten (tidligere straffeprosessloven kap. 25) av straffesak mot to skattytere og en advokat for overtredelser av ligningsloven kap. 12 om skattesvik. Saken omhandlet i Rt-1996-391 og Rt-1999-223 . For skattyterne avviste flertallet i lagmannsretten straffesaken så langt den forelå til behandling. Forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i Tilleggsprotokoll nr. 7 til EMK, artikkel 4 nr. 1 (P7-4) er til hinder for å reise straffesak/ilegge straff når vedkommende tidligere i endelig avgjørelse er ilagt forhøyet tilleggsskatt for samme forhold. Flertallet bygget avvísingsavgjørelsen på en annen rettsoppfatning enn Høyesterett i plenumsdom av 23.06.2000 ( Rt-2000-996 ) med hensyn til betydningen av om den første strafferettslige sanksjon (i henhold til EMK artikkel 6 nr. 1) er ilagt administrativt. Uttalt at det beror på en misforståelse av P7-4 og EMK-systemet når det i plenumsdommen uttales at « den reaksjon som utløser forbudet mot dobbeltstraff, må være ilagt i straffesaks former etter intern rett. Bestemmelsen er således ikke til hinder for at det for samme forhold først reageres med en administrativt fastsatt sanksjon av straffekarakter, for eksempel forhøyd tilleggsskatt, og deretter reises ordinær straffesak.» Advokaten ble frifunnet for de alvorligste anklagene om mevirkning til grovt skattesvik, men ble ilagt 120 dagers betinget fengsel og en bot på kr 50.000 for ett tilfelle av medvirking til skattesvik (tidligere ligningsloven § 12-2 nr. 1). Ved straffutmålingen ble det lagt vesentlig vekt på at forholdet lå nærmere 15 år tilbake, og den betydelige belastning ved å være under straffeforfølgning i mer enn 6 år.</p>
<b>SAKSGANG:</b>	Gulating lagmannsrett LG-1999-499 K. Påkjært til Høyesterett; saken (for to av partene) fremmes for lagmannsretten, jf. HR-2000-1219 .
<b>PARTER:</b>	Den offentlige påtalemyndighet (Aktor: Førstestatsadvokat Morten Eriksen) mot 1. A (Forsvarer: Advokat Per Danielsen 2. B (Forsvarer: Advokat Helge Wesenberg) 3. C (Forsvarer: Advokat Erling O. Lyngtveit).
<b>FORFATTER:</b>	Voll, Grimstad og to meddommere.

---

### *Innledende om sakens bakgrunn.*

Saken gjelder annen gangs fornyet behandling ved lagmannsrett av straffesak vedrørende (grovt) skattesvik, jf. ligningsloven (heretter ligningsl.) kapittel 12. Tiltalte nr. 1, A (i dokumentene ofte benevnt A, heretter oftest A), og tiltalte nr. 2, B (i dokumentene ofte benevnt B eller B, heretter som regel B), er tiltalt i egenskap av skattytere. Tiltalte nr. 3, C (heretter i hovedsak C), er tiltalt for i egenskap av advokat/rådgiver å ha medvirket til grovt skattesvik.

Saken har utgangspunkt i handlinger/disposisjoner foretatt i perioden fra årsskiftet 1986/87 og fram til sommeren/høsten 1992. Tiltalen omfatter to atskilte saksforhold, gjerne benevnt henholdsvis « EP-forholdet » og « Storetvedt-forholdet », som gis en foreløpig presentasjon nedenfor i punktet « Om den videre framstilling », og deretter utdypes nærmere i det etterfølgende. Mens tiltalen mot A og C omfatter begge forhold, gjelder saken mot B alene Storetvedt-forholdet. For As del er saken

knyttet til EP-forholdet imidlertid rettskraftig avgjort ved Gulating lagmannsretts dom av 17.04.1998 ( LG-1996-609 ) sammenholdt med Høyesteretts kjennelse av 19.02.1999 ( Rt-1999-223 ), se nærmere nedenfor.

Lagmannsretten kommer noe tilbake til den ligningsmessige behandling, men nevner her at de første vedtak i Bergen ligningsnemnd ble truffet i mai 1993. Bergen ligningskontor oversendte 14.01.1994 anmeldelse i saken til Skattedirektoratet, som ved skriv av 17.01.1994 innga anmeldelse til Økokrim statsadvokatembeter. Dette skjedde etter at det hadde vært både muntlig og skriftlig kontakt mellom Bergen ligningskontor og Økokrim allerede fra sommeren 1993. Så vidt skjønnes var bakgrunnen for dette at ligningskontoret var interessert i en vurdering av om Økokrim var innstilt på å forfølge saken strafferettslig. Ved Økokrim er saken registrert som nr. 314/93, noe som etter det opplyste beror på at man videreførte saksnummeret som var blitt benyttet før straffesak ble opprettet.

Med bakgrunn i etterforskning gjennomført i hovedsak fra januar 1994 utferdiget Økokrim statsadvokatembeter den 20.06.1994 tiltalebeslutning mot A, B og C. Straffesaken har etter dette versert for domstolene i alle tre instanser, og har i tidens fylde pådradd seg en ganske særegen irettførings-historikk. Det knytter seg spesielle omstendigheter også til annen gangs fornyet behandling av saken ved lagmannsrett, der hovedforhandling ble påbegynt 28.02.2000, men av et mangfold av grunner først lot seg slutføre den 23.08.2000.

Med bakgrunn i de ovenfor nevnte forhold har lagmannsretten funnet det riktig å gi en vesentlig mer omfattende redegjørelse for sakens bakgrunn og framdrift i rettsapparatet enn hva vanlig er.

#### *De tiltalte og deres bakgrunn.*

*Tiltalte nr. 1, A, er født \*.\*.1933, og har adresse: --- 188 B, 5141 Fyllingsdalen. Han er gift, forsørger ektefellen, opplyser å ha en årlig inntekt på ca kr 350.000, ingen formue. A er tidligere ikke straffedømt, når bortses fra det forhold som ble rettskraftig avgjort ved Høyesteretts kjennelse av 19.02.1999 i nærværende sak.*

A har for lagmannsretten erklært seg ikke skyldig i relasjon til de gjenværende forhold.

A har bakgrunn som ingeniør og har dessuten en viss økonomisk utdanning. Etter å ha drevet ingeniørpraksis en tid overtok han etter faren en bedrift innen dagligvarebransjen. Han var direktør i Køff Engros Vest i 15 år fram til 1982.

I 1981 var A initiativtaker til stiftelsen av AS EP (heretter oftest benevnt EP), med etablering, prosjektledelse og bedriftsrådgivning som de sentrale elementer i forretningsidéen. EP var et familieselskap der aksjeeierne foruten A og ektefellen D var deres fem barn. Aksjekapitalen var kr 50.000 fordelt på 50 aksjer hver pålydende kr 1.000.

I årene etter stiftelsen av EP drev A en omfattende virksomhet som konsulent og eiendomsutvikler (« developer »). Gjennom årene har A/EP etter det som er opplyst vært idémaker og spilt en sentral rolle i forbindelse med gjennomføring av en rekke større utbyggingsprosjekter så vel i Bergens-regionen som ellers i landet, foruten å være deleier i og/eller ha tillitsverv i en rekke kommersielle selskaper og kulturelle institusjoner.

Etter farens død overtok A sammen med sine søsken familiebedriften --- A AS, som også eide forretningseiendommen Fjøsangerveien 122.

Tidlig på 1980-tallet innledet A/EP samarbeid med Realia AS (heretter Realia), der E på den tid var administrerende direktør. Samarbeidet mellom A/EP og Realia, sidenhen også AS Investa (heretter Investa), er for så vidt et sentralt element i nærværende saks bakgrunnshistorie. Det synes således på det rene at A, via EP, på ulike måter genererte betydelig virksomhet og derav følgende inntekter for sine samarbeidspartnere, ikke minst Realia, blant annet ved å framskaffe kjøpere/leietakere til diverse utbyggingsprosjekter.

Det før omtalte familieselskapet som A overtok sammen med sine søsken ble så vidt forstås tidlig på 1980-tallet innfusjonert i Realia - hvor A etter hvert også var innehaver av styreverv. Eiendommen Fjøsangerveien 122 kom således på Realias hånd.

Som et tilnærmet enmanns-foretak var A/EP avhengig av et stort nett av samarbeidspartnere, herunder profesjonelle medhjelpere til å forestå blant annet revisjon og juridisk rådgivning. A har

opplyst at han allerede fra 1967 og begynnelsen av direktørperioden i Køff Engros Vest benyttet et bestemt advokatfirma når det gjaldt å dekke behovet for juridisk bistand, jf. nærmere herom siden.

*Tiltalte nr. 2, B*, er født \*.\*.1932, har adresse --- 32, 5235 Rådal, er gift og forsørger ektefellen. B opplyser at han oppbeholder en inntekt i form av pensjonsytelser på ca kr 225.000 pr. år, og at han har formue stor ca kr 2.000.000.

B er tidligere straffet. For lagmannsretten har han erklært seg ikke straffskyldig i henhold til tiltalebeslutningen.

B er utdannet sivilingeniør fra NTH i 1956. Etter ulike ansettelsesforhold som ingeniør startet han i 1966 eget firma sammen med en annen. Dette selskapet drev virksomhet inntil 1974, da familieselskapet Siv.ing. B AS ble stiftet. Mot slutten av 1980-tallet ble det vurdert å selge ut driftsdelen av selskapet, og for dette formål ble selskapet B AS stiftet i 1989. Noe salg ble ikke realisert. Imidlertid ble det nystiftede selskapet videreført.

Virksomheten i Siv.ing. B AS besto i ulike former for ingeniør- og byggefaglig rådgivning, men etterhvert også deltakelse i samarbeidsprosjekter av ulike slag.

Til gjennomføring av virksomheten var Siv.ing. B AS avhengig av profesjonell bistand blant annet med hensyn til revisjon og juridisk rådgivning. Selskapet ved B benyttet samme advokatfirma som EP ved A.

*Tiltalte nr. 3, C*, er født \*.\*.1955, har adresse --- 41, 5235 Rådal, er advokat, gift og forsørger ektefelle samt to mindreårige barn. C har opplyst at årlig inntekt utgjør ca kr 1.000.000 og at han er uten formue.

C er straffet. Han har for lagmannsretten erklært seg ikke straffskyldig i henhold til tiltalebeslutningen.

C avla juridisk embetseksamen høstsemesteret 1980. I studietiden var han en periode vitenskapelig assistent ved Juridisk fakultet, Universitetet i Bergen. C fattet under studietiden særlig interesse for bygg- og entrepriserett, et fag han avla spesialfagseksamen i. C begynte primo 1981 som advokatfullmektig i firmaet Greve, Greve, Greve & Lorentzen, som var et av Bergens største. Dette var samme firma som EP og Siv.ing. B AS hadde benyttet i lengre tid. Advokatfirmaet har i to omganger i løpet av den periode saken gjelder inngått i nye sammenslutninger med andre selskapsnavn. For enkelthets skyld benytter lagmannsretten i det etterfølgende gjennomgående betegnelsen « advokatfirmaet » eller « advokatkontoret. »

Etter ca ett år som advokatfullmektig tjenestegjorde C i 1982 som dommerfullmektig. Det meste av året 1983 var han i London som « trainee », hvoretter han vendte tilbake til advokatfirmaet mot slutten av samme år. Her virket C som juridisk generalist, likevel slik at han søkte å profilere seg innen sitt spesialområde bygg- og entrepriserett, et område der han etter hvert fikk omfattende oppgaver. I følge sin forklaring har C som advokat aldri beskjeftiget seg med skatterådgivning. Pr. 01.01.1986 ble C tatt opp som partner i advokatfirmaet, etter eget utsagn som tidenes yngste. Han gikk i 1996 ut av firmaet.

#### *Nærmere om de tiltaltes innbyrdes forhold.*

A og B er bekjente fra ungdomstiden. Fra slutten av 1960-årene innledet de to et forretningsmessig samarbeid, i første omgang ved at A som direktør i Køff Engros Vest AS henvendte seg til B/hans daværende firma i forbindelse med planer om å oppføre et lagerbygg. Det profesjonelle/forretningsmessige samarbeidet utviklet seg deretter over tid inntil B, som A har uttrykt det, ble « hofrådgiver innen byggeteknikk ». På det private plan ble A og B omgangsvenner, familiene ferierte sammen m.v. For lagmannsretten har A og B uttrykt og gitt inntrykk av å ha stor gjensidig respekt og tillit.

A hadde i ulike sammenhenger som nevnt benyttet advokatfirmaet siden slutten av 1960-årene, og i den forbindelse hatt med ulike advokater i firmaet å gjøre. A og C traff hverandre i begynnelsen av 1980-årene, innledningsvis uten at det besto noe klientforhold, men snarere ved at de møttes som engasjerte konsulenter i diverse byggeprosjekter. Etter hvert utførte C imidlertid oppdrag direkte for A/EP, alene eller i samarbeid med andre advokater ved kontoret. For øvrig var situasjonen også etter

denne tid at A/EP mottok juridisk bistand fra andre advokater enn C, alt etter hvilken type spørsmål som skulle håndteres, tilgjengelighet m.v. C har for lagmannsretten gitt uttrykk for stor anerkjennelse for A som idémaker og prosjektutvikler. A har på sin side berømmet C for å være en dyktig, arbeidsom, effektiv og hjelpsom advokat, som han hadde stor tillit til og sans for som person. Det er lagmannsrettens inntrykk at det mellom C og A på den tid saken gjelder besto et forholdsvis nært forhold også ut over det rent profesjonelle.

Også Siv.ing. B AS ved B hadde som nevnt benyttet advokatfirmaet over lengre tid, og var til ulike tider blitt betjent av forskjellige advokater som hovedkontakt. Fra ca 1984/85 var advokat (den gang advokatfullmektig) F Bs/selskapets juridiske hovedkontakt i firmaet. Mellom C og B var det noe kontakt i 1984 i forbindelse med første fase av Storetvedt-prosjektet (se nedenfor), men ellers liten eller ingen kontakt på klientbasis i de nærmeste påfølgende år.

Høsten 1996 anla ektefellene A erstatningssøksmål mot advokatfirmaet (flere rettssubjekter) samt C og F, grunnet i uaktsom og ansvarsbetingende juridisk rådgivning. Ved Bergen byretts dom av 18.06.1998 ble samtlige saksøkte frifunnet. Ankesak for lagmannsretten var opprinnelig berammet til mai 1999. Flere utsettelse har medført at ankeforhandling enda ikke er gjennomført.

#### *Noen øvrige relasjoner.*

Som tidligere nevnt innledet A/EP fra en gang i begynnelsen av 1980-årene et nærmere samarbeid med Realia. Dessuten hadde A i kjølvannet av innfusjoneringen av familieselskapet i Realia styreverv der. Det framstår som klart at A var en viktig samarbeidspartner for Realia. Fra dette selskapets stiftelse og fram til april 1986 var E administrerende direktør i Realia. Fra april 1986 overtok Lars E. Hoel som administrerende direktør i Realia, da E gikk tilbake som administrerende direktør i Investa, en stilling han hadde til gjeldforhandling ble åpnet i Investa 31.08.1992. Noen nærmere redegjørelse for utviklingen på eiersiden i de her nevnte selskaper finner lagmannsretten det unødvendig å gi. Imidlertid er det klart ut fra sakens dokumenter og bevisførselen for øvrig at det særlig mellom A og E, men også mellom A og flere andre personer i de respektive selskapers øverste ledelse, utviklet seg et nært samarbeid med innslag av personlig fortrolighet.

For Cs vedkommende skal tilføyes at han i henhold til egen forklaring hadde en betydelig selvstendig kontakt med Realia/Investa, og herunder utførte juridiske oppdrag for disse selskaper. Det foreligger derimot ikke opplysninger om at C hadde relasjoner av mer personlig og privat karakter i forhold til Realia/Investa-ledelsen, bortsett fra i forhold til advokat G, som fra 1986 hadde stilling som direktør i Investa med ansvar for selskapets juridiske avdeling, i hvilken egenskap han rapporterte til E. C og G var studiekamerater og har deretter vært venner. Påtalemyndigheten har under etterforskningen og så sent som i forbindelse med politiavhør den 23.03.1999 gitt uttrykk for at det kunne være aktuelt å gi G straffeprosessuell status som mistenkt. G har frasagt seg de straffeprosessuelle rettigheter som ville følge av slik status under henvisning til at han intet har å skjule, og påtalemyndigheten har ikke funnet grunnlag for endring av status i så måte. G har for lagmannsretten følgelig forklart seg som ordinært vitne.

Advokat F kom til advokatfirmaet i 1984 (den gang som advokatfullmektig) med skatterett som spesialitet, og var som nevnt juridisk hovedkontakt for Siv.ing. B AS ved B. I henhold til Fs forklaring utviklet det seg dem imellom også et mer personlig forhold.

Etter påtalemyndighetens syn har advokat F spilt en rolle i deler av saksforløpet som har gjort det påkrevd å gi ham straffeprosessuell status som mistenkt. Således har advokat F så sent som under annen gangs fornyet behandling av saken forklart seg for lagmannsretten med straffeprosessuell status som mistenkt, jf. straffeprosessloven § 132 nr. 2.

Under hovedforhandlingen er opplyst at også E tidligere har hatt straffeprosessuell status som mistenkt, men at saken for hans vedkommende ble henlagt i 1997.

#### *Om den videre framstilling.*

Tiltalebeslutningen i nærværende sak har foreligget i noe forskjellige versjoner. Til grunn for byrettens behandling av saken i 1995 lå den opprinnelige tiltalebeslutning datert 20.06.1994. I tråd med de da gjeldende regler ble ny tiltalebeslutning tatt ut for lagmannsretten som innledning til den

første fornyete behandling. Denne tiltalebeslutningen er datert 27.03.1996, og tilsvarende - med visse justeringer - langt på vei den opprinnelige tiltalebeslutning med hensyn til innhold og struktur. Påtalemyndigheten fremmet saken til annen gangs fornyet behandling med grunnlag i den samme tiltalebeslutning som lå til grunn for lagmannsrettens første behandling, dog med enkelte mindre justeringer foretatt under hovedforhandlingen i 1998. I løpet av annen gangs fornyet behandling av saken ble imidlertid tiltalebeslutningen, når bortses fra den post som tidligere var rettskraftig avgjort for As vedkommende, vesentlig omarbeidet. En nærmere redegjørelse for disse forhold gis nedenfor. Tiltalebeslutningen, i de versjoner den har foreligget under nærværende hovedforhandling, gjengis nedenfor under avsnittet « Annen gangs fornyet behandling for lagmannsretten », s. 82 flg. og s. 91 flg.

Uavhengig av de ulike stadier i utformingen av tiltalebeslutningen, knytter de ulike tiltaleposter som nevnt an til to sett av transaksjoner, som har gitt opphav til egne benevnelser på sakens to hoveddeler, nemlig « EP-forholdet » og « Storetvedtveien 58-forholdet » (eller bare « Storetvedt-forholdet »).

EP-forholdet har utgangspunkt i en transaksjon fra årsskiftet 1986/87, hvorved Realia kjøpte i alt 15 aksjer i EP fra ektefellene A og D for kr 2,1 mill. C foresto skriftlig utforming av en avtale i denne forbindelse. Ektefellene A og D rapporterte denne transaksjonen i sine selvangivelser for 1986. I og med at aksjene var eid i mer enn tre år, framsto inntekten som skattefri i henhold til de da gjeldende regler. Etter påtalemyndighetens syn gjaldt utbetalingen fra Realia imidlertid noe helt annet enn vederlag for aksjer, og har i denne forbindelse tiltalt A for skattesvik og C for medvirkning til samme. A ble domfelt for dette forholdet da lagmannsretten behandlet saken i 1998, og hans anke ble forkastet ved Høyesteretts kjennelse av 19.02.1999. Følgelig gjelder saken nå om C kan holdes strafferettslig ansvarlig som medvirker for sin befatning med EP-forholdet.

Storetvedt-forholdet har som utgangspunkt at EP og Siv.ing. B AS i 1984/85 kjøpte en tomt, Storetvedtveien 58, med sikte på å realisere et utbyggingsprosjekt.

Forretningseiendommen Fjøsangerveien 122 var som nevnt overtatt av Realia i forbindelse med innfusjonering av det selskap som A sammen med søsknene overtok etter faren. I 1986 arbeidet man i Realia med å disponere over eiendommen ved å selge den til et kommandittselskap (K/S) gjennom datterselskapet Realia Safe. Sistnevnte skulle tilrettelegge prosjektet, og utarbeidet i den forbindelse et prospekt. Realia skulle for sin del stå som garantist for full finansiering.

På et tidspunkt, antakelig sommeren/høsten 1986, oppsto det forretningsmessig kontakt mellom Realia og EP ved A knyttet til Fjøsangerveien 122. Utover As forklaring som lagmannsretten kommer tilbake til nedenfor, er enkelthetene i så måte lite belyst. Mellom EP ved A og adm.direktør i Realia, Lars E. Hoel, ble det i alle fall ført forhandlinger, som munnet ut i en « Rammeavtale », datert 24.10.1986, og med slikt innhold:

« Mellom partene Realia A/S og A/S EP er d.d. inngått følgende rammeavtale:

**Fjøsangerveien 122, gnr. 15, bnr. 195, salg til kr 32.507.000.**

Realia A/S overdrar Fjøsangerveien 122, gnr. 15, bnr. 195 til A/S EP pr. 31.12.86 til en pris lik kr 32.507.000.

#### **Overdragelseskostnader**

Dokumentavgift samt andre overdragelseskostnader skal belastes A/S EP eller andre firma som eventuelt skal stå som eier januar 1987 iflg. A/S EP's egne disposisjoner.

#### **Eventuelt salg til K/S eller I/S i 1987 til kr 35.000.000**

I tilfelle salg i 1987 til K/S eller I/S fra A/S EP eller firma utpekt av A/S EP skal dette formidles gjennom Realia A/S's datterselskap Realia Safe A/S.

Partenes rettigheter og plikter i denne sammenheng er som følger:

- Salget skal formidles gjennom Realia Safe A/S pr. januar 1987.
- A/S EP forplikter seg til å fremskaffe leiekontrakt fra 1.5.87 på 1067 m (Køff Vest A/S's

areal) til markedsleie, dog min. årsleie på kr 429.000, slik at totale inntekter utgjør min. kr 3,5 mill fra 1.5.87.

- Realia A/S gjennom Realia Safe A/S forplikter seg til å utløse A/S EP's eierrettigheter pr. 31.12.86 av Fjøsangerveien 122, gnr. 15, bnr. 195 til kr 35 mill., betaling pr. 1.1.87.

Dok. avgift og andre overdragelseskostn. skal belastes kjøper.

Aksjene i A/S EP eller firma utpekt av A/S EP som disponeres av fam. D/A og hvor aktivaposter kun utgjør Fjøsangerveien 122, skal ved overdragelse prises til ovenstående betingelser.

- Endelig prising av K/S eller I/S samt ansvar for fulltegningsgaranti er A/S EP uvedkommende.

Det samme gjelder inntekter/utgifter av Fjøsangerveien 122, gnr. 15, bnr. 195 for 1987.

»

Rammeavtalen ble utformet av A, som nevnt med grunnlag i forhandlinger med administrerende direktør Hoel. Dokumentasjonen, jf. nedenfor, tyder på at A etter selv å ha undertegnet rammeavtalen sendte denne til Hoel for medunderskrift på vegne av Realia, og beholdt kopi av det han sendte fra seg. I skriv fra EP ved A til Realia ved Hoel datert 29.10.1986 heter det:

« Vedr. Fjøsangerveien 122 - forlengelse av leiekontrakt med Køff Vest A/S.

Som avtalt skulle jeg forplikte meg til å fremskaffe leiekontrakt som erstatning for eks. Køff Vest A/S avtale pr. 1.5.87. Min. betingelser i h.t. rammeavtale:

- Årsleie = kr 429.000 + 80% årlig regulering + belastning av løpende driftsutg.

Køff Vest A/S har d.d. kommet tilbake på mitt vedlagte brev pr. 22.10.86. Rammebetingelsene er akseptert, men med følgende endringer: konf. samtale med adm.dir. Johs. R. Ness:

- Årsleien på kr 600 x 1067 = kr 640.200  
gjøres gjeldende allerede fra 1.1.87.
- Køff Vest A/S tegner kun kontrakt for 3 år.

Med forbehold om at oppgitte budgjetall for Televerket er korrekte, vil totale inntekter for 1987 dermed komme opp i

- kr 3.711.200 (muligens med fradrag av kr 17.000 som er oppgitt som overskudd for belastn. av driftskostn.)

Med en prising på 10 x 3.711.200 skulle dermed Realia Safe A/S komme ut med en pen gevinst på egen hånd.

Køff Vest A/S vil skriftlig bekrefte foradnevnte betingelser denne uke.

På denne bakgrunn vil jeg sette pris å få tidligere tilsendte rammeavtale pr. 24.10.86 returnert i underskrevet stand før min avreise 6.11.86. »

Det nevnes at A på denne tid nylig hadde vært gjennom alvorlig sykdom og herunder var blitt kreftoperert. Henvisningen til « avreise 6.11.86 » er ifølge A slik å forstå at han da skulle dra på en lengre rekonvalesensreise. A har tidligere i forskjellige sammenhenger hevdet at rammeavtalen som ble sendt til Hoel aldri ble undertegnet, noe han har grunnlagt med at han selv bare satt med kopi av det eksemplar han selv hadde undertegnet. Dette kan ha vært riktig som uttrykk for hans daværende oppfatning, uten at det har betydning her. I saken er dokumentert et eksemplar av kontrakten medundertegnet av Hoel, og det må bygges på at rammeavtalen ble signert av begge parter, noe det etterfølgende hendelsesforløp også viser.

A kom tilbake til Bergen medio desember i 1986 etter rekonvalesensreisen, og ble da klar over

at rammeavtalen ikke lot seg gjennomføre på grunn av mellomliggende disposisjoner fra Realia/Realia Safe. Han henvendte seg til advokatfirmaet for å få en juridisk vurdering av situasjonen. Ifølge A ønsket han i denne forbindelse kontakt med advokat C, men fikk opplyst at han var bortreist, hvilket avstedkom at kontakt ble etablert med advokat Bernt Jacob Pettersen. Mellom A og advokat Pettersen fant det så sted et møte den 18.12.1986, som munnet ut i enighet om at A skulle inngi en skriftlig framstilling av bakgrunn og problemstillinger. I skriv fra EP ved A til advokat Pettersen datert 19.12.1986 heter det:

« Vedr. Fjøsangerv. 122 - 5042 Fjøsanger. avtale-/avskrivning-/skatteproblematikk.

Til orientering følger vedlagt:

- Rammeavtale pr. 24.10.86 mellom Realia A/S og A/S EP
- Prospekt K/S Fjøsangerveien 122 A/S. tilrettelagt av Realia Safe.

Følgende punkter ønskes vurdert

- Avtale pr. 24.10.86 vurdert relatert til:

- a) Prosjektet K/S Fjøs. 122 A/S med hensyn problemstilling 1986 kontra 1987.
- b) Prising av aksjene i A/S EP eller firma utpekt av A/S EP: Skal K/S Fjøsangerv. 122 A/S overta aksjene minus gjeld for deretter å slette selskapet.? Rettigheter i h.t. avtalen pr. 24.20.86.

- Sikrest mulig prosedyre for å unngå revurdering av skatt fra myndighetenes side. m.a.o. fare for gjennomskjæringsynskonklusjon m.h.t.

- a) Å foreta transaksjonene i h.t. avtalen pr. 24.20.86 gjennom A/S EP m/ avskrivninger for deretter å overføre aktivaposten til et nytt selskap eller alt.

- b) foreta transaksjonene m/ kjøp direkte i det nye stiftende selskap fra Realia A/S.

- Tidspunkt for stifting av nytt selskap som skal sitte på aktivaposten Fjøsangerv. 122 enten til kr 32.5 mill eller kr 32.5 mill - avskr 1986/1987.

Det synes helt klart at Realia Safe har ingen mulighet for å gå tilbake på utlagte prosjektbetingelser. Selskapet K/S Fj.v. 122 A/S er stiftet i juni 1986 og lagt ut tilsalgs i nov. 1986.

På den annen side har jeg forutsatt at avtalen skulle gi muligheter for å få avskrivninger på A/S EP's hånd i 1986 for å unngå beskatning av tidligere salgsgevinst på ca kr 1 mill samt prognosert overskudd på ca 300' til kr .500' i 1986. Med tilnærmet 45%-50% skatt tilsier dette et skattetap på bortimot kr 700.000.

Selv om K/S Fj. 122 A/S ikke skal bære dette tapet, bør Realia A/S innse at det er gjort en feil i h.t. avtalen pr. 24.10.86 og gi meg kompensasjon i en eller annen form for antatt skatteuttelling på kr 700.000 for A/S EP. Tross alt tjener Realia A/S minst en salgsgevinst på kr 20 mill på transaksjonen. Dessuten får datterselskapet Realia Safe en provisjon på godt over kr 1 mill samt en årlig disp. godtgjørelse på over kr 100.000 (3%).

Forslaget mitt til Realia A/S ville være at vi deler på skattetapet på kr 700.000. En forutsetning for å ta opp saken i det hele tatt er en juridisk vurdering av avtalen med hensyn til tidspunktet for salg av prosjektet.

Avtalen tilsier et kjøp på kr 32.507.000 til A/S EP. I praksis kan dette salget sikkert gjøres direkte til et stiftende selskap. Når avtalen er utformet slik:

- A/S EP står som kjøper til kr 32.507.000
- mens A/S EP eller stiftende selskap står som selger aksjene til kr 35 mill - gjeld = kr 32.507.000

er dette gjort nettop for å få avskrivninger på A/S EP's hånd. En annen sak. men dog vesentlig er at myndighetene aksepterer at transaksjonen skjer med A/S EP som mellomledd. Foretar myndighetene gjennomskjæring og ikke aksepterer skatt = selgende gruppe= 30% av

aksjegevinst på ca kr 2.5 mill - aksjekap.= kr 50.000. må selvsagt transaksjonen gjøres direkte. Dette burde imidlertid ikke forhindre at jeg iflg. avtalen. hvis denne tolkes slik. har et berettiget krav til hele eller deler av pot. skattetap på ca kr 700.000. »

Advokat Pettersen fant i følge sin vitneforklaring henvendelsen noe tungt tilgjengelig med hensyn til hvilke problemstillinger som egentlig skulle vurderes, og mente dertil at problembeskrivelsen kunne oppfattes som et noe uryddig landskap. Ettersom advokat Pettersen ikke betraktet seg som skattejurist, kontaktet han en kollega i advokatfirmaet, advokat Arne J. Askvik, som ved siden av advokat F på denne tid utgjorde firmaets skatteekspertise.

Tirsdag 23.12.1986 ble det avholdt et møte i advokatfirmaet, der advokatene Pettersen og Askvik deltok sammen med A og stats.aut. revisor Terje Knudsen. Sistnevnte var etter det opplyste EP's revisor på den aktuelle tid. Konklusjonen på dette møtet ble i følge advokat Pettersens vitneforklaring at advokat Askvik ga uttrykk for at det ikke var mulig å gjennomføre skatterettslig holdbare transaksjoner som ivaretok de hensyn som henvendelsen fra EP ved A bygget på. Advokat Pettersen har i denne forbindelse opplyst at han foruten egen hukommelse og notater bygger på en samtale han hadde med Askvik etter at straffesaken kom opp. Askvik, som på den tid var blitt dommer, er siden avgått ved døden. A har i sin forklaring bekreftet at Askvik konkluderte som angitt av advokat Pettersen.

I saken er dokumentert en telefaxforsendelse fra Realia ved daværende økonomidirektør Haakon Ringdal til advokatfirmaet ved C. Ifølge de overføringsdata som framgår av oversendelsessiden skjedde overføringen kl. 14.50 den 23.12.1986 og har påtegningen: « Vennligst kontakt meg innen 15.30 ». Innholdet i overføringen var et utkast til rammeavtale, sålydende:

« Denne rammeavtale erstatter rammeavtale av 24.10.86.

Mellom partene Realia A/S og A/S EP er d.d. inngått følgende rammeavtale:

1) A v/ A/S EP tegner pr. 31/12-86 følgende andeler i Realias K/S-prosjekter:

- 10% i K/S Olrud Rica A/S innbetaling kr 3.200.000,- inntektsfradrag i 1986 kr 1.052.000,-.
- 18% K/S Fjøsangerveien A/S innbetaling kr 1.980.000,- inntektsfradrag i 1986 kr 489.780,-.

Andelskjøpet finansieres rentefritt av Realia A/S.

2) Andelene selges i 1987 til eget aksjeselskap opprettet av P. A hvor eiendelene kun består av ovennevnte K/S-andeler til bokført verdi.

3) Realia A/S forplikter seg til å kjøpe aksjene i ovennevnte selskap basert på en prissetting av andelene på bokført verdi med tillegg av kr 2.500000,-

Oppgjør foretas 1.1.87. »

Telefaksen fra Ringdal av 23.12.1986 ble etter det opplyste funnet i Askviks klientmappe etter at saken kom opp, derimot ikke i Cs mappe. C har erklært seg ukjent med telefaxen, inntil etter saken kom opp i 1994. Advokat Pettersen har opplyst at han var ukjent med Ringdals innspill inntil saken kom opp, men har forstått det slik - blant annet ut fra kontakten med Askvik den gang - at forslaget til en ny vri fra Realias side var en del av det advokat Askvik tok stilling til, og da med samme konklusjon som før, nemlig at et slikt opplegg ikke ville være skatterettslig holdbart. Advokat Pettersen har for øvrig framhevet at det ikke var kontakt mellom ham selv og C om det som her er beskrevet den gang, idet han først ble klar over Cs bistand etter at saken kom opp.

Mandag den 29.12.1986 ble det holdt et møte på advokat Cs kontor hvor deltakerne foruten advokat C var A og Ringdal. Det foreligger dels sterkt motstridende forklaringer med hensyn til bakgrunn/formål med møtet, hva C hadde som bakgrunnsinformasjon og hva gjelder møtets nærmere innhold.



Med bakgrunn i det nevnte møtet den 29.12.1986 utformet advokat C en « Salgsavtale og aksjonæravtale » med slikt innhold:

« Mellom D og A (heretter D og A) på den ene side,

og

Realia A/S (heretter R) på den annen side,

er det i dag inngått slik avtale:

1. EG selger herved 8 aksjer i A/S EP til R for NOK 1.120.000,-.  
R betaler kjøpesummen straks mot transport av nevnte antall aksjer.
2. A selger herved 7 aksjer i A/S EP til R for NOK 980.000,-. R betaler kjøpesummen straks mot transport av nevnte antall aksjer.
3. R skal straks transportere in blanco aksjene nevnt i punkt 1 og 2 og aksjebrevene skal bero i depot hos EG og PG.
4. EG og A kan når som helst overføre aksjene nevnt i punkt 1 og 2 jf. punkt 3 til seg selv og/eller til den eller de fysiske og/eller juridiske person(er) de utpeker. Vederlaget overfor R skal i ethvert tilfelle være NOK 0.  
Overføringen nevnt i første ledd skjer på den måte at EG og A skriftlig instruerer A/S EP om utferdigelse av nye aksjebrev til seg selv og/eller til den eller de fysiske og/eller juridiske person(er) de utpeker. A/S EP skal straks etterkomme instruksene og R orienteres ved gjenpart av brevet fra EG og A til A/S EP.
5. Inntil EG og A har gjort sin rett gjeldende i henhold til punkt 4 skal følgende bestemmelser gjelde:
  - R kan ikke selge eller pantsette aksjene nevnt i punkt 1 og 2.
  - R overlater til EG og A å representere aksjene nevnt i punkt 1 og 2 i alle sammenhenger.
  - R fraskriver seg rett til utbytte på aksjene nevnt i punkt 1 og 2.
  - R fraskriver seg retten til å tegne nye aksjer i A/S EP i tilfelle emisjon.
6. Dersom EG og/eller A faller fra trer suksessor inn i nærværende avtale.
7. Nærværende avtale er utferdiget i 3 - tre - likelydende eksemplarer, hvorav partene beholder hvert sitt. »

C dikterte avtaledokumentet mer eller mindre direkte i forlengelsen av møtet den 29.12.1986. Dokumentet ble skrevet ut, for så å bli liggende inntil C en snau måneds tid deretter fikk en påminnelse om saken fra A. Den 28.01.1987 tilskrev C ektefellene A slik med overskriften « Aksjekjøp/salg i A/S EP »:

« Jeg kommer tilbake til ovennevnte sak.

Vedlagt følger aksjebrev vedrørende A/S EP. Det er utferdiget 7 aksjebrev, hvorav 2 aksjebrev på henholdsvis 8 og 6 aksjer er gitt transport-påtegning slik det fremgår av aksjebrevene.

Videre oversender jeg salgs- og aksjonæravtale mellom D/A og Realia A/S. Jeg håper at avtalen er overensstemmende med den enighet partene har oppnådd. I så tilfelle ber jeg om at de tre vedlagte originale eksemplarer signeres og sendes med aksjebrev i transportert stand til Realia A/S. Deretter vil Realia A/S signere avtalen og returnere 2 eksemplarer samt aksjebrevene transportert in blanco.

Kopi av nærværende brev er sendt Realia A/S v/ Ringdal, Postboks 3700, 5033 Fyllingsdalen til orientering. »

Avtaledokumentet som C den 28.01.1987 oversendte til D og A med kopi til økonomidirektør Ringdal var påført datoen 29.12.1986. I den dokumenterte og av alle parter undertegnede avtale er denne dato overstrøket og erstattet med datoen 30.01.1987. For Realias del underskrev administrerende direktør Hoel, og det var etter det opplyste ham som endret datoen i forbindelse med underskriving av avtalen.

Oppgjør fra Realias side, i samsvar med avtalen som ble signert av Hoel først den 30.01.1987, fant sted allerede rundt årsskiftet 1986/87. I skriv fra Realia til A av 05.01.1987 med referansen « HR » (Haakon Ringdal) finnes en oppstilling med utgangspunkt i kr 2,1 mill. med tilhørende tekst: « Beløpet gjelder 30% av A/S EP ». Etter et fradrag for « Vårt tilgodehavende pr. 1/1-87 » med kr 596.810 (se nærmere nedenfor om denne post), og et ytterligere fradrag med kr 1,5 mill. med referanse til « trukket hos Investa », framkommer en netto utbetaling på kr 3.190, som medfulgte brevet i krysset sjekk.

Etter at administrerende direktør Hoel den 30.01.1987 hadde signert avtalen på vegne av Realia ble aksjeposten den 01.02.1987 etter bestemmelse av økonomidirektør Ringdal i Realias regnskaper nedskrevet med kr 2.099.999 til kr 1, hvilket framgår av dokumentert regnskapsbilag av nevnte dato. Aksjeposten vedble å være registrert i Realias regnskaper med verdi kr 1 til etter at denne sak kom opp.

Den ovenfor beskrevne transaksjonen ble rapportert slik til ligningsmyndigheten: Vedlagt Ds selvangivelse for inntektsåret 1986, datert 31.01.1987, medfulgte utfylt skjema RF-1061 « Oppgave over salg av aksjer utenfor næring ». Her ble oppgitt salg av 8 aksjer, ervervet ved stiftelsen i 1981, for kr 1.120.000 i desember 1986. Skjemaet ble fylt ut av A og undertegnet av ektefellen. Tilsvarende opplyste A i sin selvangivelse for 1986 vedlagt skjemaet RF-1061, datert 31.03.1987, at han i desember 1986 hadde solgt 7 aksjer i EP, ervervet i 1981, for kr 980.000.

\* \* \*

I forbindelse med gjennomgang av porteføljen i Investa, etter en endring på eiersiden i Realia/Investa-systemet, utarbeidet Solveig Byrkjeland - som hadde vært regnskapsjef i Realia - et notat omkring « Kjøp av aksjer i A/S EP » som er datert 07.03.1988, og som vedrører den her omtalte transaksjon. Notatet, som blant annet var stilet til E (på denne tid administrerende direktør i Investa og styreformann i Realia) med kopi til økonomidirektør i Investa, Rune Enge, har slikt innhold:

« Høsten 1986 besluttet Realia å selge eiendommen Fjøsangerveien 122 til et K/S gjennom Realia Safe. Før dette kunne gjøres måtte en skaffe tilveie ny leiekontrakt i Køff s lokaler fra 1.5.87.

A fikk i oppdrag å skaffe ny leiekontrakt og som vederlag skulle han kjøpe eiendommen fra Realia for kr 32.507' pr. 31.12.86 og selge den gjennom Realia Safe for kr 35.000' pr. jan. 87 (se vedlegg 1). Dette ville gi A en gevinst på kr 2.493'.

A ville da få mulighet til å avskrive bygget i 1986, samt avsette salgsgevinsten i 1987 betinget skattefritt.

Realia Safe la ut eiendommen i K/S pr. 31.12.86 og var ikke oppmerksom på at salget fra A/S EP først skulle skje i januar -87. Prospektet var utsendt og salget var i gang da dette ble oppdaget.

Realia måtte forhandle med A på nytt og kom frem til enighet om direkte salg av eiendommen fra Realia gjennom Realia Safe (til K/S) til kr 35.000'.

Vederlag til A ble gitt ved at Realia kjøpte 15 aksjer (ca 30%?) til 2,1 mill. Ifølge kjøpekontrakt kan A overta aksjene når som helst til kr 0. Realia kan ikke selge, pantsette, representere, motta utbytte eller tegne aksjer ved eventuell emisjon (se vedlegg 2).

A var fornøyd med den avtalen som gav han en skattefri gevinst ved salg av aksjene.

Realia reduserte sitt vederlag til A med kr 393' (kr 2.493' - 2.100'). »

\* \* \*

EP-forholdet kom opp i kjølvannet av den skriftveksling m.v. som fant sted i tilknytning til Storetvedt-forholdet sommeren/høsten 1992, etter at man ved Bergen ligningskontor hadde bestemt seg for å gjennomgå tidligere års selvangivelser innlevert av EP og A.

#### *Nærmere om Storetvedt - forholdet*

I 1984 foresto en av partnerene i advokatfirmaet et omfattende skifte på vegne av familien Mohr, som blant annet eide et større område på Storetvedt i Fana i Bergen kommune. Etter det opplyste bisto advokat C og advokat F vedkommende partner på generell basis i forbindelse med dette oppdraget, hver innen sitt særskilte kompetanseområde. Flere større utbyggingsprosjekter samt selskapsdannelser tok sitt utgangspunkt i denne prosessen, herunder Storetvedt Utbyggingsselskap AS, hvor A var aksjonær og styremedlem, der Investa var tungt involvert, og hvor de mindre aksjonærene, herunder A, på grunn av økonomiske vanskeligheter seinere måtte fragå sine aksjeposter for en symbolsk pris.

Storetvedt-forholdet, slik denne benevnelsen benyttes i nærværende sak, har imidlertid intet direkte å gjøre med Storetvedt Utbyggingsselskap AS, men tar sitt utgangspunkt i en mindre eiendom på like under seks dekar innen Storetvedt-området i vid forstand, nemlig gnr. 13 bnr. 750. Den aktuelle eiendommen benevnes i dokumentene gjerne som campingplass-tomten eller campingplassen, fordi den i tidligere år ble utnyttet til slikt formål. Eiendommen gnr. 13 bnr. 750 inngikk i det skifte - oppdrag som advokatfirmaet hadde på denne tid. A fikk kjennskap til at eiendommen var til salgs og kontaktet i den forbindelse B. De to ble enige om å kjøpe tomten gjennom sine selskaper EP og Siv.ing. B AS, hvilket skjedde i løpet av 1984, hvoretter det måtte søkes om konsesjon for ervervet. Etter at kommunen hadde frasagt seg bruk av sin forkjøpsrett og konsesjon var gitt, ble eiendommen den 08.02.1985 overskjøtet fra Johan Fredrik Wilhelm Mohr til EP og Siv. ing. B AS for kr 1.000.000,-. Det framgår av skjøtet at eiendommen skulle ligge i et sameie mellom kjøperselskapene med en halvpart på hvert.

På overtakelsestidspunktet var den aktuelle eiendom, med gateadresse Storetvedtveien 58, en ubebygd tomt med sentral beliggenhet noen kilometer utenfor Bergen sentrum, langs en av datidens viktigste innfartsårer fra syd. I henhold til en reguleringsplan fra 1920 var området regulert til boligformål. I et dokument av 26.11.1984 som skriver seg fra den kommunale behandling av spørsmålet om forkjøpsrett er opplyst at et annet foretak i 1980 hadde fått avslag på søknad om bygging av et lagerbygg under henvisning til at dette forutsatte for store endringer i forhold til gjeldende reguleringsplan. Bygningsrådets behandling i 1980 åpnet imidlertid for en viss utbygging i framtiden. Søknaden om konsesjon fra EP og Siv.ing. B AS var fremmet under henvisning til at arealet ble forutsatt utnyttet som tomt for kontor- og forretningsbygg. Det framgår for øvrig av 26.11.1984 - skrivet at man i Kommunalavdeling teknisk utbygging anså den avtalte kjøpesum på kr 1.000.000,- som høy, men at man hensett til at arealet kunne ansees utløst for utbygging i henseende vei, vann og kloakk likevel ikke ville foreslå særlige merknader til kjøpesummen.

I mars 1985 søkte Siv.ing. B AS på vegne av eierne om reguleringsendring fra boliger til forretning/kontor i henhold til utarbeidet bebyggelsesplan. Endring av reguleringsplanen ble vedtatt i bygningsrådet i februar 1986.

I mellomtiden var det, den 17.09.1985, blitt inngått en intensjonsavtale med Realia vedrørende den framtidige utnyttelse av tomten, herunder sålydende:

« Mellom A/S Realia på den ene side og A/S EP- Siv.ing. B A/S på den andre side er d.d. inngått følgende intensjonsavtale:

#### *1. Intensjoner*

Partene skal i felleskap prosjektere og bygge et « Legesenter » i størrelsesorden ca 3000 m på gnr. 13 bnr. 715 - Storetvedt. (Tomtestr. ca 5.900 m)

#### *2. Arbeidsfordeling*

A/S Realia fremskaffer tegninger samt kontrakt med brukerne i «Legesenteret».

A/S EP og Siv.ing. B A/S stiller delvis opparbeidet tomt til disposisjon for «Legesenteret».

Partene skal i fellesskap prosjektere og bygge ut « legesenteret » i h.h.t. romprogram, tegninger samt avtalt ferdiggjøringsgrad til lavest mulig totalinvesteringsramme alle forhold tatt i betraktning.

Partene skal i fellesskap godkjenne valg av konsulenter.

### 3. Organisering

A/S EP og Siv.ing. B A/S skal stå som byggherre for prosjektet. Byggherrefordeling: 50 % på A/S EP. 50 % på Siv.ing. B AS.

Prosjektet skal fusjoneres inn i A/S Realia til betingelser i h.h.t. pkt. 4. »

Utover det her gjengitte inneholdt intensjonsavtalen i pkt. 4 de nærmere betingelser for innfusjonering i Realia, som det er unødvendig å redegjøre nærmere for i detalj. Det nevnes likevel at intensjonsavtalen bygget på at Realia skulle fremskaffe byggelån til konkurransmessige betingelser, at tomteprisen var fastsatt til kr 2.000.000,- og at byggelånsrenter med 14,5 % skulle inngå i den totalinvesteringspris som var et av elementene ved fastleggelsen av fusjons-betingelsene. Avtalen ble undertegnet av E som administrerende direktør i Realia, samt av A og B på vegne av de respektive selskaper. I tråd med den gjengse arbeidsfordeling mellom A og B foresto A de kommersielle forhandlinger mot Realia ved E.

Av ulike grunner ble det ikke noe av planene nedfelt i intensjonsavtalen, som det deretter ble enighet om å anse bortfalt i henhold til nærmere vilkår, beskrevet i brev av 05.10.1986 fra EP ved A til Realia ved administrerende direktør Hoel, som i mellomtiden hadde overtatt denne stillingen etter E (fra april 1986):

« Vedr: Gnr. 13 bnr. 750 Storetvedt (Campingplassen)

Jeg viser til møte i uke 39 mellom Realia A/S v/ adm. dir. Lars Erik Hoel og dir. Terje Olsen på den ene side og siv.ing. B A/S v/ siv.ing. B og A/S EP v/ A på den annen side vedr. intensjonsavtale mellom partene i tilknytning til utvikling av parsell gnr.13 bnr. 750.

Partene ble enige om følgende:

- a) Intensjonsavtale mellom partene vedr. gnr.13 bnr. 750 bortfaller i sin helhet.
- b) Siv.ing. B A/S og A/S EP tilbakebetaler lån på kr 1 mill. + finansieringskostnader, forfall ca 1 mnd. fra d.d.
- c) Ved ferdiggjørelse av bygget utbetaler Siv.ing. B A/S og A/S EP ytterligere differansen mellom kr 1.5 mill. og beløpet utbetalt iflg. pkt. b).
- d) Hvis Realia A/S formidler leietakere til prosjektert nybygg på gnr. 13 bnr. 750 til konkurransmessige betingelser, skal dette honoreres med 1 % av tot. investeringer for forretningsbygget.

Vennligst bekreft pkt. a), b), c), d) i h.t. ovenstående ved påtegning av dette brev. »

Slik lagmannsretten forstår hendelsesforløpet, uten at dette har betydning for nærværende sak, refererer lånet på kr 1.000.000,- til de to selskapene seg til Realias andel av tomteinvesteringen, som i første omgang ble betraktet som en kreditt. Realia mottok etter hvert oppgjør i form av tilbakebetaling av lån tillagt renter fra 30.11.1985. Av skriv fra Realia ved regnskapssjef Byrkjeland av 10.11.1986 framgår at EP ved A i telefonsamtale med Haakon Ringdal hadde oppnådd utsettelse av oppgjør for lån og finansieringskostnader inntil 01.01.1987. Av skrivet framgår videre at Realias tilgodehavende pr. 01.01.1987 inkludert renter for henstandsperioden ville utgjøre kr 596.810,-. Beløpet kr 596.810,- ble etter anvisning fra Ringdal fratrukket i oppgjøret på kr 2.100.000,- fra Realia til ektefellene A, jf. omtalen av dette oppgjør ovenfor under EP-forholdet.

Etter bortfallet av intensjonsavtalen fremmet Siv.ing. B AS på vegne av tomteeierne i desember 1986 søknad om byggetillatelse i henhold til tidligere godkjent reguleringsplan. Byggetillatelse vedrørende kontor- og forretningsbygg omfattende et areal på i alt ca 4.000 m ble gitt i begynnelsen av mai 1987.

Høsten 1987 ble det inngått en prinsippavtale mellom EP og Siv.ing. B AS på den ene siden og Investa på den annen side angående et samarbeidsprosjekt for videre utnyttelse av Storetvedtveien 58. Bakgrunnen synes å ha vært at Vesta i forkant av dette hadde solgt sine aksjer i Investa, at Investa holdt til i et Vesta-eid bygg, og at man på Investa holdt sterkt ønsket å etablere seg i et eget nytt administrasjonsbygg. I følge Es forklaring anså man Storetvedtveien 58 - tomten som et attraktivt alternativ i så måte. Det ble ført forhandlinger mellom A på vegne av EP og Siv.ing. B AS og Investa ved E, som ledet fram til en « Prinsippavtale » datert 26.10.1987:

« Mellom A/S Investa (I) på den ene side og Siv.ing B A/S og A/S EP(EP) på den annen side er d.d. inngått følgende prinsippavtale.

### 1. Storetvedtveien 58, gnr. 0013, bnr. 0750.

B og EP står hver som 50% eier av delvis opparbeidet tomt, gnr. 0013, bnr. 0750, størrelse ca 6 mål.

På tomten er prosjektert forretningsbygg på totalt 3.933 m i h.t. vedlagte tegninger og arbeidsbeskrivelse, konf vedlegg 1.

Byggetillatelse foreligger pr. 4.5.87, konf. vedlegg 2.

### 2. Prinsippbetingelser.

2.1. Inntil annet er avtalt føres forretningsbygget opp med B/EP som byggherrer.

2.2. I står fritt til å endre fasader, planløsninger, kvalitet og arbeidsbeskrivelse i tråd med egne intensjoner. I denne sammenheng kan I benytte seg av egen valgt arkitekt og andre konsulenter med unntak av prosjektledelse og konsulent for byggeteknikk. Det forutsettes imidlertid at I holder seg innenfor de godkjente rammer for bebygget grunnflate og byggehøyder samt selv sørger for å tilfredsstille krav i h.t. byggemelding pr. 4.5.87, herunder krav om etableringstillatelse.

2.3. I skal selv være bruker av forretningsbygget. Hvis ønskelig skal I imidlertid stå fritt til å benytte nåværende eller egne planløsninger til bruk for andre.

Selges forretningsbygget til I eller andre står I ansvarlig for fremskaffelse av eventuell konsesjon. Hvis prosjektet legges ut i markedet, skal Realia Safe ha « first right of refusal »

2.4. I skal på kort eller lengere sikt kjøpe forretningsbygget. Partene er enig om å finne fram til gjensidig gunstigst mulig skattetekniske løsninger for kjøpet. Prinsipielt skal B/EP samlet oppnå følgende betingelser:

- kr 10 mill for delvis opparbeidet tomt og « developmentfee », gjeldende fra 15.9.87.
- Beløpet utbetales med kr 5 mill som lån i 1987, resten skal utbetales innen 31.12.88
- Rentesats fra 15.9.87 fastsettes til 14,5 % »

Prinsippavtalen, som ble utformet av A etter forhandlinger med E, ble undertegnet av B og A på vegne av de respektive selskaper, og av direktørene Erik Bøckman og Per Methlie på vegne av Investa.

Inngåelsen av prinsippavtalen ble i første omgang fulgt opp ved at EP ved A på vegne av begge tomteeier-selskapene kontaktet advokatfirmaet, først telefonisk og deretter ved skriv datert 30.10.1987 til advokatene C og F. Fra dette skriv, så langt det har interesse for saken her, hitsettes:

« Att. C

F

*Vedr. Storetvedt (Campingplassen)*

Ref. til tlf. 29.10.87 ønskes følgende belyst:

*Bakgrunn:*

Delvis opparbeidet tomt på ca 6 mål skal nå bebygges av et opptil 3933 m forretningsbygg. Prosjektet er byggeanmeldt og det foreligger godkjent byggemelding pr. 4.5.87.

Saken har vært igjennom en lang prosess med ulike interessenter, konsesjon og reguleringsbehandling. Pr. d.d. står imidlertid J.A. B A/S og A/S EP hver som 50% eier av prosjektet. Realia A/S er løst ut, men har « first right of Refusal » i tilfelle prosjektet legges ut i markedet av oss.

Det er inngått bindende avtale med Investa i tilknytning til utbygging av forretningsbygget. Avtalen innebærer at begge parter er opptatt av at man finner frem til gunstigst mulige gjensidige skattetekniske løsninger.

- Pris for tomt/developmentfee er fastlagt fra 15.9.87.
- B skal være prosjektleder/byggetekn. konsulent til normsatser. Investa skal stå fritt m.h.t. arkitekt og øvrige konsulenter.
- Likeledes står Investa fritt m.h.t. planløsninger, kvalitet m.m.
- Investa har ansvar for konsesjon/etabl.problematikk, krav i h.t. byggemelding, byggehøyder, grunnflate m.m.

Skattetekniske løsninger må ta hensyn til:

- EP salg av 30 % aksjeporfølje til Realia i 1986. N.B. EP kan kjøpe aksjene tilbake i h.t. gitte retn.linjer. konf. C.
- Tidligere opparbeidete salgsgevinster i A/S EP
- Bygget kan eller skal føres opp i regi av A/S EP/B
- Moms/InV problematikk for investeringer.
- Salgsgevinstproblematikk /salg av omløpsmidlerproblematik frister for reinvestering m.m.
- Fusjonsproblematikk, eiersits. fisjon. eierper. aksjer
- Makebytte relatert til andre næringseiendommer med hensiktsmessig prissetting av partenes eiendommer »

Den 03.11.1987 ble avholdt et møte i advokatfirmaets lokaler der advokatene C og F deltok sammen med A, og der utgangspunktet var den ovenfor gjengitte henvendelsen av 30.10.1987. I møtet redegjorde F for ulike modeller med hensyn til gjennomføring av prinsippavtalen, herunder skatte- og avgiftsmessige spørsmål, og man hadde en diskusjon omkring prinsippene for modellvalg m.v. Det foreligger ikke opplysninger som viser at det i forkant av møtet var utarbeidet noen betenkning eller skriftlig redegjørelse, ei heller foreligger noe samtidig referat fra møtet. I saken er dokumentert ulike tegninger/skisser som advokat F utarbeidet og benyttet i løpet av møtet. Den siste skissen som ble utarbeidet i møtet, og som så langt var ment å danne grunnlag for videreføring av prinsippavtalen, er et enkelt ark med firkanter/bokser, piler, noen tallstørrelser samt mer og mindre selvforklarende angivelser av rettssubjekter. De grunnleggende elementer, så langt disse synes ukontroversielle, var følgende: Det skulle finne sted en overføring av tomten fra EP og Siv.ing. B AS til et nystiftet aksjeselskap, der A og B hver skulle inneha 20 % av aksjene, og der det for Investas vedkommende er angitt « 60 + overkurs ». Utover dette går det ikke direkte fram av skissen hvilke forutsetninger man bygget på, ei heller om og i tilfelle med hensyn til hva man nådde endelig enighet i møtet. Det synes ut fra bevisførselen for øvrig ganske på det rene at man viet spørsmålet om prissetting av tomten ved overdragelse til det nye aksjeselskapet adskillig oppmerksomhet, formentlig med bakgrunn i erfaringer fra konsesjonsrunden og av skatterettslige grunner.

C skrev 12.11.1987 en redegjørelse som ble sendt til A, benevnt « PM », og som hadde slikt

innhold:

« Ad: Campingplass-tomten.

Jeg viser til samtale på mitt kontor vedrørende campingplass-tomten.

Saken er grovt redegjort for følgende:

A/S E.P. (E.P.) og B A/S (B) eier campingplass-tomten (TOMTEN) med 50% på hver. Det er inngått avtale med A/S Investa (I) for overtakelse av TOMTEN i h.h.t. nærmere avtale.

Man ønsker å gjennomføre transaksjonen på best mulig måte hva angår skatter og avgifter. I vårt møte ble en rekke alternative fremgangsmåter vurdert. Etter drøftelse ble man enige om at nedenstående alternativ synes bra.

I, E.P. og B stifter nytt selskap med aksjefordeling 60%, 20% og 20%. Aksjekapitalen kan være minimal. Det nye selskapet, A/S Tomt, kjøper TOMTEN fra E.P. og B med liten eller ingen gevinst for de siste 2. I finansierer A/S Tomt utover minimums aksjekapital. A/S Tomt bebygger TOMTEN, og står som fremtidig eier av tomt/bygg. Følgelig er moms og investeringsavgiftsproblemet løst.

Etter 3 år selger E.P. og J.A.J. sine aksjer til I for avtalt kjøpesum med tillegg av renter og aksjenes pålydende, men med fradrag for kjøpesummen fra A/S Tomt til E.P./B.

Aksjesalget er etter dagens regler skattefritt, forutsatt at man ikke får gjennomskjæring. Opplegget påfører E.P./B risiko for endring av skatteregler i fremtiden - bindingstid, selgende gruppe, skattesatser m.v. Oppgjøret fra I frem i tid, kan selvsagt sikres på en enkelt måte dersom dette finnes ønskelig/nødvendig.

Ovenstående til vurdering, idet jeg venter på ditt tilbakespill. »

Bakgrunnen for at C forfattet ovenfor gjengitte redegjørelse skal ha vært at A til bruk i videre samtaler/forhandlinger med Investa hadde behov for en oppsummering som kunne forevises E. De nærmere enkeltheter i prosessen fram til endelige avtaler ble inngått og nytt selskap stiftet er ikke i alle henseende kjent for lagmannsretten. Forutsetningen var i alle fall at C når tiden var inne skulle forstå utarbeidelse av de nødvendige dokumenter for gjennomføring av de transaksjoner og rettsstiftelser som partene var/kom til å bli enige om. Forutsetningen var videre at A på vegne av avtalepartene/det nye selskapets stiftere skulle furnere C med en del grunnleggende tallstørrelser, som i sin tur skulle inngå i de aktuelle avtaledokumenter m.v. Når prosessen trakk noe ut i tid, synes dette dels å ha hatt sammenheng med at C var inne i en arbeidsmessig travel periode, og dels at det løpende foregikk justeringer/endringer mellom avtalepartene Investa, EP ved A og Siv.ing. B AS ved B, likevel slik at A i henhold til innarbeidet praksis mellom ham og B foresto den praktiske kontakt mot Investa og C.

Som et bakteppe for den følgende redegjørelse skal nevnes at selv om de inngåtte avtaler, selskapsstiftelsen m.v. alle er datert 17.12.1987, er det på det rene at den endelige utskrivning av dokumentene og signatur-prosessen først fant sted rundt månedsskiftet januar/februar 1988. På den annen side var det slik, jf. nedenfor, at EP og Siv.ing. B AS mottok utbetalinger forestått av Investa rundt årsskiftet 1987/88.

I saken er dokumentert to versjoner av en oppstilling benevnt « Tillegg til avtale pr. 26.10.1987 », begge datert 17.12.1987, men ingen av dem signerte av de oppførte parter, Investa, Siv.ing. B AS og EP. Begge ble utformet av A og oversendt C til bruk ved utarbeidelsen av dokumenter. Mens oversendelsen av siste versjon lar seg tidfeste til slutten av januar 1988, er det uavklart når C mottok første versjon, uten at dette har betydning.

I første versjon introduseres en endring av eierfordelingen mellom EP og Siv.ing. B AS. Mens tomten i henhold til skjøtet og slik det er beskrevet i prinsippavtalen lå i et 50 % - 50 % sameie mellom de to selskaper, ble dette nå endret til en fordeling 60,8333 % for EPs vedkommende og 39,1667 % for Siv.ing. B AS. Dette fikk i sin tur som konsekvens at planlagt/avtalt aksjefordeling ble 60 % (Investa), 15,67 % (B) og 24,33 % (A). I første versjon er tomteprisen fastsatt til kr

1.643.836,-, hvorav kr 1.000.000,- i henhold til endret eierfordeling ville tilfalle EP. I følge denne første versjonen skulle dertil « Honorar for 1987 » utgjøre henholdsvis kr 245.191,- (EP) og kr 165.642,- (Siv.ing. B AS, i dokumentet benevnt « B A/S »). I følge pkt. 3 skulle « Restoppgjør » kr 8.356.164,- (differansen mellom kr 10.000.000,- og tomteprisen) i henhold til prinsippavtalens pkt. 2.4 « sikres » ved at Investa « har plikt til kjøp av aksjene » tilhørende B og A til pålydende med tillegg av kr 8.356.164,-. Endelig ga denne første versjon uttrykk for at « Honorar inntil restoppgjør finner sted: 14,5 % p.a. av restoppgjør » skulle utbetales til henholdsvis « B » og « A/S EP » med nærmere angitte årlige beløp.

Versjon nr. 2 lar seg tidfeste gjennom skriv av 30.01.1988 fra A til C, sålydende:

« att: C

Vedr. Storetvedt. 58, gnr. 0013, bnr. 0750. - endring av salgsbeløp til kr 2.000.000,-

Som avtalt har jeg endret de ulike data i tråd med det reviderte salgsbeløp som nå settes til kr 2.000.000.

Jeg har avtalt med Erik Bøckmann avtalte honorarsatser som settes til 14,5 % p.a. av kr 8.000.000 med utbetaling 2 ganger årlig henholdsvis 30.6 og 31.12. hvert år i opptil 3 år fra stiftelsesdato av det felles stiftende selskap.

Hva med stiftelsesdato for selskapet, skal det settes til 31.12.87 eller 1.1.88? Vennligst ring.

Vennlig hilsen

sign. A

Vedlegg: nytt forslag til tillegg til avtale pr. 26.10.87 revidert i h.t. avtalt salgsbeløp = kr 2.000.000. »

Den versjon nr. 2 som ble oversendt ved skriveet gjengitt ovenfor har slik utforming:

### «1. Endring av eierfordeling mellom siv.ing. B A/S og AS EP v/ A.

- Siv.ing. B A/S 39.1667%

- A/S EP v/ A 60.8333%

### 2. Stiftung av nytt eierselskap for utvikling av Storetvedtveien 58, gnr. 0013, bnr. 0750.

**Kjøpesum = kr 2.000.000**

Partene I/B/EP er enig om stifting av nytt eierselskap med formål utvikling av forretningsbygg på gnr. 0013, bnr. 0750.

Aksjekapital settes til kr 50.000

Aksjefordeling: A/S Investa 60.00%

B 15.67%

A 24.33%

Stiftende selskap kjøper delvis utviklet tomt på gnr. 0013, bnr. 0750 til en totalt kjøpesum på kr 2.000.000,-, herav kr 1.216.666,- fra EP hvorav kr 1.000.000 er utbetalt i 1987.

kr 783.334,- fra B hvorav kr 643.836 er utbetalt i 1987

Honorar for 1987 skal utgjøre

EP kr 245.191

B kr 165.642

### 3. Restoppgjør kr 10.000.000 minus kr 2.000.000 = kr 8.000.000

Restoppgjør i h.t. avtalens pkt. 2.4. skal finne sted som følger:



- A/S Investa har plikt til kjøp av aksjene tilhørende B og A i stiftende selskap til aksjenes pålydende verdi pluss kr 8.000.000. Det tas sikte på salg 3 år etter stiftelsesdato. Av sistnevnte beløp kr 8.000.000 skal

a) B ha utbetalt kr 3.133.336

b) A ha utbetalt kr 4.866.663

Oppgjøret skal sikres betryggende

**4. Honorar. = 14.5% p.a. i 3 år inntil restoppgjør på kr 8.000.000 finner sted.**

Honorar pr.a. utgjør for

B kr 454.334

A kr 705.666

hvorav 50% utbetales 30.6. og 50% 31.12. i 3 år fra stiftelsesdato. »

Blant de foretatte endringer fra versjon 1 til versjon 2 pekes på: Som omtalt i oversendelseskrivet er avtalt kjøpesum for tomten endret fra ca kr 1.600.000,- til kr 2.000.000,-, med virkning for salgsinntekten til de respektive selskaper, størrelsen på « Restoppgjør » og omfanget av posten « Honorar inntil restoppgjør » på årlig basis. Når det gjelder angivelse av mottakere for « honorar for 1987 » er aksjeselskapsbetegnelsen utgått foran/etter EP og B. Med hensyn til pkt. 4, det løpende « honorar », er det foretatt den endring med hensyn til angivelse av utbetalings-mottaker at « B » er erstattet med « B » og « A/S EP » er erstattet med « A ». For øvrig er i versjon 2 introdusert en 3-årsperiode, nemlig slik at « det tas sikte på salg 3 år etter stiftelsesdato » i pkt. 3 og at det årlige honorar skal løpe « i 3 år fra stiftelsesdato ».

Etter oversendelsen av versjon 2 fra A ferdigstilte C seks sett av dokumenter som alle er datert 17.12.1987, nemlig stiftelsesskjema, stiftelsesprotokoll, selskapsvedtekter, kjøpekontrakt, skjøte og aksjonæravtale.

Ved skriv av 03.02.1988 oversendte C disse dokumentene til A, med anmodning om at « De gjennomgår dokumentene før det avholdes møte med B og A/S Inventor (feilskrift for Investa, lagmannsrettens tilføyelse) for signering ». Rent faktisk skjedde signaturprosessen noe annerledes idet B den 04.02.1988, etter å ha mottatt dokumentene fra A og signert dem, leverte disse tilbake til advokatfirmaet, hvor de samme dag av C ble oversendt til Investa ved G. Fra oversendelsesskrivet til Investa hitsettes:

« Jeg ber Dem vennligst snarlig gjennomgå dokumentene for å kontrollere at disse er i henhold til avtale. Forutsatt at så er tilfelle ber jeg Dem administrere innhenting av nødvendige signaturer i A/S Investa på henholdsvis stiftelsesskjema, stiftelsesprotokoll, kjøpekontrakt og aksjonæravtale. Jeg ber om at de signerte originaldokumenter returneres hit for videre oppfølging. »

Når det nærmere gjelder de seks sett av dokumenter som alle er datert 17.12.1987 og ble undertegnet av partene/deres representanter i begynnelsen av februar 1988, skal nevnes: Av stiftelses-dokumentet for A/S Storetvedtveien 58 framgår at selskapets aksjekapital var på kr 50.000,- fordelt på 10.000 aksjer á kr 5,-, hvorav Investa tegnet 6.000 aksjer, A 2.433 aksjer og B 1.567 aksjer, samt at selskapets formål « er å eie, videreutvikle og bebygge Storetvedtveien 58, Bergen og hva dermed står i forbindelse, ...» Som styre ble opprinnelig valgt Investa - direktørene Christen Knutsen og Per Methlie, samt B, med G og A som varamedlemmer.

Aksjonæravtalen datert 17.12.1987 har slik ordlyd:

« Mellom A/S Investa (I), A (A) og B (B), som alle er aksjonærer i A/S Storetvedtveien 58, er det i dag inngått slik avtale:

1. Partene eier A/S Storetvedtveien 58 med følgende fordeling:

- I, 60,00 % - 6.000 aksjer  
A, 24,33 % - 2.433 aksjer  
B, 15,67 % - 1.567 aksjer
2. I har rett og plikt til å kjøpe PG's og B's aksjer i A/S Storetvedtveien 58 samlet for kr 8.020.000,- med oppgjør pro & contra pr. 02.01.1991 uansett aksjenes reelle verdi på oppgjørstidspunktet. Ved forsinket betaling svarer I 20% rente p.a.
3. For henstand med oppgjør nevnt i punkt 2 skal I yte A og B følgende vederlag.
- a) for 1987 har I utbetalt slik
- A, kr 245.191,-  
B, kr 165.642,-
- b) For hvert av årene 1988, 1989 og 1990 skal I utbetale slik
- A, kr 705.666,-  
B, kr 454.334,-
- De årlige beløp forfaller til betaling i 2 like terminer, henholdsvis 30.06. og 31.12. Ved forsinket betaling svarer I 20% rente p.a.
4. Så lenge I står til rest med betaling i henhold til punkt 2 og/eller 3 ovenfor er partene enige om følgende:
- a) I's aksjer i A/S Storetvedtveien 58 stilles som sikkerhet overfor A og B ved at aksjene transporteres in blanco og tas i depot hos A og B.
- b) I skal ikke overføre midler, herunder lån, fra A/S Storetvedtveien 58 til seg selv eller datterselskaper utover normalt oppgjør for tjenester I yter overfor A/S Storetvedtveien 58.
- Straks I har gitt fullt oppgjør skal aksjene nevnt i punkt a ovenfor tilbakeleveres I.
5. Nærværende avtale er utferdiget i 3 - tre - likelydende eksemplarer, hvorav partene beholder hvert sitt. »

Det nevnes med utgangspunkt i aksjonæravtalens pkt. 2 at beløpet kr 8.020.000 fordelt etter endret sameieandel 60,833 % (A) og 39,1667 % (B) utgjør henholdsvis kr 4.878.165 og kr 3.141.835.

Dertil nevnes at ytelsene i henhold til pkt. 3 b, « For henstand med oppgjør nevnt i pkt. 2 », som samlet utgjør kr 1.160.000,- pr. år, er sammenfallende med 14,5 % av kr 8.000.000,- på årlig basis. Den innbyrdes fordeling samsvarer med den reviderte eierfordeling med hensyn til tomten for henholdsvis EP og Siv.ing. B AS.

Når det for øvrig gjelder aksjonæravtalen, som på Investas vegne ble undertegnet av Christen Knutsen, skal i denne omgang bare nevnes at det var C som under sluttutformingen av dokumentet valgte betegnelsen « For henstand med oppgjør som nevnt i pkt. 2 ».

Som nevnt fant det sted utbetalinger fra Investa i tilknytning til Storetvedtveien 58 på et tidligere tidspunkt. I saken er dokumentert et skriv fra Investa ved finansdirektør Erik Bøckmann til EP ved A av 02.12.1987. Av brevet, sammenholdt med samsvarende overføringsbilag, framgår at Investa denne dag foretok overføring av kr 1.000.000,- til EP ved A som « á-kontoutbetaling for kjøp av Storetvedtveien 58 iflg. vår prinsippavtale datert Bergen 26.10.87 ». Siv. ing. B AS ved B tilskrev 23.12.1987 Investa ved direktør Methlie vedrørende Storetvedtveien 58, herunder slik: « Viser til avtale med disponent A og tillater oss å be om oppgjør pr. 31.12.1987. » Deretter er i henvendelsen inntatt en oppstilling over « tomt m.m. kr 643.836,- » og « Honorar prosjektledelse kr 165.642,- », ialt kr 809.478,-. Oppgjør fant sted i henhold til nevnte oppstilling, med virkning for inntektsåret 1987. EP mottok i begynnelsen av januar 1988 kr 245.191,-. I henhold til dokumentert bankgirobilag skulle også denne utbetaling bokføres i 1987 etter bestemmelse av direktør Methlie.

Ved skriv av 30.01.1988 til Investa vedrørende kjøp av Storetvedtveien 58 ba EP ved A om at differansen mellom kr 2.000.000,- og kr 1.643.836,- ble utbetalt til de selgende selskaper med henholdsvis kr 216.666,- (EP) og kr 139.498,- (Siv.ing. B AS), hvilket ble gjort.

Etter at de ovenfor omtalte dokumenter var blitt oversendt til Investa og der var signert av Christen Knutsen, som ledet eiendomsavdelingen, foretok A og B innbetaling av aksjekapital med henholdsvis kr 12.165,- og kr 7.835,-, hvilket fant sted i første halvdel av februar i 1988. I begynnelsen av mars 1988 innga C på vegne av AS Storetvedtveien 58 konsesjonssøknad og besørget på samme tid det nye selskap registrert i Foretaksregisteret. Det viste seg nødvendig også å innhente etableringssamtykke, og med bistand fra Siv.ing. B AS /B innga C 04.07.1988 søknad. I etableringssøknaden ble det redegjort for planen om i regi av AS Storetvedtveien 58 å oppføre et bygg til kontorformål for Investa, på ialt 2.800 m samt 1.133 m til garasjer og tilfluktsrom, med en investeringsramme beregnet til kr 48.000.000,-. Etableringssamtykke ble gitt i slutten av august 1988, på vilkår blant annet av byggestart i løpet av høst 1988/vår 1989. Konsesjon ble oppnådd ved fylkeslandbrukssjefens vedtak ultimo september 1988. Skjøtet på eiendommen ble deretter tinglyst den 10.10.1988. I slutten av november 1988 oversendte advokat C avregning til AS Storetvedtveien 58 ved Investa for juridisk bistand og utgifter i tilknytning til dokumentutarbeidelse og de etterfølgende søknadsprosesser med ialt kr 18.650,-, hvorav kr 15.000,- utgjorde salær.

Etter at konsesjon og etableringssamtykke forelå høsten 1988 synes ikke meget å ha skjedd med hensyn til realisering av byggeplanene, likevel slik at det i saken er omtalt en viss videreføring på arkitektsiden.

På et tidspunkt tok Investa ved E kontakt med A for å oppnå en reforhandling av aksjonæravtalen. Bakgrunnen for dette synes å ha vært: I kjølvannet av det sterke børsfallet høsten 1987, fant det sted en tilsvarende nedgang i eiendomsmarkedet, som skjøt fart fra første halvdel av 1988. Investa sto på denne tid blant annet bak en større utbygging i Fyllingsdalen (i saken gjerne omtalt som « Det blå bygg »), som var ment for leiemarkedet. Grunnet sviktende etterspørsel ble det imidlertid bestemt at Investa selv skulle flytte inn i nybygget, hvilket skjedde i november 1989.

Resultatet av reforhandlingen ble følgende avtale:

**« Mellom A/S Investa (I), A (A) og B (B)**

som alle er aksjonærer i A/S Storetvedtveien 58, er det i dag inngått slik avtale:

1. Partene eier A/S Storetvedtveien 58 med følgende fordeling
  - I, 60,00% - 6.000 aksjer
  - A, 24,33% - 2.433 aksjer
  - B, 15,67% - 1.567 aksjer
2. I har rett og plikt til å kjøpe PG's og B's aksjer i A/S Storetvedtveien 58 samlet for kr 5.236.023,- med oppgjør pro & contra pr. 02.01.1991 uansett aksjenes reelle verdi på oppgjørstidspunktet. Ved forsinket betaling svarer I 20% rente p.a.
3. Så lenge I står til rest med betaling i henhold til punkt 2 ovenfor er partene enige om følgende:
  - a) I's aksjer i A/S Storetvedtveien 58 stilles som sikkerhet overfor A og B ved at aksjene transporteres in blanco og tas i depot hos A og B.
  - b) I skal ikke overføre midler, herunder lån, fra A/S Storetvedtveien 58 til seg selv eller datterselskap utover normalt oppgjør for tjenester I yter overfor A/S Storetvedtveien 58.  
Straks I har gitt fullt oppgjør skal aksjene nevnt i punkt ovenfor tilbakeleveres I.
4. Nærværende avtale er utferdiget i 3 - tre - likelydende eksemplarer, hvorav partene beholder hvert sitt. »

Reforhandlingen skjedde direkte mellom A og E. Også den reforhandlede avtalen er datert 17.12.1987, selv om reforhandlingen fant sted i 1990. Avtalen er undertegnet på vegne av Investa av

G, som selv ikke deltok i forhandlingen, men ble tilkalt av E for å undertegne, visstnok i egenskap av selskapets prokurist. Videre er avtalen undertegnet av A og B.

Etter at avtalen var signert hos Investa av G tok A den med seg til B, som først ble kjent med resultatet av reforhandlingen da A kontaktet/oppsoekte ham etter forhandlingsmøtet. Som nevnt ble avtalen tiltrådd også av B slik den ovenfor er gjengitt. Imidlertid inngikk B og A en særskilt avtale om innbyrdes fordeling av det reforhandlede oppgjør. Dette kom til uttrykk gjennom en håndskrevet tilføyelse til pkt. 2: « Herav skal B ha kr 3.141.835,-. »

Tilføyelsen om intern fordeling av reforhandlet totalsum ble signert av A og B, og er datert 24.04.1990. Det må legges til grunn at reforhandlingsmøtet mellom A og E fant sted enten samme dag eller kort tid før dette.

Sammenlignet med den opprinnelige aksjonæravtalen avviker den reforhandlede på to punkter: For det første gjennom endringen av beløpet i pkt. 2 fra kr 8.020.000,- til kr 5.236.023,-. Dessuten ble pkt. 3 i den opprinnelige avtalen, som regulerte « henstand med oppgjør nevnt i pkt. 2 », ikke tatt med. Bakgrunnen for dette var at Investa i henhold til avtale med A og B hadde foretatt en samlet utbetaling for hele 1990 allerede i januar dette år, med fradrag for rentefordel, sml. den opprinnelige avtalens regulering av terminvise forfall pr. 30.06 og 31.12. Det er ikke fremkommet opplysninger gjennom bevisførselen som bringer klarhet i hvorfor det fant sted et samlet oppgjør for 1990 som beskrevet, således heller ikke med hensyn til om det på noen måte var sammenheng mellom det framskutte utbetalingstidspunkt og reforhandlingen eller andre elementer i hendelsesforløpet.

I mai 1990 søkte A - og fikk innvilget - et gjeldsbrevlån stort kr 1.000.000,- i Bergens Skillingsbank, og i den forbindelse underskrev han 30.05.1990 en pantsettelseserklæring for enkle pengekrav omfattende « krav mot Investa A/S, Bergen vedr. oppgjør for kjøp av pantsetters aksjer i A/S Storetvedtveien 58 iht. avtale datert 17/12 1987 pkt. 2. », begrenset til kr 1.080.000,-. Av pantsettelseserklæringen framgår at E underskrev denne på vegne av Investa som skyldner. Foruten nevnte pantsettelseserklæring er i saken også dokumentert et notat datert 29.05.1990, utarbeidet av bankens saksbehandler, hvor det framgår at lånet av kunden (A) var ønsket med « Utbetaling umiddelbart, senest fredag 01.06.90, med løpetid og forfall i sin helhet etter 2. januar 1991,... ». Videre er angitt at « 02.01.91 får kunden utbetalt et større beløp fra Investa,... », og dertil at « Kopi av avtalen er mottatt av banken, men er strengt konfidensiell. »

Den 11.12.1990 skrev A slik til Investa ved direktør G:

« Vedr. salg av A's aksjepost på 24.33%=2.433 aksjer i A/S Storetvedtveien 58.

Jeg viser til tidligere samtaler og meddeler herved at jeg slik selskapet status har utviklet seg er interessert i å selge min aksjepost på 24.33 % =2433 aksjer

Vennligst kom tilbake på saken snarest mulig. »

I skriv av 07.01.1991 fra A til Investa heter det:

« Vedr. salg av mine 2433 aksjer til kr 865,- pr. aksje i A/S Storetvedtveien 58.

I h.t. samtale bes utbetalt pr. 14.1.91:

kr 865,- x 2433 aksjer = kr 2.104.545,-

Beløpet bes overlevert i krysset sjekk. »

I skriv fra C til B av 08.01.1991 med overskrift « Aksjebrev Storetvedtveien 58. » heter det:

« Vedlagt følger 3 nye originale aksjebrev, videre til orientering vedlegges kopi av helt make aksjebrev som tidligere er oversendt A. »

Av skriv datert 14.01.1991 fra Investa ved viseadministrerende direktør Ove S. Larsen til A

fremgår:

« I henhold til avtale oversendes vedlagt krysset sjekk stor kr 2.104.545,- v/ A som fullt og endelig oppgjør av Deres 2.433 aksjer i AS Storetvedtveien 58.

Da tiltransporterte aksjebrev ikke var vedlagt Deres brev ber vi om at De henvender Dem til G for transportpåtegning av aksjene. »

As transporterklæring av aksjene til Investa er datert 14.01.1991. G gjorde samme dag følgende påtegning på Investas eksemplar/kopi av pantsettelseserklæringen til Bergens Skillingsbank:

« Beløpet på kr 2.104.545 utbetalt til P.G. 14.1.1991 etter samtykke fra A/S Bergens Skillingsbank v/ Lunde. »

I skriv av 14.01.1991 fra C til Investa ved direktør Ove Steinar Larsen heter det:

« STORETVEDTVEIEN 58 AS.

Jeg viser til telefonsamtale den 14.01.91 vedrørende ovennevnte.

Jeg vedlegger, som avtalt, kopi av:

- Stiftelsesprotokoll dat. 17.12.87.
- Vedtekter dat. 17.12.87
- Registreringsdokumentasjon fra Foretaksregisteret.

Dersom De har behov for ytterligere dokumentasjon hører jeg gjerne fra Dem. »

B henvendte seg ved skriv datert 11.02.1991 til Investa, sålydende:

« *Vedr. salg av min aksjepost i A/S Storetvedtveien 58 1.567 aksjer.*

Viser til samtale og oversender herved mitt aksjebrev. I den forbindelse bes utbetalt:

Kr. 2.010 x 1.567 = kr 3.149.670.- »

Bs transport-påtegning på aksjebrevet er datert 11.02.1991. Sjekken hvorved B fikk utbetalt kr 3.149.670,- ble utstedt 12.02.1991 og ble overlevert til B ved frammøte hos Investa. Utbetalingen ble henholdsvis attestert og anvist for utbetaling av G og E. Beløpet kr 3.149.670,- er samsvarende med hva B tilkom i henhold til den interne fordelingsavtalen datert 24.04.1990 og etter den opprinnelige aksjonæravtalen, tillagt et beløp kr 7.835. Beløpet kr.7835 er identisk med Bs aksjeinnskudd i AS Storetvedtveien 58.

Når det gjelder rapporteringen til ligningsmyndigheten som fant sted med bakgrunn i det ovenfor beskrevne hendelsesforløp skal nevnes: Verken A eller B førte opp aksjeposten i AS Storetvedtveien 58 i sine personlige selvangivelser for inntektsårene 1987 og 1988, noe de begge har forklart som rene forglemmelser, idet det var tale om små beløp. A førte aksjeposten i sin selvangivelse for 1989 med opplysning om at selskapet var stiftet i desember 1987 og at posten var uteglemt i de to foregående selvangivelsene. Posten ble ført opp med en verdi kr 24.330,-, det vil si at A tok feil av pålydende som var kr 5,-. Tilsvarende føring fant sted for 1990 for As vedkommende. B førte opprinnelig heller ikke aksjeposten i den innleverte selvangivelsen for 1989, men dette ble rettet ved skriv til ligningskontoret av 20.03.1990. Også B oppga av aksjene hadde pålydende kr 10,-. Tilsvarende ble rapportert for 1990.

De løpende ytelser som var hjemlet i den opprinnelige aksjonæravtalen pkt. 3, og som i henhold til avtalens ordlyd skulle utbetales til A og B personlig, ble rent faktisk utbetalt til, inntektsført og i prinsippet beskattet hos de respektive selskaper, henholdsvis EP og Siv.ing. B AS. Riktignok ble

visstnok utbetalingene etter stiftelsen av selskapet B AS (jf. ovenfor om dette) i 1989 inntektsført der, for siden å bli overført til Siv.ing. B AS, uten at dette er av betydning her. Utbetalingene fra Investa skjedde som ovenfor beskrevet rundt årsskiftet 1987/88 for året 1987, deretter terminvis for 1988 og 1989 i henhold til utstedte fakturaer fra de respektive selskaper, hvorefter det resterende for hele 1990 som nevnt ble utbetalt i januar 1990.

I sin selvangivelse for inntektsåret 1991 med vedlegg, datert 30.01.1992, opplyste A på skjema RF 1061 at han den 14.01.1991 hadde avhendet 2.433 aksjer i AS Storetvedtveien 58, ervervet 17.12.1987, for kr 2.104.545,-. Kostpris ble oppgitt til kr 24.330,-.

I selvangivelsen for 1991 med vedlegg, datert 28.01.1992, oppga B på skjema som nevnt salg av 1.567 aksjer i AS Storetvedtveien 58 den 11.02.1991, kjøpt 17.12.1987, for kr 3.134.000,-. Kostpris ble oppgitt til kr 15.670,-. Det bemerkes at beløpet kr 3.134.000,- er sammenfallende med differansen mellom kr 3.149.670,- (beløpet utbetalt av Investa ved sjekk utstedt 12.02.1991) og den oppgitte kostpris kr 15.670,- (riktig kostpris var som nevnt kr 7835).

\* \* \*

Bergen ligningskontor sendte 20.07.1992 varsel om fravikelse av selvangivelsene for inntektsåret 1991 til A og D. Den del av varselet som har interesse her var utformet slik:

« Gevinst ved salg av aksjer i A/S Storetvedtveien 58 er skattepliktig etter skattel. § 54.2. Skattefri del 10.000. »

A sendte 27.07.1992 en telefaks til C, sålydende:

« *Vedr. salg av aksjer Storetvedtvein 58 - Skattepliktig salg?*

Du må være snill å hjelpe meg med tolkningen av skatteloven § 54.2.4

Som du sikkert husker hadde vi oppe den diskusjonen i desember 90 med deg og F. Du sjekket forlengs og baklengs både da og den gang vi stiftet selskapet 17.12.87, og fant ut at vi uansett ville gå klar skatt pga

- 3 årsfristen vare ivaretatt
- Selgende gruppe var ivaretatt da  $B + A = 40\%$  altså under 45% og Investa hadde 60% ved stiftelsen
- Den nye skattereformen skulle ikke få innflytelse på vårt salg, vi ville bli lignet etter de gamle regler.

Hva nå, konf. brev fra ligningen pr 20.7. hvor de vil skatte meg etter skatteloven § 54.2?

N.B. Svarfrist før 1.8.92.

Vennligst kontakt meg omgående. »

A har i sin forklaring for lagmannsretten opplyst at henvisningen til en diskusjon i desember 1990 med C og F berodde på feilerindring.

C har forklart at han i forbindelse med denne henvendelsen fra A av ham fikk opplyst at aksjesalgsvartalen fra (datert) 17.12.1987 var bortfalt fordi Investa hadde forlatt sine planer om bygging av nytt administrasjonsbygg, og at aksjesalget i januar 1991 hadde grunnlag i en selvstendig framforhandlet avtale.

Etter å ha mottatt nærmere opplysninger fra A i anledning henvendelsen, kontaktet C for det første vedkommende saksbehandler ved ligningskontoret for å få nærmere informasjon om problemstillingen som var reist, og fikk denne presisert i forhold til de daværende regler om selgende gruppe/betydelig aksjesalg, daværende skattel. § 54, annet ledd. Denne bestemmelsen inneholdt regler om skatteplikt for aksjegevinst oppnådd ved overføring av større aksjeposter når avhendelsen utgjorde et ledd i en sammenhengende overdragelse av minst 45 % av aksjene i selskapet (som hovedregel) uavhengig av eiertid. Bakgrunnen for ligningsmyndighetens interesse for denne

problemstilling synes å ha vært at Investa etter transaksjonene i januar/februar 1991 solgte samtlige aksjer i AS Storetvedtveien 58 til datterselskapet AS Investa Eiendom den 31.12.1991, hvoretter AS Investa Eiendom ble innfusjonert i Nydalens Compagnie AS.

C gjorde dertil en henvendelse til Investa ved G, som i første omgang resulterte i følgende svarbrev datert 28.07.1992:

**« A/S STORETVEDTVEIEN 58 - UTVIKLINGEN I SELSKAPETS  
AKSJONÆRSTRUKTUR**

Jeg viser til vår telefonsamtale 27.7.1992 vedrørende ovennevnte.

Jeg kan med hensyn til utviklingen i selskapets aksjonærstruktur opplyse følgende:

- \* A/S Storetvedtveien 58 ble stiftet 17.12.1987 med en aksjekapital på kr 50.000,-, fordelt på 10.000 aksjer hver pålydende kr 5,-, hvorav
  - A/S Investa tegnet 6.000 aksjer
  - A tegnet 2.433 aksjer
  - B tegnet 1.567 aksjer
- \* A solgte 2.1.1991 sine 2.433 aksjer i selskapet til A/S Investa med transport og oppgjør av aksjene pr. 14.1.1991.
- \* B solgte 2.1.1991 sine 1.567 aksjer i selskapet til A/S Investa med transport og oppgjør av aksjene pr. henholdsvis 11.2. og 12.2.1991.
- \* A/S Investa solgte samtlige av sine 10.000 aksjer i selskapet til AS Investa Eiendom ved kontrakt av 31.12.1991 med transport og oppgjør av aksjene pr. samme dato.

Dersom det er behov for ytterligere opplysninger i sakens anledning, bes undertegnede kontaktet. »

C har forklart at han fant svaret lite avklarende med tanke på den problemstilling som ligningskontoret hadde reist, hvorfor han tok fornyet kontakt med G, som deretter besvarte henvendelsen slik i skriv datert 30.07.1992:

**« A/S STORETVEDTVEIEN 58 - ENDRINGER I SELSKAPETS  
AKSJONÆRSTRUKTUR**

Jeg viser til tidligere kontakt vedrørende ovennevnte, senest vår telefonsamtale den 30.ds.

A/S Storetvedtveien 58 ble stiftet 17.12.1987 med en aksjekapital på kr 50.000,-, fordelt på 10.000 aksjer hver pålydende kr 5,-, hvorav

A/S Investa tegnet 6.000 aksjer

A tegnet 2.433 aksjer

B tegnet 1.567 aksjer.

A/S Investa kjøpte pr. 14.1.1991 samtlige av A sine 2.433 aksjer i selskapet.

A/S Investa - som pr. 12.2.1991 også hadde kjøpt samtlige av B sine 1.567 aksjer i selskapet - solgte pr. 31.12.1991 samtlige 10.000 aksjer i A/S Storetvedtveien 58 til AS Investa Eiendom.

Det sistnevnte aksjesalg ble foretatt som ledd i en større omstrukturering av Investakonsernets eiendomsvirksomhet, hvorved A/S Investas eiendomsengasjementer ble solgt til fordeling mellom AS Investa Eiendom og Nydalens Compagnie, hvoretter de nevnte eiendomsselskaper ble fusjonert med Nydalens Compagnie som overtagende selskap.

Denne omstrukturering ble først satt under planlegging høsten 1991 og ble gjennomført med regnskapsmessig virkning pr. 31.12.1991.

Det er således ingen sammenheng mellom de aksjekjøp og de aksjesalg som A/S Investa

foretok i A/S Storetvedtveien 58 i 1991.

Dette til foreløpig orientering, idet undertegnede selvsagt kan kontaktes ved eventuelt behov for ytterligere opplysninger. »

Den 30.07.1992 oversendte C til A et utkast til svar på ligningskontorets henvendelse. Skrivet fra C på vegne av A og D av 31.07.1992 har slik ordyd:

**« A og D - SELVANGIVELSE FOR INNTEKTSÅRET 1991**

Jeg viser til Deres brev datert 20.07.92 til D og A med varsel om fravikelse av selvangivelse for inntektsåret 1991. Jeg viser også til min etterfølgende telefonsamtale med Dem.

Jeg er bedt om å tilskrive Dem vedr. varselet om at « Gevinst ved salg av aksjer i AS Storetveitveien 58 er skattepliktig etter skatteloven § 54.2. »

Det mottatte brev inneholder også varsel om andre endringer, og jeg legger til grunn at skattyter selv kommenterer disse i den utstrekning varselet foranlediger slike kommentarer.

Det vil av tidligere selvangivelser fremgå at A ervervet sine aksjer i AS Storetveitveien 58 i 1987. A solgte sine aksjer i AS Storetveitveien 58 den 14.01.91 til AS Investa. Denne transaksjonen utløser isolert sett ikke skatt for A.

Varselet om gevinstbeskatning har etter det jeg har fått opplyst muntlig fra Dem sin bakgrunn i reglene om selgende gruppe jf. skatteloven § 54.2 (før endring), og det faktum at AS Investa solgte sine aksjer, herunder de fra A ervervede, til AS Investa Eiendom i 1991.

Jeg skal til dette opplyse følgende.

Da A solgte sine aksjer i AS Storetveitveien 58 til AS Investa hadde sistnevnte selskap ingen planer om å selge sine aksjer, herunder de nyervervede aksjer, til AS Investa Eiendom. Følgelig hadde heller ikke A tanker om at et salg fra AS Investa til AS Investa Eiendom ville finne sted.

Forholdet er at AS Investa i 2. halvår 1991 påbegynte og gjennomførte vesentlige strukturelle endringer internt, og i denne sammenheng dukket planene om salg av aksjene i AS Storetveitveien 58 til AS Investa Eiendom opp for første gang høsten 1991. Forut for dette tidspunkt hadde AS Investa ingen planer om salg. AS Investa solgte sine aksjer i AS Storetveitveien 58 til AS Investa Eiendom den 31.12.91.

Jeg vedlegger til orientering kopi av brev fra AS Investa ved dir. G datert 30.07.92, som bekrefter ovenstående fremstilling.

Det må etter dette være hevet over tvil at As salg av aksjer i AS Storetveitveien 58 til AS Investa ikke utløser gevinstbeskatning, og jeg legger således til grunn at det mottatte varsel forsåvidt gjelder dette forhold bortfaller.

Dersom De har behov for ytterligere opplysninger i sakens anledning står jeg selvsagt gjerne til tjeneste. »

Ektefellene A og D innga et eget skriv til ligningskontoret, også datert 31.07.1992, hvor de øvrige spørsmål fra ligningskontoret ble besvart og der det ble vist til brev med vedlegg fra C med hensyn til det spørsmål som her har interesse.

Mens han var på ferie i Spania ble B informert av A pr. telefon om henvendelsen/varselet fra Bergen ligningskontor.

I første omgang ble ektefellene A i begynnelsen av august 1992 meddelt, under henvisning til Cs brev av 31.07.1992, at ligningskontoret ikke hadde tatt endelig standpunkt til eventuell skatteplikt ved aksjesalget, og at nytt varsel ville bli gitt før eventuell endring.

I motsetning til A mottok B ikke varsel om endring, men ble den 08.09.1992 gjennom pressen, i



forbindelse med utlegging av ligningen, oppmerksom på at ligningskontoret hadde fraveket hans selvangivelse i betydelig grad. B tilskrev ligningskontoret samme dag og ba om utskrift som grunnlag for å sende klage. B kontaktet deretter advokat F, de to hadde et møte 10.09.1992, og advokat F sendte 11.09.1992 på vegne av B et skriv til Bergen ligningskontor. Av skrevet framgår at B var ilagt skatt med kr 1.249.600,- (skattesats 40 %) for aksjesalgsgjevinst ved betydelig aksjesalg kr 3.124.000,- (etter fradrag av skattefritt beløp kr 10.000,-), og for øvrig heter det i brevet blant annet:

« B er blitt oppmerksom på at hans tidligere medeier i AS Storetveitvn. 58, A, fikk varsel om en tilsvarende beskatning for aksjer i det samme selskapet. Jeg tillater meg derfor å vedlegge kopi av brev fra vårt advokatkontor til Bergen ligningskontor av 31/7-92, og ligningskontorets svar av 4/8-92. Jeg nøyer meg å vise til at B og A solgte tilsammen 40 % av aksjene i et selskap til en aksjonær som fra før hadde 60 %. B og A har vært totalt utvitende om den omorganisering Investa foretok internt senere i året, og den må derfor være irrelevant. »

På dette tidspunkt hadde Nils Petter Åstveit nettopp tiltrådt som kontorsjef ved ligningskontorets aksjeselskapsavdeling. Åstveit har forklart som vitne at hans første befatning med saksforholdet her var henvendelsen fra B til ligningskontoret av 08.09.1992, og at han deretter, blant annet foranlediget av klagen fra B, anstillet visse undersøkelser med utgangspunkt i de foreliggende opplysningene. Åstveit har forklart at en rekke omstendigheter gjorde ham noe skeptisk av innstilling. Blant annet var dette grunnet i en gjennomgang av regnskapene for AS Storetvedtveien 58, det forhold at skattyterne benyttet samme advokatfirma, den ulike prisingen av aksjepostene, eierfordelingen 40 % - 60 %, og ikke minst den omstendighet at Investa var deltakende part. Åstveit har presisert det sistnevnte dithen at han for så vidt ikke kunne peke på noe helt konkret i forbindelse med skepsisen vedrørende Investa, men at denne var basert på gjennomgang av selskapets selvangivelser over år, og på ligningserfaring. I denne forbindelse har Åstveit også pekt på at Investa nylig var gått over ende, idet gjeldsforhandlinger var åpnet 31.08.1992, at han håpet det på grunn av turbulensen kunne komme fram opplysninger man ellers ikke ville fått tilgang på, og at han håpet eller trodde at G i denne forbindelse skulle vise seg som det svake ledd i Investa-organisasjonen.

Åstveit har videre forklart at han nokså raskt etter å ha kommet inn i saken, sannsynligvis før han utformet første skriftlige henvendelse til skattyterne, var på det rene med at ligningskontorets tidligere antakelse om selgende gruppe/betydelig aksjesalg ikke kunne utgjøre noen hovedproblemstilling. Av blant annet de grunner som ovenfor er nevnt antok eller fornemmet Åstveit at det lå noe annet/mer bak de rapporterte aksjesalg enn hva som direkte framgikk. Han bestemte seg for å følge opp ved skriftlige henvendelser til så vel skattyterne som Investa og Nydalens Compagnie. Brevet fra Bergen ligningskontor ved Åstveit til A av 17.09.1992 hadde slik utforming:

#### « VEDRØRENDE SALG AV AKSJER I A/S STORETVEITVEIEN 58

Det vises til tidligere korrespondanse. Ligningskontoret har tatt opp til vurdering om aksjesalget utløser beskatning. En ber derfor om at De besvarer de nedenfornevnte spørsmål, samt sender inn kopi av det skriftlige materialet ligningskontoret ber om.

1. En ber om å få tilsendt kopi av salgskontrakten mellom Dem og A/S Investa vedrørende overdragelsen av aksjene.
2. De eide 2.433 av i alt 10.000 aksjer i A/S Storetveitveien 58. Aksjene ble solgt for kr 2.104.545,-. Prisen verdsetter selskapet til kr 8.650.000,-.

Mener De at selskapets aksjer samlet hadde er verdi på kr 8.650.000,- på overdragelsestidspunktet? Hvis ja, ber en om nærmere redegjørelse for verdsettelsen. En ber også om å få opplyst om aksjene/selskapet ble taksert i forbindelse med salget. Hvis det ble gjort, ber en om å få tilsendt gjenpart av taksten.

Mener De vederlaget De har fått for aksjene ikke gjenspeiler selskapets virkelige verdi, ber om å få opplyst hva De mener er aksjenes virkelige verdi.

3. En ber om å få opplyst om De, Deres familie, eller aksjeselskap De eller Deres familie har eierinteresser i, har hatt oppdrag i årene 1987 til og med 1991 for A/S Storetveitveien 58, A/S Storetveit Utbyggingsselskap eller andre selskaper hvor A/S Investa, direkte eller indirekte, har eierinteresser. Gjenpart av inngåtte kontrakter bes i så fall innsendt.
4. Er De kjent med øvrige aksjesalg i A/S Storetveitveien 58 i 1991? Hvis ja - vet De hvem som solgte, hvem som kjøpte, og til hvilken pris?

Deres svar imøteses innen 30. september d.å. »

Skrivet til B av samme dato var i all hovedsak likelydende med det A mottok, når bortses fra tallstørrelsene i pkt. 2. Mens henvendelsen til A ble innledet med « Det vises til tidligere korrespondanse. », åpnet skrevet til B med: « Det vises til klage fra advokat Olav F, datert 11. september 1992. »

Dertil tilskrev ligningskontoret som nevnt også Nydalens Compagnie AS, den 17.09.1992, og Investa, den 18.09.1992. Fra henvendelsen til Investa hitsettes:

- « 1. En ber om å få tilsendt kjøpekontrakten mellom A/S Investa og A og A/S Investa og B vedrørende kjøpet av aksjene.
2. En ber om å få tilsendt dokumentasjon for på hvilket tidspunkt A/S Investa betalte A og B kjøpesummen.
3. B fikk kr 2.000,- pr. stk. for sine 1.567 aksjer totalt kr 3.134.000,- A fikk kr 865,- pr. stk. for sine 2.433 aksjer, totalt kr 2.104.545,-. Hvilke forhold tilsier denne ulike prisingen?
4. Var B og A klar over at A/S Investa ønsket å erverve 100 % av aksjene? Hvem tok initiativet til salget? Foreligger det skriftlig tilbud fra kjøperen eller selgerne, ber om å få tilsendt en kopi.
5. Mener A/S Investa at aksjenes samlede verdi var henholdsvis kr 20.000.000,- og kr 8.650.000,- på de to kjøpetidspunktene. Hvis ja, ber en om nærmere redegjørelse for verdsettelsen. En ber også om å få opplyst om aksjene/selskapet ble taksert i forbindelse med salget.
- Hvis det ble gjort, ber en om å få tilsendt en gjenpart av taksten.
6. En ber om å få opplyst om A og/eller B og/eller selskap de to nevnte og/eller deres familie har dominerende eierinteresser i, har hatt oppdrag for A/S Investa og/eller selskap som A/S Investa har eierinteresser i og/eller selskap som har eierinteresser i A/S Investa, i inntektsårene 1987 til og med 1991.
- Hvis det svares bekreftende på ovennevnte, ber en om å få kopi av inngåtte kostnader. En ber også om å få opplyst om vederlaget for aksjene inkluderer vederlag for utførte oppdrag.
7. En ber om å få opplyst om aksjekjøpet var godkjent av styret i A/S Investa. Hvis så er gjort, ber en om å få tilsendt kopi av styreprotokollen hvor dette fremgår. Ble aksjekjøpet ikke godkjent i styret, ber en om å få opplyst hvem i den øverste ledelsen som godkjente avtalene.
8. En ber om å få tilsendt salgsavtalen vedrørende salg av 100 % av aksjene fra A/S Investa til A/S Investa Eiendom. Dersom aksjesalget var godkjent av styret, ber om å få tilsendt kopi av styreprotokollen hvor dette fremgår. Ble aksjekjøpet ikke godkjent i styret, ber en om å få opplyst hvem i den øverste ledelsen som godkjente avtalen. »

Som det delvis framgår ovenfor var opprinnelig frist for besvarelse av ligningskontorets henvendelser fastsatt til den 30.09.1992 for skattyterne, og til 01.10.1992 for de to selskapene.

Etter å ha mottatt henvendelsen fra ligningskontoret kontaktet A og B advokatfirmaet ved adv. F. I denne forbindelse er dokumentert et håndskrevet notat fra F til C datert 21.09.1992, der det

heter:

« B og A ønsker møte onsdag kl. 09.00, 23.9. Passer det, eller er du i retten? »

Av notatet framgår for øvrig at kopi av brev fra ligningskontoret skulle være vedlagt. Den 23.09.1992 ble avholdt et møte mellom advokat F, A og B. Det må i denne forbindelse bygges på at C ikke deltok i møtet for så vidt, idet han var opptatt på annet hold, men at han kan ha vært innom en kort stund. Dagen før møtet, den 22.09.1992, var det telefonisk kontakt mellom adv. F og A samt B, dette i henhold til opplysninger gitt av F som vitne for lagmannsretten med grunnlag i timelister. Denne dag, 22.09.1992, ble det også oversendt en hel del skriftlig materiale fra A og B til F pr. telefaks. As bidrag i så måte var blant annet et notat benevnt « Verdiansettelse S. 58. ». B hadde for sin del, etter avtale, til bruk i oppfølgingen av ligningskontorets henvendelse, utarbeidet en « Oversikt over en del korrespondanse 1984 - 1991 » vedrørende AS Storetvedtveien 58, inneholdende ialt 37 punkter, og dessuten oppstillinger/beregninger med en stikkordsvis redegjørelse.

I tiden etter møtet mellom A, B og F den 23.09.1992 ble det arbeidet med utarbeidelse av svar på vegne av skattyterne. Det første utkastet er datert 25.09.1992, og framstår som et svar på vegne av B utformet av advokat F på advokatfirmaets brevark. Tilsvarende framstår ytterligere utkast av henholdsvis 29. og 30.09.1992 som utkast til svarbrev fra advokat F på vegne av B, skrevet ut på advokatfirmaets brevark. Resultatet ble imidlertid at hver av skattyterne besvarte ligningskontorets henvendelse av 17.09.1992 dels gjennom separate personlige brev, og dessuten ved inngivelse av et felles « PM ». Så vel de personlige brev som PM er datert 07.10.1992.

Enkeltheter i denne prosessen kommer lagmannsretten i nødvendig grad tilbake til nedenfor. Av hensyn til sammenhengen og redegjørelsen for det videre hendelsesforløp skal her likevel nevnes: De enkelte utkast ble gjort til gjenstand for sirkulasjon mellom advokatfirmaet ved F og skattyterne, med sikte på kommentarer og korreksjoner. C mottok kopi av utkastene og det fant sted en viss kommunikasjon mellom C og F, dels ved påtegninger/ håndskrevet notat, dels muntlig. I et håndskrevet notat fra F til C datert 29.09.1992, i saken opprinnelig framlagt for politiet av C, heter det:

« Vedlagt siste utgave. Betrakt det som et diskusjonsgrunnlag. Særlig med vår/din befatning med saken tidligere, må det være riktig å legge vekt på vår aktsomhetsplikt m.h.t. riktigheten av den fremstilling som evt. skal gies av mig og dig. »

På første siden av et utkast datert 30.09.1992 ga F ved påtegning følgende beskjed til en ved fornavn angitt sekretær i advokatfirmaet:

« Bruk papir uten TKG-navnet. »

(« TKG » utgjorde den da benyttede forkortelsen på advokatfirmaet, lagmannsrettens tilføyelse.)

Som nevnt hadde A og B opprinnelig frist til 30.09.1992 for å besvare ligningskontorets henvendelser. Ved skriv av 29.09.1992 til ligningskontoret søkte advokat F på vegne av B og advokat C på vegne av A om fristutsettelse til utgangen av den etterfølgende uke, hvilket ble innvilget. Den 29.09.1992 søkte også Investa ved viseadministrerende direktør Rune Enge om fristutsettelse med en uke, hvilket ble innvilget.

Den 01.10.1992 fakset B i henhold til avtale med A sistnevntes utkast til personlig svarbrev til ligningskontoret til advokat F til orientering.

Mandag 05.10.1992 ble det avholdt et møte mellom A, B, F og C, hvor man diskuterte oppfølgingen i forhold til ligningskontorets henvendelser. I et notat fra C til F datert 06.10.1992 heter det under overskriften « AD: Storetvedtveien 58 AS »:

« Jeg hitsetter tekst for inkorporering i det felles brev fra A/B til ligningskontoret: ».

Den påfølgende tekst i Cs notat ble av F besørget inkorporert i et utkast til det som nå framsto som et felles PM fra A og B, og som deretter av F, fortsatt den 06.10.1992, ble oversendt B, A og G pr. telefaks. C fikk kopi av utkastet til det felles PM med påtegning fra F om:

« Sendt A + B. G når jeg når ham pr. tlf. »

(« G » er forkortelse for G, lagmannsrettens tilføyelse.)

Daværende viseadministrerende direktør Rune Enge i Investa har som vitne forklart at han mener, under noe usikkerhet, å ha sett telefaksen stilet til G av 06.10.1992 før han den 07.10.1992 søkte om ytterligere forlengelse av svarfristen til 22.10.1992, en anmodning som ble imøtekommet.

Den 07.10.1992 innga som nevnt B og A svar på ligningskontorets henvendelser av 17.09.1992, dels i form av hvert sitt skriv og dels gjennom et felles PM signert av begge.

As svarskriv har slikt innhold:

« *Vedr. salg av aksjer i A/S Storetveitveien 58.*

Jeg viser til vedlagte redegjørelse som er utarbeidet i fellesskap med siv.ing. B.

*Vedr. pkt. 1 og 2 i Deres brev pr. 17.09.92.*

Det fremgår av vedlagte felles redegjørelse at hver av aksjonærene forhandlet seg frem til en pris på respektive aksjeposter. *Selskapet ble grovt sett vurdert av undertegnede til kr.8 - 10 mill basert på oppjustert tomtepris fra kr 330,- til ca kr 800,- pr. m2 (prissetting i området 1990) og et fortjenestepotensiale på ca 10 - 15 % av et bygg til ca kr 50 mill.*

Med en aksjepost på 24.33 % skulle dette gi en verdi på ca kr.1.9 mill. til kr.2.4 mill. Aksjeprisen ble avtalt avrundet til hele kroner lik kr 865,- pr. aksje for mitt vedkommende.

Muntlig avtale ble dermed realisert som en overdragelse av aksjeposten på 2.433 aksjer mot en beløpsoverføring på kr 865,- pr. aksje = kr. 2.104.545,-.

*Vedr. pkt. 3. i Deres brev pr. 17.09.92*

Undertegnede har gjennom sitt prosjektutviklingsfirma A/S EP hatt samarbeidet med A/S Investa direkte eller gjennom dennes ulike selskaper i mange år. I perioden 1987 til 1990 ble A/S EP bl.a honorert for markedsføring og prosjektutvikler av A/S Storetvedtveien 58 i tilknytning til overdragelse av kjøpsavtale på tomt for kr 2 mill. pr. 17.12.87 1987. A/S EP har i samme periode hatt ulike oppdrag for Investasystemet, fra godtgjørelse for konkrete oppdrag som utvikling/salg av eksisterende bygninger i Storetvedtåsen, Kleppstø Senter, PS bygget m.fl. samt mer generelle oppdrag vedr. prosjektmuligheter osv.

Samtlige honorarer er opptjent gjennom A/S EP og fremgår av dette selskapets regnskaper.

Undertegnede eller familie har derimot aldri hatt oppdrag personlig gjennom Investa systemet. Derimot har undertegnede i perioden 1987 til 1991 både personlig og gjennom A/S EP hatt eierinteresser i nedenstående selskaper

A/S PS bygget (City - Park)

A/S Storetvedt Utbyggingselskap

A/S Storetvedtveien 58.

Aksjeposten i A/S PS bygget ble solgt i 1987 til pari kurs. Aksjeposten i A/S Storetvedt Utbyggingselskap ble solgt i 1990 til kr. 1,- da A/S EP som aksjonær ikke hadde anledning til å gå inn med større kapital i tilslutning til videreoppfølging av prosjektet. Aksjeposten i A/S Storetvedtveien 58 ble som nevnt solgt i januar 1991.

Slike eierinteressene (privat og gjennom A/S EP) er begrunnet med målsettingen i å

etablere og utvikle ulike prosjekter for dermed å skape honoraroppdrag og inntekter i driftsselskapet A/S EP, samt gjennom eierinteresser i slike aksjeselskaper få muligheter til eierfortjeneste. konf. også vedlagte felles redegjørelse.

**Vedr. 4., Deres brev pr. 17.09.92.**

Jeg orienterte siv.ing. B vedr. min oppnådde salgpris på kr 865,- pr. aksje i januar 1991. B på sin side gjorde meg kjent med den pris som ble oppnådd for hans aksjepost i februar mnd. 1991. Kjøper var i begge tilfelle A/S Investa. Øvrige aksjetransaksjoner i A/S Storetvedtveien 58 var ukjent for undertegnede til 30.7.92., konf. tidligere tilsendte redegjørelse fra advokat C pr. 31.7.92 vedl. brev fra A/S Investa pr. 30.7.92. »

Bs svarbrev av 07.10.1992 hadde slikt innhold:

**« AD: SALG AV AKSJER I AS STORETVEDTVEIEN 58**

Etter Deres brev av 17/9-92 har jeg utarbeidet et PM sammen med A, som vedlegges. Når det gjelder Deres betraktning om hva salgssummen verdsetter selskapet til, har jeg følgende bemerkning: Poenget er at ved kjøp av mine 15,67 % av aksjene, ble AS Investa eneaksjonær i Storetvedtveien 58 og jeg oppnådde i den forbindelse en salgssum på kr 3.134.000,-. Aksjene ble ikke taksert, men i muntlig forhandling ble det enighet om prisen. Dokumentasjon for overdragelsen vedlegges.

Verken jeg eller noe selskap jeg eller min familie har eierinteresser i, har hatt oppdrag for AS Storetvedtveien 58, AS Storetvedt Utbyggingsselskap eller andre selskaper hvor AS Investa, direkte eller indirekte har eierinteresser. Min aktivitet i anledning gnr. 13, bnr. 750, og som er beskrevet i PM, har med forbehold for forhold omtalt nedenfor, ikke vært fakturert. Jeg har arbeidet for å foredle investeringen.

Imidlertid har Siv.ing. B AS i årene 1987 til 1990 av Investa fått honorert til sammen kr 1.478.493,- for det arbeid som var nedlagt i utvikling før etableringen av Storetvedtveien 58 AS. Honoraret er inntektsført i Siv.ing. B AS.

Realiteten er at AS Investa var villig til å betale godt for å få hånd om samtlige aksjer i prosjektet, som var foredlet i stor grad. »

Det omtalte felles PM av 07.10.92, inngitt ligningskontoret som vedlegg til de respektive skriv fra A og B av samme dato, har slik utforming:

**« SALG AV AKSJER I AS STORETVEDTVEIEN 58**

Viser til Deres brev av 17/9-92 til A og B. Vi vil gjerne få redegjøre for historien bak kjøpet av gnr. 13, bnr. 750.

Siv.ing. B AS og AS EP kjøpte i 1984 eiendommen for til sammen *kr. 1 million*. Eiendommen ble overskjøtet 8/2-85.

29/3-85 søkte AS EP og Siv.ing. B AS Bergen kommune, Arealplanavdelingen, om reguleringsendring *fra boligområde til forretnings/kontorformål*, ved fremsendelse av en bebyggelsesplan. Reguleringsendring ble vedtatt i bygningsrådet den 18/2-86. Da selskapene hadde fått gjennomslag for reguleringsendringen, og konsesjon på kjøpet var oppnådd, var de kommet et langt skritt videre i sine bestrebelser på å skape verdier med grunnlag i tomtekjøpet.

Allerede i mai 1985 forhandlet vi med blant andre Norema AS om utbygging, med flere alternativer for samarbeid. Prosjektet falt bort.

Den 17/9-85 inngikk man en intensjonsavtale med AS Realia, om i fellesskap å prosjektere og bygge et medisinsk senter. AS Realia skulle fremskaffe funksjonsplaner samt kontrakter med brukerne, og eierne av tomten skulle stille denne til disposisjon, hvoretter man i fellesskap skulle prosjektere og bygge ut senteret. Planen den gang var å stifte et aksjeselskap for

utbygging.

Det utviklet seg på den tiden slik at det ble mindre attraktivt med medisinske sentre, og det lyktes ikke å inngå leiekontrakter verken med Hospital Service, Bergen Medisinske Senter eller andre.

AS EP og Siv.ing. B AS fremsatte derfor forslag til alternative løsninger. Det ene alternativet gikk på at Realia skulle utløse tomteeierne, det annet alternativ var at tomteeierne utløste Realia fra prosjektet, og det tredje alternativet var et fortsatt samarbeid, men med nye målgrupper for fremskaffelse av leiekontrakter. Den 7/2-86 ble det holdt forhandlingsmøte mellom partene, som gikk på at AS EP og Siv.ing. B AS skulle stå som byggherrer, og at de skulle skyte inn tomt og ha rett til markedsføring, forretningsførsel, arkitekt- og konsulentarbeider, og med utsikter til gode fortjenester.

I oktober samme år ble imidlertid partene enige om at intensjonsavtalen av 17/9-85 skulle bortfalle i sin helhet, og at Siv.ing. B AS og AS EP skulle tilbakebetale finansieringshjelp til Realia.

12/12-86 sendte Siv.ing. B AS på vegne av AS EP og seg selv, søknad om byggetillatelse for et kontorbygg med samlet gulvflate på 4.000 m<sup>2</sup>. Byggetillatelse ble gitt 4/5-87. Siv.ing. B AS utarbeidet i denne periode en kalkyle for dette kontor- og forretningbygget, med enkleste standard og enkelt innredet (store lokaler). I kalkylen lå vesentlige prosjektadministrasjons- og konsulentoppdrag for Siv.ing. B AS, og forretningsføreroppdrag for AS EP og et betydelig potensiale for fortjeneste for byggherrene.

Når eierne av tomten, AS EP og Siv.ing. B AS, nå hadde fått byggetillatelse, gikk man etter en del forhandlinger med potensielle kjøpere/leiere i et samarbeid med Investa i desember 1987 og stiftet AS Stortvedtvn. 58. Skjøte ble utstedt 17/12-87, og tinglyst i oktober 1988 etter oppnådd konsesjon og etableringssamtykke. I søknaden om etableringssamtykke av 4/7-88, er det bl.a opplyst at det planlagte bygg skal brukes til kontorformål for AS Investa, som ønsket etablering av eget hovedkontor. Man anså lokaliseringen på Stortvedt gunstigere enn Fyllingsdalen den gang. Det ble opplyst at byggearbeidene var tenkt startet høst 1988/vår 1989, og at de totale investeringer var beregnet til ca kr. 48 mill. Etableringssamtykke ble gitt 25/8-88.

Forutsetningen for stiftingen av selskapet var at A og B skulle opprettholde tidligere nevnte forretningsfører- og konsulentavtaler, med unntak av arkitekttjenester der Investa ville stå fritt. Investa kontaktet arkitekt Geir Grung i Oslo i september 1988. Arkitekt Geir Grung døde i 1989, og som et ledd i fortsettelsen av hans virksomhet, overtok arkitektene Bjerk og Bjørge AS i Bergen, oppdraget for Investa i begynnelsen av 1990.

Ved brev av 31/8-91 meddelte Bergen kommune, Byutvikling, overfor B AS, at byggetillatelsen var bortfalt da byggearbeidet ikke var igangsatt innenfor 3-års fristen i henhold til plan- og bygningsloven § 96. Siv.ing. B varslet Investa som tilskrev Bergen kommune med ønske om å forlenge fristen. Etter møte med Arealplanavdelingen, hvor representanter for Investa og Siv.ing. B AS var tilstede, ble en enige om at en måtte sende inn ny byggemelding uansett. Det påtenkte bygg for Investa avvek nemlig atskillig fra det tidligere godkjente. Det vesentlige var imidlertid at en hadde godkjent reguleringsplan m/utnyttelsesgrad 0,4. Investas plan var på dette tidspunkt lagt på is, men Bjerk og Bjørge AS opplyste til B at Vesta var på jakt etter passende tomt for evt. nytt administrasjonsbygg. B kontaktet A som igjen kontaktet Investa, som var interessert i at dette prosjekt ble utarbeidet på « no cure, no pay »-basis. Bjerk og Bjørge AS laget i november 1991 idèskisser til ny kontorbygning ved Lilletvedtvann. Etter nærmere vurdering meddelte Vesta at tomten ikke var aktuell for dem.

A hadde vært medeier i Stortvedt Utbyggingsselskap AS siden etableringen, og dette selskap hadde til formål å utbygge den såkalte Stortvedt Gård. Det dreiet seg i dette prosjekt om etablering av en meget stor privat reguleringsplan, og en utbygging i størrelsesorden kr. 4-500 millioner. Dette prosjektet er nærmeste nabo til Stortvedtveien 58, og det skulle være godt kjent fra en gjennom årene betydelig presseomtale. I relasjon til utbygging var det naturlig å se de to eiendommene i sammenheng, men slik at Stortvedt Gård var det dominerende og

styrende prosjekt.

Det oppsto betydelige forsinkelser med hensyn til reguleringsplanen for Storetvedt Gård, og dette ledet til problemer for Storetvedt Utbyggingsselskap AS, som var tynt kapitalisert. På grunn av forsinkelsene i den offentlige saksbehandling måtte Storetvedt Utbyggingsselskap AS' eiere etter krav fra banken påta seg betydelig økonomisk ansvar for å kunne bringe prosjektet videre. A s økonomi tillot ham imidlertid ikke å kunne følge dette prosjektet på egenkapitalsiden, og han overdro derfor sine interesser i Storetvedt Utbyggingsselskap AS til Investa i 1990.

Ved denne overdragelse hadde A redusert sine interesser i Storetvedtområdet fra et meget stort prosjekt (Storetvedt Gård pluss Storetvedtveien 58) til bare å gjelde Storetvedtveien 58. På denne bakgrunn fant A det naturlig å vurdere salg også av interessene i Storetvedtveien 58, og A fremforhandlet derfor ved årsskiftet 1990/91 en omforenet pris med Investa for sine aksjer i Storetvedtveien 58 AS.

B ble informert av A den 7/1-91 om avtalen med Investa, og B fant det også for sin del riktig å forhandle salg til Investa. Dette ville gjøre Investa til eneeier av hele Storetvedt-utbyggingen, altså Storetvedt Utbyggingsselskap AS og Storetvedtveien 58 AS. B krevet imidlertid av forskjellige grunner høyere pris for sine aksjer enn det A hadde oppnådd, bl.a fordi det dreiet seg om de siste aksjene som ville gjøre AS Investa til eneeier. Etter forhandlinger tidlig i 1991 ble avtale også inngått mellom B og Investa. »

Det notat som ble utarbeidet av C etter møtet 05.10.1992 for inkorporering i PMet utgjør de fire siste avsnittene i dette, jf. ovenfor.

Før de separate skriv vedlagt PMet ble sendt til ligningskontoret var det den 07.10.1992 telefonisk kontakt mellom F og B samt A. B var innom Fs kontor, og herunder ble Bs separate svarskriv ferdigstilt av de to i fellesskap. B fikk med seg skrevet og PMet, som ble videregitt til A.

Den 12.10.1992 ble avholdt et møte i advokatfirmaets lokaler der F, C og B deltok sammen med G og Enge fra Investa. A var på dette tidspunkt reist til Spania. Det var C som tok initiativ til dette møtet, og etter Cs ønske var avtalt at E skulle delta fra Investa. Like før møtet bestemte imidlertid E at Enge skulle møte i hans sted sammen med G. Det foreligger noe ulike opplysninger med hensyn til bakgrunnen for og formålet med dette møtet. C har blant annet forklart at han i løpet av møtet 05.10.1992 ble eller vedble å være noe urolig med tanke på om A og B hadde formidlet det fulle hendelsesforløp bak oppgjørene i januar og februar 1991, og at han derfor ønsket å få E i tale. C har videre forklart at det var hans forutsetning i og etter møtet den 05.10.1992 at et slikt møte med E måtte finne sted før svar kunne gis til ligningskontoret.

Forut for møtet den 12.10.1992 telefakset Investa ved G til advokatfirmaet ved F og C ligningskontorets henvendelser av 17. og 18.09.1992 til henholdsvis Nydalens Compagnie og Investa med følgende påtegning: « Jeg viser til tidligere kontakt vedrørende denne sak. Jeg vedlegger til orientering forut for dagens møte », hvoretter det vises til de to nevnte skriv fra ligningskontoret.

Den 23.10.1992 ble det fra Investa ved Byrkjeland oversendt et svarbrev datert 22.10.1992 fra Investa til ligningskontoret, underskrevet av viseadministrerende direktør Enge, til advokatfirmaet ved F og C, påført følgende beskjed:

« Etter avtale med G oversendes brev til Bergen ligningskontor vedr. Storetvedtvegen 58. Eventuelle kommentarer bes meddelt Rune Enge eller Solveig Byrkjeland. Brevet vil bli sendt fra A/S Investa i dag. »

Brevet fra Investa ble av C samme dag fakset til A i Spania og til B. A meldte tilbake pr. telefon at han ikke hadde noen kommentarer til Investas brev. Fra Bs side ble det i relasjon til Investas oppstilling over « honorarutbetaling » gjort en tilføyelse for utbetalingen av kr 165.642 for 1987. Mellom F, som denne dag var i Stavanger, og Enge, fant det i løpet av den 23.10.1992 sted en telefonsamtale, dette i henhold til Fs forklaring med støtte i hans timeliste.

Investa oversendte deretter sitt endelige svarbrev til ligningskontoret, og dette gjengis her, når

bortsees fra pkt. 6 og 8, jf. de nummererte spørsmål fra ligningskontoret i henvendelsen av 18.09.1992 (gjengitt ovenfor):

**« AD. KJØP OG SALG AV AKSJER I A/S STORETVEDTVEIEN 58**

Vi viser til Deres brev av 18.9.1992 med vedlegg, vedrørende ovennevnte sak.

Vi viser likeledes til etterfølgende korrespondanse og telefonsamtaler, senest vårt brev av 7.10.1992 med Deres påtegning som bekrefter at svarfristen er utsatt til 22.10.1992.

Vi skal nedenfor besvare de spørsmål som De stiller i brevet av 18.9.1992, i den rekkefølge de er gitt i nevnte brev:

1. Til dokumentasjon for A/S Investas kjøp av 2.433 aksjer i A/S Storetvedtveien 58 fra A vedlegges selskapets brev til A av 14.1.1991 og fotokopi av sjekk stor kr 2.104.545,- utstedt samme dato.

Til dokumentasjon for A/S Investas kjøp av 1.567 aksjer i A/S Storetvedtveien 58 fra B vedlegges Bs brev til A/S Investa av 11.2.1991 og fotokopi av sjekk stor kr 3.149.670,- utstedt 12.2.1991.

2. Til dokumentasjon for tidspunktet A/S Investa betalte kjøpesummen til A og B, vises til svaret i punkt 1 ovenfor.
3. Den differensierte prisingen mellom aksjeposten fra A og aksjeposten fra B har for det første sin årsak i at selgerne under forhandlingene hadde vesentlig forskjellige vurderinger av aksjenes verdi, hvilket kom til uttrykk i deres prisforlangende mot kjøper og således påvirket forhandlingsresultatet.

Den differensierte prisingen har videre sin årsak i at A/S Investas interesse for den siste minoritetsposten i A/S Storetvedtveien 58 var betydelig større enn ved det foregående kjøp, slik at kjøper var villig til å betale en vesentlig høyere pris pr. aksje for å sikre seg samtlige aksjer i selskapet.

4. A og B var på forhånd ikke kjent med at A/S Investa ønsket å erverve samtlige aksjer i A/S Storetvedtveien 58.

A tok initiativet til salget til A/S Investa.

A/S Investa tok initiativet til kjøpet fra B.

5. A/S Investas verdivurdering av aksjene i A/S Storetvedtveien 58 på de aktuelle kjøpstidspunkter, fremgår av og forklares i punkt 3 ovenfor.

A/S Investa foretok ikke taksering av aksjene /selskapet forut for de omhandlede kjøp.

6. ....

7. A/S Investas aksjekjøp fra A og B ble ikke behandlet i styret i selskapet.

Aksjekjøpene ble forhandlet frem og besluttet av selskapets adm. direktør E.

8. .... »

Når det gjelder pkt. 1 - 5 i det svar som ble avgitt fra Investa er disse innholdsmessig identiske med det utkast som ble oversendt advokatfirmaet for kommentarer. Det samme gjelder for pkt. 7. Når det gjelder pkt. 6, vedrørende Investas honorarutbetalinger til A/B og/eller selskap (er) disse to hadde dominerende eierinteresser i, var det opprinnelige utkast formet som en oversikt over utbetalingene i henhold til aksjonærvtalen pkt. 3, med angivelse av utbetalingsdatoer og enkeltbeløp, likevel slik at utbetalingene foretatt i/med virkning for 1987 ikke var tatt med. I det endelige svarbrev ble disse oppstillingene erstattet med en angivelse kun av totalbeløpene, henholdsvis kr 1.984.948,- (til « A og/eller selskap (er) som A har hatt dominerende eierinteresser i i perioden 1987-1991 ») og kr 1.479.803,- (til « B og/eller selskap (er) som B har hatt dominerende eierinteresser i i perioden 1987-1991 »).

Enge har forklart som vitne for lagmannsretten at Investas svarbrev, blant annet hva gjelder



innholdet i punktene 3 og 4, ble formidlet til ham i en samtale med E.

Ved skriv av 28.10.1992 ble A og B tilskrevet slik fra ligningskontoret ved Åstveit:

« Det vises til tidligere korrespondanse, sist Deres brev av 7. oktober d.å.

Ligningskontoret har tatt saken opp til nærmere vurdering. I den utstrekning ligningskontoret kommer til at vederlaget for aksjene helt eller delvis bør anses som vederlag for annet enn aksjene, vil det bli foreslått for ligningsnemnda at Deres inntekt økes, enten som næringsinntekt, lønn eller utbytte.

Dersom ligningskontoret foreslår at Deres inntekt skal økes, vil det som en konsekvens bli foreslått for ligningsnemnda at det ilegges tilleggsskatt i medhold av ligningsloven § 10-2 og § 10-4.

Ovennevnte til Deres orientering. »

EP og Siv.ing. B AS mottok tilsvarende orientering/varsel.

Etter å ha mottatt ovennevnte, skrev B/Siv.ing. B A/S slik til ligningskontoret den 03.11.1992:

« VARSEL OM ENDRING AV LIGNINGEN FOR INNTEKTSÅRET 1991

Viser til Deres brev av 28.10.92 og takker for å bli holdt orientert.

Jeg har forutsatt at aksjesalget i A/S Storetvedtveien 58 var skattefritt.

Deres brev gjør meg usikker og forvirret og dette er svært forstyrrende i mitt daglige arbeide.

Skattetekniske spørsmål er et område som jeg ikke behersker og jeg har derfor bedt adv. F om, på mine og Siv. ing. B A/S's vegne, å kontakte Dem omgående for å avklare saken. »

F kontaktet etter dette ligningskontoret ved Åstveit, og det fant sted telefonsamtaler mellom de to torsdag og fredag 05. og 06.11.1992. Med bakgrunn i samtalene og notater tatt i den forbindelse utarbeidet F i løpet av helgen et lengre referat, som ble fakset om morgenen mandag den 09.11.1992 til B og A, og med påskrift: « Er det mulig med et møte her på kontoret i dag kl. 16.00 m/undertegnede og C. »

Fs referat av 09.11.1992 hitsettes i sin helhet:

#### « Ad. B

Jeg hadde torsdag ettermiddag en lengre samtale med Åstveit, som ikke var særlig oppløftende. Han har laget et utkast til vedtak som han samarbeider med kontorsjef Anton Låstad om. Åstveit ringte meg tilbake fredag ettermiddag og vi snakket om saken i en time.

Åstveit gir uttrykk for at det er så mye omkring transaksjonen som ikke stemmer, at han er overbevist om at det foreligger en avtale fra tidligere, om oppgjøret. Han insisterer på at selskapet ikke var noe verdt. Han har gått inn i fusjonsavtalen med Investa eiendom - Nydalens Compagnie, der det har vært profesjonelle takstmenn inne og verdsatt eiendommen. Den er i et notat i Investa datert 5.3.91 (visstnok i tilknytning til årsberetningen) verdsatt til minus kr.273.000,-, den negative verdsettelse skyldes Investa's ansvar for selskapets gjeld. Det skal videre fremgå av fusjonsavtalen at det her er snakk om en maksimalpris. Om forutstningen med byggetillatelse ikke holder, vil Investa være forpliktet til å kjøpe eiendommen tilbake fra det fusjonerte eiendomsselskap.

Han viser ellers til at Hagestuen i 1988 skrev noe om prosjektkostnader som var utgiftsført i 1986 og som ble tilbakeført og aktivert ved salget i 1987. Som en følge av denne aktiveringen gikk salget til S. 58 AS i 1987 omtrent break even.

Han mener også at B's brev av 7.10.92 beskriver problemstillingen slik at det er betalt for

noe annet enn aksjene.

Åstveit ga uttrykk for at indikasjonene på at det skal være noe annet enn et rent aksjesalg, kan tyde på at det enten er betinget et oppgjør allerede i 1987 eller at det er betalt for oppdrag utført etter 1987. Jeg ga uttrykk for at jeg ikke kjenner til noen avtaler, og spør med hvilken rett de vil bygge et vedtak på antagelser. Åstveit ga uttrykk for at han er villig til også i en rettssak å forsvare antagelsen, og mener den vil stå seg. Jeg ba om å få se utkastet til vedtak, men fikk foreløpig bare vite at det er anført at ligningskontoret ikke tror på B, det har skjedd noe annet. Han oppfordret meg til å komme å ta et møte med ham og Låstad. Jeg har gitt uttrykk for at jeg i så fall vil be om å få lese utkastet til vedtak i møtet.

Beskatningsmåten vil være at hele salgssummen utover pålydende på aksjen vil bli ansett som inntekt for Siv.ing. B AS, og da begrunnet i at det var selskapet som først eide tomten og som har nedlagt et betydelig arbeid i å foredle prosjektet, som B selv har uttrykt det. I og med at B har mottatt pengene, vil han beskatte ham for utbytte. Nettoeffekten vil da bli 23 % skatt for Siv.ing. B AS, som får fradrag i statsskatteligningen for utdeling av utbytte, og at det samme beløpet deretter skattlegges på B's hånd med 19,5 %. Han vil bruke 60 % tillegsskatt da han betrakter det som forsett.

Jeg forsøkte om og om igjen i samtalen, som varte i over 1 time, å overbevise Åstveit om at det ikke er hjemmel for å bygge på antagelser, og at ligningsnemndas vedtak i tilfelle burde baseres på en vurdering av jussen, nemlig om de fremstillinger som er gitt gir grunnlag for å si at det er utført « foredlingsarbeid » av B AS, og at selskapet har gått glipp av forutsatte prosjektkostnader.

Åstveit hadde også et « tilbud » og inviterte B til å « legge kortene på bordet » - hva nå det måtte innebære - og at tillegsskatten i så fall ville bli redusert til 30 %.

Åstveit har ellers lest B og hans selskapers selvangivelser flere år bakover, og merker seg at alt har vært gjort helt ordentlig i alle år, og at det er betalt godt med skatt både personlig og i selskapet. Han synes det er synd at B er trukket med i dette, på bakgrunn av at det på ingen måte ligner på ham og hans måte å drive på.

I samtalen på fredag ga Åstveit uttrykk for at et brev fra G i august d.å. var lite heldig og åpenbart et bestillingsverk. Han ser alvorlig på Gs befatning med saken. Han hadde ellers merket seg at det var samarbeidet med Investa ved inngivelse av svar.

Åstveit sier at han må få dokumentasjon for at det forholder seg annerledes enn slik indisiene tilsier. På spørsmålet om hva han ønsker, viste han til spørsmålsbrevene.

På mitt direkte spørsmål til Åstveit om han vet noe som ikke jeg vet, svarte han ikke og var lenge taus. Han ga uttrykk for at det økonomiske aspekt ikke var det viktigste for B, da saken etter hans mening også har en strafferettslig side. »

Etter at det også tidligere på dagen (09.11.1992) var blitt avholdt mer uformelle møter, ble det om ettermiddagen gjennomført et møte der A, B og F var til stede, mens C bare var innom en kortere periode. B møtte sammen med sin svoger og venn John Fr. Kvamme og dertil Ivar Hagestuen, som var til stede under en del av møtet, så vidt skjønnes i egenskap av revisor for Siv.ing. B AS. Også vedrørende dette møtets nærmere innhold foreligger noe forskjellige opplysninger, og lagmannsretten kommer tilbake til enkelthetene nedenfor. To forhold skal likevel nevnes: Det synes på det rene at det først var i løpet av dette møtet at C og F ble informert om eksistensen av den reforhandlede avtalen fra april 1990, og dessuten at det i møtet ble gjort gjeldende ulike oppfatninger med hensyn til hvordan man i fortsettelsen skulle forholde seg til ligningsmyndigheten.

I forlengelsen av møtet den 09.11.1992 utarbeidet A et notat som er datert den 10.11.1992, som ble distribuert blant annet til C og F, og hvor det blant annet heter:

#### « Bakgrunn.

1.

Tidligere korrespondanse mellom BL og B/A/Investa O.H.'s notat til B etter tlf.samtale med BL v/ Åstvedt.

Strategimøte 8.11.92 med C/F og B/A.

## 2. Foreløbig konklusjon.

F tar et personlig møte m/Åstvedt. Premissene for samtalen skal imidlertid « stresses » i samtaler mellom C og F. Samtidig må nødvendigvis de individuelle personlige holdningene til B og A trekkes inn som vesentlige faktorer *for* samtalen med Åstvedt. De springende punktene er

- Realiteten bak trusselen om straffeansvar?
- Hva er den reelle bakgrunnen for prisen på ca kr 2.1 mill pris til A og ca kr 3.14 mill til B?  
Eksisterer det eller eksisterer det ikke en avtale pr. 1987?
- Vil det være riktig for B eventuelt A å ta et felles eller individuelt møte med Åstvedt?

## 3. PG's vurderinger av springende punkter.

### 3.1. Straffeansvar.

Straffeansvar i tilslutning til selvangivelse 1991 « på ære og samvittighet » må kunne utelukkes. Vi oppga aksjesalget rett og riktig. Det er ikke aktuelt m/selgende gruppe, aksjene er solgt etter 3 årsfristen. Vi er derfor i god tro. Et annet spørsmål som bevisst ulovlig skatteplanlegging, må reelt besvares som følger:

- Vi planla ja å ta ut merverdier på en gunstigst mulig lovlig måte v/ å gi prompt avkall på reelle verdier utover kr 2 mill. I 1987 til fordel for bedre og større fordeler på sikt:. Det kan *ikke være ulovlig* å foreta en forretningsmessig vurdering som følger:
  - a) V/å delta m/mer enn negativt flertall i et utbygningsselskap hvor Investa var byggherre for planlagt eget adm. bygg. Foredlingsverdier ville gi større brt. uttelling enn prompt salg.
  - b) Deltagelse i et utbygningsselskap m/40 % andel ga alle fremtidige preferanse - rettigheter til konsulentarbeider.

#### Personlig konklusjon:

Trusselen om strafferettslig ansvarlig må reelt tilbakevises. Vi har vært i god tro både pga facts og gode råd fra ekspertisehold.

### 3.2. Foreligger det en avtale? Bagrunn for uttellingbeløp på ca kr 2.1 mill og ca kr 3.14 mill?

Faktum: Det foreligger:

- a) En salgsavtale på kr 2 mill
- b) Etablering av et utbygningsselskap A/S Storetvedtveien 58

Videre er det også klart at det ble diskutert og vurdert hvilken verdier vi kunne få ut som 40 % eiere av selskapet v/ foredling av eiendommen utover kr 2 mill. Det er også klart at alle parter var klar over at det lå skjulte verdier i overtagelsessummen på kr 2 mill som ville bli realisert etter overdragelse av ferdig foredlet eiendom til endelige eiere. I praksis vil det si at Investa som 60 % aksjonærer hadde fått en 60 % andel i skjulte verdier uten å måtte betale mer enn sin aksjepost på kr 30.000. Reelt sett var imidlertid disse skjulte verdiene på salgstidspunktet opparbeidet av B og A og burde kunne gi uttelling i form av en ytterligere høyere pris som 40 % eiere v/ salg av en foredlet eiendom. *Det var den forretningsmessige vurdering som lå bak v/ en avståelse av en øyeblikkelig gevinst til fordel for Investa. I tillegg kom så den forretningsmessige fordelene v/ innsyn som eier i tilknytning til preferansekonsulentarbeider for respektive driftsselskaper.*

M.h.t. bakgrunnen for beløpene på kr 2.1. mill og kr 3.14 mill er disse reelt begrunnet i vårt felles notat siste avsnitt s. 3 samt s. 4.

Det bør i den forbindelse kanskje tilføyes at A fikk en langt mindre andel ut enn de

vurderinger som var lagt til grunn i 1987 for sin aksjepost hvilket selvsagt skyldes den generelle utvikling i markedet. På den annen side hadde Investa kommet gratis til sin 60 % andel hvilket ble brukt vedr. forhandl. om pris for PG's aksjer. Å påstå at her ikke var verdier utover kr 2 mill i tomt selv i dagens marked er direkte galt. Gjelden på kr 4 mill skyldes selvsagt tomteverdi på kr 2 mill pluss utførte konsulentarb. med regulerings- og byggmeldingsarb. samt markedsbearbeiding. Verdier man får mer enn kompensert ved utbygging.

At B får mer betalt for sine aksjer er begrunnet fra tidligere i felles PM 7.10. med at B kontrollerte muligheten for Investa til å stå som eeneier. I tillegg lå det selvsagt bak prisbeløpet avståelse av muligheter for fremtidige konsulentarb. At man også av denne grunn får en høyere pris for aksjene, kan umulig gi Ligningskontoret rett til å overføre en slik antatt verdi uten videre til driftsselskapet. Spesielt når Investa ikke selv spesifikt har vurdert denne eventuelle verdiandelen i prisen på aksjene, men sett dette som et rent aksjekjøp.

.....

### 3.3. Skal B og eller A ta en personlig samtale med Åstvedt?

Vi er blitt rådet å ta et slikt møte av bl.a svoger til B, og legge kortene på bordet. Risiko for strafferettslig ansvar er imidlertid også vurdert av denne til ureell.

B's heller muligens til et personlig møte. Personlig tror jeg dette bare vil skade oss og begrunner dette som følger:

- Vi har allerede avgitt en skriftlig forklaring. Å gå tilbake på denne er det samme som « å ta steget utfor stupet ».
- Vi har foretatt disposisjoner på rent forretningsmessig grunnlag og ment at vi har holdt oss innenfor gjeldende regelverk slik vi har organisert salget med et lavt salgsbeløp og et potensiale v/ et medeierskap i et utbygningsselskap. At potensiale tas ut på et gitt seinere tidspunkt i form av et aksjesalg og fravikelse av alle rettigheter herunder også konsulentarb. kan umulig være galt. *At Investa har vurdert en annen pris i Januar/febr. 1991 enn de verdier som som ble vurdert ved fusjonen med Nydalen bortimot et år må presiseres. Åstvedt's argumentering om nullverdier må reelt kunne tilbakevises på dette punktet.*

Investa hadde v/ årsskiftet /90/91 planer om et utnyttelse av denne eiendommen i tilknytning til Storetvedtåsen. I tillegg lå skjulte tomte- og foredlingsverdier som Investa som aksjonær kun hadde betalt med kr 30.000 og som forretningsmessig og moralsk derfor kun burde tilfalle 40 % aksjonærer i form av merpris for deres aksjer. Uansett spekulasjoner/antagelser er det et faktum at et aksjesalg fant sted til oppgitte priser. Dette må være vår forklaring.

.....

#### **Personlig konklusjon:**

Jeg er ikke innstilt på et personlig møte p.t. Først får F eventuelt supplert med C ta et møte: Et alternativt er selvsagt at F kun vurderer B's sak ut fra B egen holdning til det strafferettslige aspekt. Og så får C kjøre saken på vegne av meg. »

Den 12.11.1992 oversendte A til C en del dokumentasjon vedrørende Investas løpende utbetalinger for perioden 1988-90 til EP, herunder fakturaer/bankgiroer sendt fra EP til Investa med oppstillinger. Av det materialet som på dette tidspunkt ble oversendt fra A til C framgår, slik det er presentert for lagmannsretten, at noen har kommentert angivelser som for eksempel « honorar i h.t. avtale », « á konto honorar i.h.t. avtale, forfall 30.6.89 » m.v. Eksempler på slike kommentarer er: « Det er en avtale m. forfall 1.12., altså noe mer enn honorar for løpende tjenester! » og « tyder klart på en avtale. » Påtegningene/kommentarene er påført av F.

I løpet av uken etter møtet den 09.11.1992 ble det etter hvert enighet om at det skulle etableres ny kontakt med ligningskontoret, at man ville be om et møte og i dette presentere avtaler som tidligere ikke var framlagt. Slikt møte ble berammet til den 20.11.1992 etter kontakt mellom F og

Åstveit den 17. eller 18.11.1992, mest sannsynlig den 18. i henhold til opplysninger fra Åstveit og F. Etter dette tok F i følge sin vitneforklaring kontakt med G og orienterte ham om det forestående møtet med ligningskontoret.

Om kvelden den 19.11.1992 tok G kontakt med Åstveit pr. telefon, og redegjorde for ulike forhold knyttet til kontakten med C i juli, samt at Enge hadde sendt svarbrevet til ligningskontoret uten å konferere med ham. Åstveit informerte på sin side G om det avtalte møtet den påfølgende dag. Enge tilskrev pr. telefaks ligningskontoret slik om morgenen den 20.11.1992:

**« AD. STORETVEDTVEIEN 58 A/S - VÅRT BREV 22.10.1992**

Undertegnede er nylig gjort kjent med en avtale fra desember 1987 som står i strid med deler av den forklaring som er gitt i ovennevnte brev.

Dette gjelder besvarelsen i punktene 3, 4 og delvis 5.

Direktør G har allerede telefonisk meddelt Dem bakgrunnen for ovennevnte misforståelser, og besørget angjeldende avtaledokumenter levert Dem med bud i morges.

Brevet av 22.10.1992 ble utarbeidet av undertegnede på bakgrunn av en kort orientering fra adm. direktør E. På grunn av hardt arbeidspress og reisefravær hos G, ble ligningskontorets henvendelse mottatt og besvart av undertegnede, uten at direktør G fikk anledning til å gjennomgå besvarelsen. Undertegnede beklager sterkt det inntrufne, og håper samtidig at saken nå er blitt tilfredsstillende belyst. »

Om morgenen den 20.11.1992 ble det avholdt et formøte hos advokat F der også A, B og John Fr. Kvamme var til stede. I denne forbindelse utarbeidet F et notat som skulle utgjøre grunnlaget for den muntlige framstilling i møtet med ligningskontorets representanter. Deretter fant møtet ved Bergen ligningskontor sted, under deltagelse av de forannevnte og Nils Petter Åstveit, samt Anton Låstad, fra ligningskontoret. F ga en redegjørelse med utgangspunkt i det nevnte notat fra formøtet, og aksjonæravtalen av 17.12.1987 i opprinnelig og reforhandlet versjon ble presentert. Fra møtet er dokumentert et ikke fullført referat utferdiget av Åstveit.

Under møtet med ligningskontoret framkom A/B med opplysninger som gjorde eller medvirket til at det i løpet av et ettermøte i advokatfirmaets lokaler, der også C var blitt tilkalt av F, kom til et brudd mellom A/B og F/C. Under møtet ved ligningskontoret ble blant annet opplyst at B i slutten av 1991 hadde avsatt et beløp på en konto som sikkerhet for det tilfelle at han likevel skulle bli skattlagt, at A/B hadde hatt bistand av fagfolk, samt at det var blitt forfattet en « betenkning » i 1987, det siste med referanse til Cs PM av 12.11.1987 til A. Så vidt skjønnes var det særlig det sistnevnte som gjorde at F reagerte sterkt, idet framleggelsen av slike opplysninger ikke var blitt diskutert i forkant, og særlig fordi F, slik han har forklart det, var ukjent med Cs PM. I sum var bakgrunnen for Fs raseri, slik han selv har karakterisert og beskrevet det, at klientene først hadde gitt uriktige opplysninger, for i neste omgang - i møtet med ligningskontoret - å gjøre forsøk på å holde advokatene ansvarlige for det passerte.

I etterkant av møtene den 20.11.1992 kontaktet B ligningskontoret på nytt, det ble holdt et møte den 27.11.1992, ført telefoniske samtaler og utvekslet noe korrespondanse mellom B og ligningskontoret.

I saken er dokumentert et notat utarbeidet av Åstveit den 29.11.1992 omkring noen av de hendelser som ovenfor er berørt, sålydende:

**« VEDRØRENDE A/S STORETVEDTVEIEN 58**

Undertegnede var på kurs på Skatteetatskolen i Bergen mandag til og med torsdag i uke 47. I lunchen tirsdag og onsdag var jeg på kontoret. En av dagene (jeg tror det var onsdagen) lå det beskjed om at jeg skulle ringe adv. F. Jeg ringte ham. F opplyste uten videre at A og B ville legge frem avtaler som forelå, som ikke tidligere var fremlagt. Samtalen var helt kort, idet jeg måtte tilbake til skatteetatskolen.

Torsdag 19. november kl. 21.00 ble jeg oppringt av adv. G i A/S Investa. Han redegjorde for brevet han hadde skrevet til adv. C vedrørende ligningskontorets henvendelse til A om aksjesalget i A/S Storetvedtveien 58. I telefonsamtalen opplyste G at han helt hadde glemt avtalene fra 87 da han skrev redegjørelsen til adv. C. Rune Enge hadde besvart ligningskontorets henvendelse til A/S Investa uten å ta kontakt med G. Han hadde ifølge G bare kort fått en redegjørelse fra E. Enge var ifølge G ikke kjent med avtalen fra 1987.

G opplyste at han hadde forlangt at A og B la avtalene frem for ligningskontoret. I motsatt fall ville han gjøre det. Jeg opplyste at det var avtalt møte med A og B dagen etter kl. 10.00. Jeg anbefalet også G å ringe underdirektør Låstad, slik at opplysningen var gitt til to.

Låstad ble oppringt fredag morgen av G.

Før møtet med A og B ble avtalene fra 87 overlevert ligningskontoret fra A/S Investa v/ G. Avtalene ble levert med bud.

I møtet 20. november deltok B, A, Olav F, John Fredrik Kvamme, Anton Låstad og Nils Petter Åstveit.

F opplyste at han skulle føre ordet på vegne av B og A. Avtalene ble fremlagt. En gikk ikke nærmere inn på en skatterettslig diskusjon. B opplyste at det var skrevet en juridisk betenkning i 87. Den ble ikke fremlagt. Det ble heller ikke opplyst hvem som hadde skrevet den, selv om Låstad spurte uttrykkelig om det.

(Mitt inntrykk er at det var meningen at avtalen ikke skulle nevnes. At B gjorde det, understøtter det inntrykk jeg har fått ved å se på hans personlige- og hans selskapers selvangivelser for tidligere år: En betydelig skattyter, med lite skatteplanlegging. B opplyste også at han ikke kunne skjønne hvordan beløpet kunne være skattefritt. Han hadde derfor opprettet en egen konto, og satt av 40 % av aksjevederlaget til å betale skatten med.)

B ringte meg 25. november. Han spurte om han skulle betale inn første termin. Samtidig spurte han om det hadde noen hensikt at han kom opp på ligningskontoret og redegjorde for forholdet. Over telefon ble det avtalt at B skulle møte på ligningskontort fredag 27. november kl. 13.00. På møtet deltok B, samt Røynesdal, Låstad og Åstveit fra ligningskontoret.

B redegjorde for hva som hadde hendt. Når han fikk skatteavregningen hadde han spurt rådgiverne om han skulle betale. A hadde ikke penger. B var blitt rådet til å klage på ligningen, hvilket var blitt gjort.

Under møtet la B frem betenkningen som var skrevet i 1987. Betenkningen var stilet til A, skrevet av advokat C. B hadde ikke sett betenkningen den gang. Han hadde heller ikke betalt for den. (Også etter dette møtet satt jeg med inntrykk av at B ikke hadde forstått de mulige konsekvenser det kan ha å unnlate å fremlegge kontraktene som forelå.) »

I skriv fra ligningskontoret ved Åstveit til B av 04.12.1992, med referanse til møtet den 27.11.1992 og seinere telefonsamtale, heter det:

« På møtet hevdet De at 40 % av vederlaget for aksjene ble avsatt på bankkonto, fordi De mente at det virket usannsynlig at en slik aksjegevinst kunne være skattefri. En ber om å få tilsendt utskrift av bankkontoen fra og med innskuddsdagen til i dag.

I møtet på ligningskontoret ble det opplyst at De ikke hadde betalt for den juridiske betenkningen som ble skrevet i 1987. En må be om at bilagene for den aktuelle periode blir gjennomgått, slik at De med sikkerhet kan innestå for at De ikke betalte for betenkningen. En ber Dem også opplyse når De leste betenkningen fra 1987 for første gang.

Deres svar imøtesees innen 10. desember d.å. »

Av Bs svarbrev, datert 07.12.1992, framgår følgende med hensyn til hvordan utbetalingen i februar 1991 ble disponert pr. desember 1991:

« I desember 1991 ble det aktuelt å disponere innestående beløp på plasseringskontoen.

Etter konferanse med avdelingsleder Harald Aarbakke ved Fana Sparebank's filial i Bergen den 06.12.91 ble det bestemt at tilsammen kr 750.000,- skulle utbetales til mine 5 barn.

Videre ville undertegnede kjøpe en livrente. H. Aarbakke vil kunne bekrefte at undertegnede opplyste om at det måtte stå igjen på kontoen et beløp som tilsvarte ca 40 % av aksjesalget hvis ligningsmyndighetene bestemte at aksjesalget skulle betraktes som selgende gruppe, pluss skatt for renteinntekter. »

#### *Den ligningsmessige behandling av Storetvedt-forholdet*

Som nevnt ble A, men ikke B, varslet om at ligningsmyndigheten hadde tatt opp til vurdering om aksjesalgene medførte at selgerne skulle beskattes etter (daværende) skatteloven § 54 annet ledd om selgende gruppe/betydelig aksjesalg. Ved den ordinære ligning ble resultatet at B ble beskattet for gevinst etter nevnte bestemmelse, mens A ikke ble det.

Bergen ligningsnemnd traff i møter 19.05.1993 (de personlige skattyterne) og 07.08.1994 (selskapene) vedtak for A, EP, B og Siv. ing. B AS. Den sentrale del av ligningsnemndas premisser, som er tilnærmet identisk for de fire rettssubjektene, er utformet slik:

« Det er uomtvistelig at aksjene i A/S Storetvedtveien 58 ble solgt samme dag som selskapet ble stiftet. Dermed er aksjene eid i mindre enn 3 år. Gevinsten ved salget av aksjene er dermed skattepliktig i medhold av lov av 10. desember 1971 nr. 99 § 1 og § 2. Dette gjelder selv om vederlaget utbetales mer enn tre år etter ervervet av aksjene.

Ligningsnemnda velger likevel *ikke* å beskatte A og B for en aksjegevinst i medhold av lov av 10. desember 1971 nr. 99.

Nemnda ser det slik at A/S EP og B A/S i realiteten solgte eiendommen til A/S Investa den 17. desember 1987. Kr. 8.020.000 av vederlaget skulle først betales i 1991. Utbetalingene i 1987, 88, 89 og 90 for « *henstand med oppgjør* », som det heter i avtalen, understøtter dette.

Stiftelsen av A/S Storetvedtveien 58 har ikke hatt noen realitet for A og B ut over å være et hjelpemiddel til å unndra vederlaget på kr 8.020.000, senere redusert til kr 5.236.023, fra beskatning. Nemnda ser det derfor slik at vederlaget skal *tilordnes* selgerene av eiendommen i 1987. Dette var A/S EP og B A/S. Når vederlaget er utbetalt direkte til A og B, må vederlaget anses som *utbytte* til dem fra A/S EP og B A/S, jf. aksjeskatteloven § 3 annet ledd. »

Utfallet av ligningsnemndas behandling kan oppsummeres slik: EP fikk inntekt/kommune forhøyet med kr 2080215 (oppgjør i januar 1991 minus skattefritt beløp), og fikk derved en skatteøkning på kr 478449. A ble utbyttebeskattet for ekstraordinært utbytte stort kr 2080215, som resulterte i en skatteøkning på kr 401055. Siv. ing. B A/S fikk inntekt/kommune forhøyet med ca kr 2,4 mill., med utgangspunkt i oppgjøret på kr 3134000, men etter korreksjoner knyttet til konsolideringsfond m.v. Dette ga en skatteøkning på kr 554984. B ble utbyttebeskattet for ekstraordinært utbytte stort kr 3134000, som resulterte i en skatteøkning med kr 611130.

For Bs del ble ved ligningsnemndas vedtak den tidligere foretatte gevinstbeskatning ut fra skatteloven § 54 annet ledd opphevet, under tilkjennegivelse av at « salg av 40 % av aksjene i et selskap til en kjøper som på forhånd eier 60 % av aksjene leder ikke til gevinstbeskatning av selgerne i medhold av skattel. § 54 annet ledd. »

Ved ligningsnemndas vedtak ble A, B og de respektive selskaper dertil ilagt tilleggsskatt med 60 %, for samtliges vedkommende basert på forsettlig forhold. Ilagt tilleggsskatt, eksklusive renter, utgjorde dermed ca kr 240000 for A, ca kr 287000 for EP, ca kr 366000 for B og ca kr 332000 for Siv. ing. B AS.

For ordens skyld nevnes at når det i nemndas (og overligningsnemndas) vedtak er vist til selskapet B A/S, har dette sammenheng med den oppdeling av Bs selskap som tidligere er omtalt, og det forhold at det under store deler av ligningsbehandlingen var uklart hvilket av de to selskapene

som var riktig skattesubjekt. I denne sammenheng skal bare nevnes at Siv. ing. B AS til slutt ble ansett som riktig subjekt, noe B aksepterte, hvorefter overligningsnemndas vedtak ble endelig for selskapet.

Ligningsnemndas vedtak ble påklaget av så vel de personlige skattyterne som selskapene, og sakene forenet til felles behandling for overligningsnemnda.

Overligningsnemndas vedtak har tidligere i saken vært tidfestet til 13.02.1995, men på bakgrunn av framlagte møteprotokoller konstateres at riktig dato for selve vedtaket er 22.02.1995. Korrekt kunngjøringsdato for den enkelte er ikke opplyst og er uten betydning i saken her. Overligningsnemndas felles avgjørelsesgrunner og konklusjon hitsettes:

« Overligningsnemnda er enig i den ligning som er foretatt i denne saken. Nemnda har ikke selv betegnet den foretatte ligning som en såkalt gjennomskjæringsligning. Det nemnda har gjort er egentlig å tilordne vederlag for varer å tjenester (et opparbeidet tomteområde) til riktig skattesubjekt. Overligningsnemnda antar at det kan være en smakssak om en skal betegne dette som en gjennomskjærings sak eller bare som et tilordnings spørsmål.

Overligningsnemnda tar utgangspunkt i at A og B har drevet sin virksomhet gjennom de to aksjeselskapene AS EP og B AS. Gjennom disse selskaper er tomteområdet Storetvedtveien 58 blitt opparbeidet. Vederlaget ved salget av den opparbeidede tomten må således også tilordnes de to aksjeselskapene.

Tomten Storetvedtveien 58 er formelt solgt i 1987 for kr to mill. Det som imidlertid er realiteten, er at AS EP og B AS selger en tomt som i opparbeidet stand har en verdi på kr 10 mill. Siden inntekter skal tilordnes der de hører hjemme, må hele den reelle verdi tilordnes de to aksjeselskapene.

I denne saken er det ellers som kjent inngått avtale med kjøperselskapets hovedaksjonær - AS Investa - om hvordan merverdien i prosjektet ut over de to mill. kronene skal fordeles. Denne verdien skal tas ut som vederlag i form at et skattefritt aksjesalg.

Det som således er blitt gjort er at en har sydd sammen et opplegg som gir skinn av at vederlag for varer og tjenester skal være vederlag for enkeltaksjer.

Nemnda har ellers som nevnt lagt til grunn at selve salget av aksjene/tomten har skjedd i 1987, og ikke i 1991 da vederlaget ble utbetalt. Overligningsnemnda finner det for sin del ikke nødvendig å ta stilling til om salget har skjedd i 1987 eller 1991 i den forstand at eiendomsrettens forskjellige beføyelser er gått over på kjøper. Det som er det viktige å fastslå er at selve avtalen om salget ble inngått i 1987. Da ble verdien av den opparbeidede tomten fastsatt, og det ble fastsatt et vederlag som skulle utbetales helt uavhengig av verdien på aksjene i Storetvedtveien 58 AS i 1991. Det som således er på det rene er at verdien i prosjektet relaterer seg til tomten i opparbeidet stand, og at reell verdi i 1991 er helt uinteressant i forhold til vederlaget.

At A og B for så vidt skulle « være med » i prosjektet i perioden fra 1987 til 1991, noe som bl.a kommer til uttrykk ved at avtalen med Investa ble forsøkt reforhandlet, kan ikke ha noen betydning for hvordan inntektene i prosjektet skal klassifiseres og inntektsføres. At avtalen for 1987 måtte stå seg uansett senere inntrufne omstendigheter kommer for øvrig også til syne ved at B ikke gikk med på en reforhandling av avtalen.

Overligningsnemnda vil understreke at den ligning som her er foretatt med tilordning av rette inntekter til rette skattesubjekter må kunne foretas helt uavhengig av skattyternes subjektive forutsetninger, dvs. helt uavhengig av spørsmålet om skyld i saken. Skyldspørsmålet kommer imidlertid inn i forbindelse med at det er anvendt 60 pst. tilleggsskatt.

For As vedkommende har han som nevnt erkjent å ha fått opplyst fra sin advokat at prosjektet ikke ville medføre skatt så fremt en ikke fikk gjennomskjæring. Det hevdes at dette ikke kan ha noen betydning i og med at A med gjennomskjæring forsto muligheten for selgende gruppebeskatning og muligheten for endrede skatteregler i fremtiden. Overligningsnemnda kan ikke se at det er mulig å oppfatte advokat Cs brev på denne måten. I uttalelsen fra C heter det at



aksjesalget er skattefritt etter dagens regler forutsatt at en ikke får gjennomskjæring, men at det er muligheter for regelendringer i fremtiden. Av uttalelsen går det således tydelig frem at gjennomskjæring er noe annet en selgende gruppebeskatning og mulige regelendringer i fremtiden. Det må således legges til grunn at A har visst hva gjennomskjæring ville innebære og at det var fare for at slik ligning ville kunne bli foretatt i dette tilfelle.

Hvorvidt B var kjent med Cs brev er noe mer usikkert. Men med den nære forbindelsen det var mellom A og B i dette prosjektet, er det god grunn til å anta at også han måtte være kjent med den skattemessige usikkerhet som forelå i prosjektet. Det skal i denne forbindelse bemerkes at B til og med hadde avsatt en del av sin gevinst i banken i tilfelle av at det likevel skulle påløpe skatt. Han må således ha forstått at det ville være for godt til å være sant om en kunne unngå skatt i forbindelse med sin ordinære næringsvirksomhet bare ved en slik konstruksjon som i dette tilfelle.

Når det ellers gjelder A, er det å bemerke at han også tidligere har benyttet seg av metoden med å konvertere vederlag for varer og tjenester til vederlag for enkeltaksjer. Det kan således ikke være tvil om at han forsto det skattemessig tvilsomme/illojale ved denne fremgangsmåten.

I og med at A og B måtte forstå at det opplegget som var sydd sammen for å unngå skatt, var av « tvilsom » karakter måtte de ha en særskilt plikt til å forelegge alle avtaler og ellers nødvendige opplysninger for ligningsmyndighetene. Uten at dette ble fremlagt ville det være umulig å foreta et korrekt ligning ut fra de underliggende reelle forhold. A og B har imidlertid gjort sitt beste for å unngå at de reelle forhold ble lagt på bordet. Dette fremgår nokså klart i forbindelse med en henvendelse ligningskontoret gjorde til de to for å få vite årsaken til at de hadde fått ulik pris for aksjene i Storetvedtveien 58. I et felles PM av 7/10-92 redegjøres det nærmere for aksjesalget uten overhode å komme inn på avtalene med Investa i 1987. Her har således de to bevisst og forsettlig unnlatt å opplyse om avtalene selv om de måtte forstå at en henvisning til disse avtalene ville være det eneste fullgode svar på ligningskontorets henvendelse. A har i tillegg ved brev av 7/10-92 til ligningskontoret gitt en inngående forklaring på verdien av aksjene i 1991 uten overhode å nevne den reelle årsak til prisen i 1991, nemlig avtalen fra 1987 med Investa. Avtalene med Investa ble først fremlagt for ligningskontoret på et senere tidspunkt da det var på det rene at ligningskontoret enten allerede hadde fått, eller ville kunne få avtalene fra Investa. At skattyterne i en slik situasjon var villig til å legge avtalen frem, vil ikke kunne fritta for skyld.

Det må dermed også anses på det rene at skattyterne heller ikke har gitt tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene hadde mulighet til å de skjønne reelle forhold.

Overligningsnemnda vil ellers til det argument at skattyterne må kunne stole på sine juridiske rådgivere, bemerke at dette ikke vil fritta for skyld. Dette er bla. lagt til grunn i en rekke såkalte « skattepakkesaker » hvor den enkelte deltaker har argumentert med at han stolte på at det skattepakkekonstruktørene hadde gjort måtte være lovlig. At en slik stoler på sine rådgivere kan ikke fritta for skyld.

Det er også hevdet at om ligningskontoret har lagt til grunn i saken en annen rettsoppfatning enn skattyterne, så vil ikke dette kunne medføre bruk av tilleggsskatt. Til dette er å bermerke at skattyterne måtte vite at de måtte legge fram de aktuelle avtalene slik at ligningsmyndighetene fikk mulighet til å vurdere den skattemessige holdbarheten. Overligningsnemnda legger ellers som nevnt til grunn som utvilsomt at skattyterne forsto avtalenes betydning for en slik vurdering.

Det er ellers påstått at det ikke er illojalt å ta skattemessige hensyn ved inngåelse av avtaler. Til dette vil overligningsnemnda bemerke at en slik ondartet form for skatteplanlegging som er tilfellet i denne saken langt overskrider grensene for en lojal oppreden. Det kan nok så være at en modell med opprettelse av et aksjeselskap med formål utvikling av tomteareal, bebyggelse og senere salg, ikke er uvanlig. Poenget er imidlertid at dette i denne saken er sydd sammen på en slik måte at ellers skattepliktige inntekter feilaktig fremstilles som skattefrie aksjegevinster.

Overligningsnemnda vil til slutt understreke at en ikke har hatt tilgang til opplysninger fra

annet hold som vil medføre at opplysningene fra skattyterne om bl.a avtalene med Investa, var overflødige.

Overligningsnemnda er således enig i de vedtak ligningsnemnda har fattet både når det gjelder A, B og deres selskaper AS EP og B AS.

Slutning:

Ligningen fastholdes uforandret. »

Overligningsnemndas vedtak ble ikke angrepet gjennom søksmål fra noen av partene.

#### *Den ligningsmessige behandlingen av EP-forholdet*

Som nevnt kom EP-forholdet opp i forbindelse med og som resultat av undersøkelsene knyttet til Storetvedt-forholdet. Ligningskontoret ved Åstveit tilskrev ektefellene A om dette forholdet første gang den 30.11.1992, med anmodning om nærmere opplysninger, som ble gitt i skriv 17.12.1992. Skriv med varsel om fravikelse til ektefellene ble sendt 11.01.1994.

Ligningsnemnda la i sin avgjørelse av 11.10.1994, i endringssak omfattende ektefellene A for 1986, til grunn at beløpene på henholdsvis kr 980000 og kr 1120000 som A og D fikk som oppgjør fra Realia rundt årsskiftet 1986/87 ikke gjaldt salg av aksjer, men vederlag for oppdrag som EP hadde hatt for Realia eller et med Realia tilknyttet selskap. Det samlede beløp på kr 2,1 mill. skulle etter denne synsmåten tilordnes EP som driftsinntekt. Utfallet av ligningsnemndas behandling ble at ektefellene ble utbyttebeskattet for henholdsvis kr 980000 og kr 1120000. Begge ektefellene ble dertil ilagt 60 % tilleggsatt, for As vedkommende basert på forsettlig forhold.

For EP sitt vedkommende ble det i følge opplysninger gitt av kontorsjef Åstveit for lagmannsretten aldri truffet noe skriftlig endringsvedtak for ligningsåret 1986. Dette skal ha hatt sammenheng med at EP - som i mellomtiden hadde skiftet navn til AS POMO (« Post Mortem ») - gikk konkurs høsten 1995 under tyngden av de skattekrav som oppsto og forfalt i anledning Storetvedt-forholdet.

A påklaget ligningsnemndas vedtak til overligningsnemnda. Klagen er etter det opplyste enda ikke ferdigbehandlet. I følge Åstveits forklaring avvirket ligningsmyndigheten i første omgang byrettens avgjørelse i straffesaken. Deretter ble det, visstnok i forståelse med As advokat, til at man også avvirket lagmannsrettens behandling i 1998, og heller ikke deretter er det blitt truffet noe vedtak.

#### *Iretteføring av straffesaken inntil Høyesteretts kjennelse av 19.02.1998.*

Mellom november/desember 1992 og ligningsnemndas første vedtak i mai 1993 var det i følge de foreliggende opplysninger ikke ytterligere kontakt mellom ligningskontoret og skattyterne. Da B i forlengelsen av ligningsnemndas vedtak i mai 1993 kontaktet ligningskontoret, ble han for første gang gjort oppmerksom på at ligningskontoret fra Investa hadde mottatt dokumenter umiddelbart i forkant av møtet den 20.11.1992.

Som nevnt ble det på et tidligere tidspunkt, antakeligvis forsommeren 1993, etablert kontakt mellom ligningskontoret og Økokrim, med sikte på å avklare om Økokrim var interessert i å overta saken som straffesak. I denne forbindelse kan det synes å ha spilt en viss rolle at saken foruten skattytere også involverte en rådgiver/advokat. De nærmere enkeltheter i så måte, og den eventuelle betydning av det sistnevnte forhold i Økokrims vurderinger, er imidlertid ikke kjent, og er under enhver omstendighet uten betydning for de strafferettslige vurderinger. Som før omtalt var det skriftlig kontakt mellom ligningskontoret og Økokrim primo juli 1993. Etter interne overveielser ved ligningskontoret fikk Åstveit i oppgave av ligningssjefen å forfatte et utkast til anmeldelse. Anmeldelse ble oversendt Skattedirektoratet, som igjen - ved skriv 17.01.1994 - oversendte denne til Økokrim. Skattedirektoratets oversendelse er etter det opplyste innstemplet Økokrim 19.01.1994, og ble som før omtalt registrert som sak nr. 314/93.

Deretter ble det gjennomført etterforskning, herunder gjennom opptak av politiforklaringer fra B, A og C, samt en rekke vitner. Det ble ikke anvendt tvangsmidler under etterforskningen forut for

tiltalebeslutning. Så vidt opplyst for lagmannsretten ble det kun i én relasjon gjort anvendelse av noe straffeprosessuelt tvangsmiddel, idet påtalemyndigheten ved forhørsrettens mellomkomst tok beslag i den pantsettelseserklæring som A utferdiget 30.05.1990. As samtykke var etter det som er framkommet ikke søkt innhentet i forkant. Dette skjedde under byrettens behandling av saken.

I forbindelse med sine politiforklaringer framla B, A og C diverse dokumenter, og tilsvarende ble gjort fra Investas side. Dels i løpet av etterforskningen og dels under sakens videre gang ble det framlagt materiale fra klientmapper tilhørende advokatene C, F og Askvik.

Økokrim statsadvokatembeter utferdiget 20.06.1994 tiltalebeslutning i saken, og det er denne dato som danner utgangspunkt for vurderinger av foreldelse, jf. nedenfor. Tiltalebeslutningen ble på enkelte punkter noe justert da saken sidenhen ble fremmet første gang for lagmannsretten. Imidlertid finnes det for denne gjennomgang av sakshistorikken fyldestgjørende å vise til sistnevnte tiltalebeslutning, av 27.03.1996, som er inntatt nedenfor. Det bemerkes at den grunnleggende struktur i tiltalebeslutningen, herunder den gjennomgående betegnelse av poster for de enkelte forhold i relasjon til den enkelte tiltalte, var den samme fra opprinnelig tiltalebeslutning og inntil en mer grunnleggende omarbeidelse fant sted på et sent stadium av annen gangs hovedforhandling for lagmannsretten. I dette avsnittet av lagmannsrettens framstilling benyttes de post-angivelser som var gjeldende inntil den nevnte omarbeidelsen.

A ble tiltalt for skattesvik (skatteunndragelse)/grovt skattesvik i tilknytning til *EP-forholdet*, jf. **post 1**, jf. ligningsl. § 12-1 nr. 1 (før 10.04.1992), jf. ligningsl. § 12-4 (etter 01.01.1991), jf. ligningsl. § 12-2, jf. § 12-1 nr. 1a (etter 10.04.1992). Det bemerkes her at lagmannsretten nedenfor foretar en nøyere gjennomgang av de enkelte bestemmelser og de lovendringer som fant sted i den aktuelle perioden. Dessuten pekes på at den enkelte post, slik tiltalebeslutningen var utformet inntil den siste omarbeidelsen, i flere tilfeller omfattet/var ment å omfatte flere selvstendige straffbare forhold/forhold knyttet til ulike ligningsår.

C ble i relasjon til *EP-forholdet* tiltalt for medvirkning til skattesvik/grovt skattesvik, tiltalens **post 4**, jf. ligningsl. § 12-2 (før 10.04.1992), jf. ligningsl. § 12-2, jf. § 12-1 nr. 1a (etter 10.04.1992).

Vedrørende *Storetvedt-forholdet* ble A gjennom tiltalens **post 2** anklaget for skattesvik/grovt skattesvik, ved å ha gitt uriktige/ufullstendige opplysninger i selvangivelsene til og med ligningsåret 1991, og for å ha gitt uriktige/ufullstendige opplysninger i korrespondansen med ligningskontoret gjennom skrivene av 31.07. og 07.10.1992.

Likeledes ble B gjennom tiltalens **post 3** tiltalt for skattesvik/grovt skattesvik ved å ha gitt uriktige/ufullstendige opplysninger i selvangivelsene og i skrevet av 07.10.1992.

Tiltalen vedrørende *Storetvedt-forholdet* for Cs del omhandles i (tidligere) **post 5**, med underpunktene A, B og C. Anklagen omfatter her for det første medvirkning til skattesvik/grovt skattesvik ved gjennom råd og utarbeidelse av dokumenter i 1987/88 å ha bistått skattyterne med å sette opp selvangivelser, jf. post 5 A; dernest ved å ha gitt uriktige opplysninger i skrevet av 31.07.1992, jf. post 5 B, og endelig ved å ha medvirket til avgivelse av uriktige opplysninger gjennom skriv av 07.10.1992, jf. post 5 C.

Bergen byrett, satt med to statsautoriserte revisorer som fagkyndige meddommere, avsa den 02.05.1995 dom med slik domslutning:

- «1. A, født \*.\*.1933 dømmes for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1, jf. § 12-4, slik de lød med virkning fra 1. januar 1991 og overtredelse av ligningsloven § 12-1, jf. § 12-2 etter endring av 10. april 1992, alt sammenholdt med straffeloven § 62 første ledd til en straff av fengsel i 10 - ti - måneder, hvorav 5 - fem - måneder i medhold av straffeloven § 52 flg. gjøres betinget med en prøvetid på 2 - to - år.
2. B, født \*.\*.1932 dømmes for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1, jf. § 12-4, slik de lød med virkning fra 1. januar 1991 og overtredelse av ligningsloven § 12-1, jf. § 12-2 etter endring 10. april 1992, alt sammenholdt med straffeloven § 62 første ledd, til en straff av fengsel i 120 - etthundreogtjue - dager, hvorav 90 - nitti - dager i medhold av straffeloven § 52 flg. gjøres betinget med en prøvetid på 2 - to - år.

3. C, født \*.\*.1955 dømmes for overtredelse av ligningsloven § 12-1, jf. § 12-2 etter endring 10. april 1992, sammenholdt med straffeloven § 62 første ledd, til en straff av fengsel i 5 - fem - måneder, hvorav 90 - nitti - dager i medhold av straffeloven § 52 flg. gjøres betinget med en prøvetid på 2 - to - år.

I tillegg idømmes han en ubetinget bot til statskassen, stor kr. 50.000.- - kronerfemtitusen - subsidiært en straff av fengsel i 20 - tjue - dager.

Han frifinnes for 2 tilfeller av overtredelse av ligningsloven § 12-2 slik den lød forut for 10. april 1992.

4. A dømmes til innen 14 - fjorten - dager fra dommens forkynnelse å betale saksomkostninger til det offentlige med kr. 50.000.- - kronerfemtitusen -.
5. B dømmes til innen 14 - fjorten - dager fra dommens forkynnelse å betale saksomkostninger til det offentlige med kr. 50.000.- - kronerfemtitusen -.
6. C dømmes til innen 14 - fjorten - dager fra dommens forkynnelse å betale saksomkostninger til det offentlige med kr. 50.000.- - kronerfemtitusen -.»

Det bemerkes i tilknytning til domsslutningen pkt. 3 for Cs vedkommende at frifinnelsen gjaldt forholdene omfattet av postene 4 (EP-forholdet) og 5A (opprinnelig bistand 1987/88 mht. Storetvedt-forholdet), og at domfellelsen følgelig gjaldt forholdene omhandlet i postene 5B og C, knyttet til korrespondansen sommer/høst 1992.

For så vidt gjaldt frifinnelsen av C, begrunnet byretten dette for begge posters vedkommende primært med at Cs befattning med transaksjonene, i henhold til byrettens nærmere bevisvurdering i så måte, ikke kunne sies å utgjøre medvirkning i lovens forstand, jf. (daværende) ligningsl. § 12-2 nr. 1. Ut fra dette hadde byretten ikke foranledning til å gå nærmere inn på Cs subjektive forhold i tilknytning til disse postene.

A, B og C angrep byrettens dom gjennom begjæringer om fornyet behandling, jf. daværende straffeprosessloven § 369, og Høyesteretts kjæremålsutvalg ga samtykke til dette, jf. § 370. Påtalemyndigheten innga anke grunnet i byrettens rettsanvendelse for så vidt som C var blitt frifunnet. Anken ble henvist til Høyesterett, som ved kjennelse av 14.03.1996 ( Rt-1996-391 ) opphevet byrettens dom med hovedforhandling hva gjaldt forholdene omfattet av tiltalebeslutningen postene 4 og 5 A, dette grunnet i uriktig rettsanvendelse med hensyn til ligningsl. § 12-2 nr. 1 (før 10.04.1992). Høyesteretts kjennelse er inntatt i Rt-1996-391 .

I tråd med daværende straffeprosessloven § 373 utferdiget påtalemyndigheten deretter ny tiltalebeslutning for lagmannsretten den 27.03.1996, i hovedsak overensstemmende med tiltalebeslutningen for byretten. C samtykket deretter i ny behandling også av postene 4 og 5 A direkte for lagmannsretten.

Gulating lagmannsrett, satt med blant annet to statsautoriserte revisorer som fagkyndige meddommere, avsa 17.04.1998 dom med slik domsslutning:

- «1. A, født \*.\*.1933 dømmes for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 til en straff av fengsel i 120 - etthundreogtjue - dager, og som i medhold av straffeloven § 52 flg. gjøres betinget med en prøvetid på 2 - to - år.

A frifinnes for tiltalens post 2.

2. B, født \*.\*.1932 frifinnes.
3. C, født \*.\*.1955 frifinnes.»

Påtalemyndigheten - Økokrim - påanket lagmannsrettens dom så langt de tiltalte var blitt frifunnet, grunnet i uriktig lovanvendelse og saksbehandlingsfeil i form av mangelfulle domsgrunner. A påanket den fellende del av dommen, domsslutningens pkt. 1, første avsnitt, vedrørende EP-forholdet. As anke var begrunnet med uriktig rettsanvendelse og saksbehandlingsfeil i form av mangelfulle domsgrunner.

Høyesterett avsa 19.02.1999 kjennelse med slik slutning:

- «1. As anke - domsslutningens punkt 1 første avsnitt - forkastes.
2. Lagmannsrettens dom med hovedforhandling oppheves for så vidt gjelder frifinnelsen av A, frifinnelsen av B, og frifinnelsen av C.»

Opphevelsen av lagmannsrettens dom med hovedforhandling ble begrunnet dels med uriktig lovanvendelse og dels med mangelfulle domsgrunner. Kjennelsen er enstemmig, bortsett fra avgjørelsen om å forkaste As anke, som ble avsagt under dissens (4 mot 1). Høyesteretts kjennelse er inntatt i Rt-1999-223 .

Lagmannsretten kommer i nødvendig utstrekning tilbake til de to høyesterettskjennelsene nedenfor.

*Annen gangs fornyet behandling for lagmannsretten. Tiltalebeslutningen i saken.*

Etter Høyesteretts kjennelse 19.02.1999 ble tiltalebeslutningen (når bortses fra post 1) fremmet på nytt for lagmannsretten, hvilket skjedde ved førstestatsadvokat Eriksens skriv av 22.03.1999. I forbindelse med oversendelsen ble det gitt uttrykk for at hovedforhandlingen burde la seg avvikle i løpet av 2 uker, men at det burde avsettes 3 uker for sikkerhets skyld. I denne sammenheng ble vist til at kjennelsen av 19.02.1999 måtte anses for å ha avklart flere vesentlige spørsmål, og at dette kunne antas å ville redusere tidsforbruket sammenlignet med tidligere hovedforhandlinger. Etter at forsøk var gjort på å få saken berammet til november/desember 1999, noe som imidlertid ikke lot seg gjennomføre i forhold til alle forsvarerne, ble saken den 14.04.1999 berammet til 28.02.2000. Det ble avsatt inntil 3 uker til hovedforhandlingen.

Tiltalebeslutningen av 27.03.1996, slik den ble fremmet til annen gangs fornyet behandling for lagmannsretten etter enkelte mindre endringer/rettelser foretatt under hovedforhandlingen i 1998, gjengis nedenfor, i det også post 1 (EP - forholdet vedrørende A) medtas på grunn av interne henvisninger i tiltalen:

«1. A

---veien 76

**5042 Fjøsanger**

2. B

--- 32

**5041 Nordås**

3. C

--- 352

**5050 Nesttun**

settes herved under tiltale ved **Gulating lagmannsrett** til fellelse etter

**I. Ligningsloven § 12-1 nr 1**

for i selvangivelse, årsoppgjør, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring til noen ligningsmyndighet, forsettlig å ha gitt uriktig eller ufullstendig opplysning som kunne føre til fastsetting av for lav skatt eller avgift, eller til uriktig tilbakebetaling eller nedsetting av skatt eller avgift

**jfr ligningsloven § 12-4 (fra 1. jan 1991)**

bøter eller fengsel i inntil 6 år kan anvendes når overtredelsen leder eller kan lede til unndragelse av meget betydelige beløp ilignet skatt eller avgift, eller overtredelsen er utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen. Ved anvendelse av disse kriterier kan flere overtredelser ses i sammenheng.

**jfr ligningsloven § 12-2 jf. § 12-1 nr. 1 bokstav a, jfr nr. 2 (fra 10. april 1992)**

for forsettlig eller grovt uaktsomt å ha gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstod eller burde forstå at dette kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler eller medvirket til dette.

Skattesviket anses som grovt eller særlig fordi handlingen kunne lede til unndragelse av et meget betydelig beløp i skatt eller avgift og/eller var utført på en måte som i særlig grad vanskeliggjorde oppdagelsen og/eller var utført ved å misbruke stilling eller tillitsforhold og/eller var utført under utøvelse av næring

**Grunnlag er følgende forhold eller medvirkning til dette:****Nr 1 A**

A var daglig leder og styreformann i AS EP.

**Post 1. Aksjene i AS EP (Selvangivelsene 1986 - 1992)**

I sine personlige selvangivelser for 1986 innsendt Bergen ligningskontor henholdsvis 31.1.87 og 31.3.1987, opplyste D og A under post 1.5, og på skjema RF 1061 - Oppgave over salg av aksjer utenfor næring, at de hadde solgt 30 % av sine aksjer i AS EP til Realia AS. Aksjene ble opplyst å være ervervet i 1981, og solgt i 1986.

Gevinsten fremsto derved som skattefri.

Aksjeposten ble - i samsvar med dette - heller ikke ført opp som formue i selvangivelsene for 1986-92.

Dette var uriktige eller ufullstendige opplysninger avgitt overfor ligningsmyndighetene.

Aksjene ble i realiteten ikke solgt, men var fortsatt eid og disponert over av D og A. « Salget » skjedde ved avtale datert 29.12.86 (håndskrevet endret til 30.1.87) mellom på den ene side D og A og på den annen side Realia AS. I avtalen het det bla:

- Kjøpesummen for Ds 8 aksjer var kr 1.120.000, og for As 7 aksjer var kr 980.000.
- Aksjene ble straks transportert in blanéo til D og A, som skulle ha aksjebrevene i depot.
- D og A kunne når som helst overføre aksjene - til seg selv eller andre - uten at Realia AS hadde krav på vederlag.
- Realia AS kunne ikke selge eller pantsette aksjene, ikke representere aksjene ved stemmegivning eller på annen måte, ikke motta utbytte eller tegne nye aksjer i AS EP i tilfelle emisjon.

Vederlaget fra Realia AS, stort kr 2.100.000, var således i realiteten skattepliktig inntekt for A og D personlig, og/eller AS EP i 1986 (eller 1987), og gjaldt kompensasjon for bortfall av tidligere inngått rammeavtale av 24.10.86 mellom AS EP og Realia AS vedrørende Fjøsangerveien 122.

I sine personlige selvangivelser for 1986-1992 unnlot de å oppføre som formue de overnevnte aksjer i AS EP.

**Post 2. Salg av tomten Storetvedtveien 58/ aksjene i AS Storetvedtveien 58 (Selvangivelsene for 1987-1991)**

I sine personlige selvangivelser for 1989 og 1990 oppga A at han eide 2433 aksjer i AS Storetvedtveien 58. (ikke oppgitt i 1987 og 1988)

I sin personlige selvangivelse for 1991 - innlevert Bergen ligningskontor 31.1.1992 - opplyste A at han 14.1.1991 hadde solgt 2.433 aksjer i AS Storetvedtveien 58 til AS Investa for kr 2.104.545. Gevinsten fremsto som skattefri fordi aksjene var ervervet 17.12.1987, - tilsynelatende mer enn 3 år før salget.

Da Bergen ligningskontor ønsket ytterligere informasjon om aksjesalget, opplyste advokat C - på vegne av A - i brev av 31. juli 1992 bla følgende:

*« A solgte sine aksjer i AS Storetvedtveien 58 den 14.01.91 til AS Investa. Denne transaksjonen utløser isolert sett ikke skatt for A. »*

Videre opplyste A og B i brev av 7.10.92 med vedlagt PM av 7.10.92 til ligningskontoret, bla i PM'et:

*« As økonomi tillot ham imidlertid ikke å kunne følge dette prosjektet på egenskapitalsiden, og han overdro derfor sine interesser i Storetvedt Utbyggingselskap AS til Investa i 1990.*

*Ved denne overdragelse hadde A redusert sine interesser i Storetvedtområdet fra et meget stort prosjekt (Storetvedt Gård pluss Storetvedtveien 58) til bare å gjelde Storetvedtveien 58. På denne bakgrunn fant A det naturlig å vurdere salg av interessene i Storetvedtveien 58, og Per A fremforhandlet derfor ved årsskiftet 1990/91 en omforenet pris med Investa for sine aksjer i Storetvedtveien 58 AS ».*

Dette var uriktige eller ufullstendige opplysninger avgitt overfor ligningsmyndighetene.

Han unnlot å opplyse at salget av aksjene eller tomteprosjektet i realiteten fant sted 17.12.1987, og var således skattepliktig inntekt for ham personlig og(eller AS EP senest ved utbetalingen i 1991.

De underliggende forhold var følgende:

AS Storetvedtveien 58 ble stiftet 17.12.87 med kr 50.000 i aksjekapital. Aksjonærer var A (24,33%), B (15,67%) og AS Investa (60%).

Samme dag solgte AS EP og B AS *tomten* Storetvedtveien 58 til *selskapet* AS Storetvedtveien 58 for kr 2.000.000.

Også samme dag inngikk A og B avtale om salg av sine aksjer i AS Storetvedtveien 58 til AS Investa. Etter avtalen var

- kjøpesummen stor kr 8.020.000 (reforhandlet i 1990 til kr 5.236.023)
- oppgjør pro & contra pr 2.1.91 uansett aksjenes reelle verdi på oppgjørstidspunktet -
- AS Investas aksjepost (60%) i depot in blanco hos selgerne som sikkerhet frem til endelig oppgjør
- kjøper gitt henstand med oppgjør mot nærmere avtalt vederlag.

I sine personlige selvangivelser for 1987-1990 unnlot han og/eller AS EP også å oppgi fordring på AS Investa med kr 4.878.165 (reforhandlet i 1990 til kr 2.094.188).-

Den avtalte godtgjørelse for henstand med oppgjør ble uriktig oppgitt som honorarinntekt i selvangivelsene til AS EP for 1987-1990.

Unnlatelse av å gi overnevnte opplysninger til Bergen ligningskontor førte eller kunne føre til fastsetting av for lav skatt for A og/eller AS EP.

Overtredelsene gjelder et betydelig beløp, og er gjort på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen.

## **Nr 2 B**

### **Post 3. Salg av tomten Storetvedtveien 58/ aksjene i Storetvedtveien 58 (Selvangivelsen 1987-1991)**

I sin personlige selvangivelse for 1991 - innlevert Bergen ligningskontor 29.01.1992 - opplyste B at han 11.2.1991 hadde solgt 1.567 aksjer i AS Storetvedtveien 58 til AS Investa for kr 3.134.000. Gevinsten fremsto som skattefri fordi aksjene var ervervet 17.12.1987, tilsynelatende mer enn 3 år før salget.

Da Bergen ligningskontor ønsket mer informasjon om aksjesalget opplyste A og B, i brev av 7.10.92 med vedlagt felles PM av 7.10.92 til ligningskontoret, bla følgende i PM'et:

*« B ble informert av A den 7.1.1991 om avtalen med Investa, og Johs A. B fant det også for sin del riktig å forhandle salg til Investa. Dette ville gjøre Investa til eneeier av hele*

*Storetvedt-utbyggingen, altså Storetvedt Utbyggingssselskap AS og Storetvedtveien 58 AS. B krevet imidlertid av forskjellige grunner høyere pris for sine aksjer enn det A hadde oppnådd, bl.a fordi det dreiet seg om de siste aksjene som ville føre AS Investa til eneeier. Etter forhandlinger tidlig i 1991 ble avtale også inngått mellom B og Investa. »*

Dette var uriktige eller ufullstendige opplysninger avgitt overfor ligningsmyndighetene.

Han unnlot å opplyse at salget av aksjene eller tomteprosjektet i realiteten fant sted 17.12.1987, og således var skattepliktig inntekt for ham personlig og/eller Siv.ing. B AS eller B AS senest ved utbetalingen i 1991.

Salget skjedde i realiteten som beskrevet under post 2.

I sine personlige selvangivelser og/eller selvangivelsene til Siv.ing. B AS eller B AS 1987-1990, unnlot han også å oppgi fordring på AS Investa med kr 3.134.000.

Den avtalte godtgjørelse for henstand med oppgjør ble uriktig oppgitt som honorarinntekt i selvangivelsene til Siv.ing. B AS og/eller B AS for 1987-1990.

Unnlatelse av å gi overnevnte opplysninger til Bergen ligningskontor førte eller kunne føre til fastsetting av for lav skatt.

Overtredelsen gjelder et betydelig beløp, og er gjort på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen.

### Nr 3 C

## II Ligningsloven § 12-2

for under utøvelse av næring å bistå en skattyter med å sette opp selvangivelse eller regnskap eller med å utarbeide opplysninger til ligningsmyndighetene, og under dette forsettlig unndrar eller søker å unndra formue eller inntekt fra å bli skattlagt eller medvirker til dette

### **jfr Ligningsloven § 12-2 jf. § 12-1 nr. 1 bokstav a, jfr nr. 2 (fra 10. april 1992)**

for å ha gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstod eller burde forstå at dette kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler eller medvirket til dette.

Skattesviket anses som grovt fordi handlingen kunne lede til unndragelse av et meget betydelig beløp i skatt eller avgift og/eller var utført på en måte som i særlig grad vanskeliggjorde oppdagelsen og/eller var utført ved å misbruke stilling eller tillitsforhold og/eller var utført under utøvelse av næring

### **Grunnlag er følgende forhold eller medvirkning til dette:**

#### **Post 4. Bistand i forbindelse med salg av aksjer i AS EP**

I egenskap av advokat og juridisk rådgiver bisto C sin klient - A - med råd og utarbeidelse av dokumenter, da A skulle sette opp selvangivelsene til seg og sin ektefelle - D - for årene 1986 til 1992.

Gjennom sin bistand unndro eller søkte han å unndra inntekt og formue fra å bli skattlagt.

Bistanden besto i følgende:

En gang ultimo 1986 og/eller januar 1987 bisto C med utarbeidelse av avtale datert 29.12.86 (håndskrevet endret til 30.1.87), mellom på den ene side D og A, og på den annen side Realia AS. Etter avtalen hadde D tilsynelatende solgt 8 aksjer i AS EP til Realia AS for kr 1.120.000, og A hadde solgt 7 aksjer for kr 980.000 - til sammen 15 aksjer for kr 2.100.000, som beskrevet under post 1.

Aksjene ble i realiteten ikke solgt, men var fortsatt eid og disponert over av D og A. Vederlaget var kompensasjon for bortfall av tidligere inngått rammeavtale av 24.10.86 mellom AS EP og Realia AS vedrørende Fjøsangerveien 122.

**Post 5. Bistand i forbindelse med salg av tomten Storetvedtveien 58/ salg av aksjene i AS Storetvedtveien 58.**



I egenskap som nevnt under post 4, bisto C med å sette opp de personlige selvangivelsene til A, og B for årene 1987-1991.

**A.**

I perioden oktober 1987 til januar 1988 bisto C med råd og utarbeidelse av dokumenter i forbindelse med salg av tomten Storetvedtveien 58, stiftelse av selskapet AS Storetvedtveien 58 samt salg av aksjene i AS Storetvedtveien 58. Ifølge dokumentene skulle de finne sted et skattefritt aksjesalg i 1991 fra A og B til AS Investa.

I realiteten skjedde transaksjonen i 1987, som beskrevet under post 2 for A og under post 3 for B.

Forslag til fremgangsmåte for gjennomføringen, ble trukket opp i et PM av 12.11.1987 utarbeidet av advokat C. På grunnlag av forslaget utarbeidet C deretter følgende dokumenter:

- Stiftelsesdokument for selskapet AS Storetvedtveien 58 den 17.12.87. Aksjonærer var A (24,3%), B (15,67%) og AS Investa (60%), og aksjekapitalen var kr 50.000.
- Salgsavtale av 17.12.87 hvoretter AS EP og B AS selger tomten Storetvedtveien 58 til selskapet AS Storetvedtveien 58 for kr 2.000.000.
- Salgsavtale av 17.12.87 hvoretter A og B selger sine aksjer i AS Storetvedtveien 58 til AS Investa, som beskrevet under post 2.

**B.**

I brev av 31. juli 1992 fra advokat C til Bergen ligningskontor opplyses uriktig at A 14.1.91 solgte sine aksjer i AS Storetvedtveien 58 til AS Investa, til tross for at de i realiteten var solgt i 1987.

**C.**

En gang høsten 1992 - til bruk som svar på forespørsel fra Bergen ligningskontor - utarbeidet C utkast til PM datert 7.10.92 som ble underskrevet av A og B og sendt Bergen ligningskontor, som beskrevet under post 2 og 3. I PM'et opplyses uriktig at salget av aksjene hadde funnet sted ved årsskiftet 1990/91, mens det i virkeligheten skjedde i 1987. »

\* \* \*

Ved skriv av 06.01.2000 fra forberedende dommer til aktor og forsvarerne ble presisert at det på grunn av sakens forhistorie var « av vesentlig betydning å få avklart eventuelle prosessuelle uklarheter og/eller konflikter på et tidligst mulig tidspunkt.» Videre ble forelagt spørsmålet om etter hvilken prosessordning saken skulle behandles, samt om det burde oppnevnes fagkyndige meddommere.

Ved den videre behandling av saken er lagt til grunn at straffeprosessloven før revisjonen foretatt i 1993 får anvendelse også ved denne annen gangs fornyet behandling, herunder slik at retten skal sammensettes av to fagdommere og tre meddommere, jf. tidligere straffeprosessloven § 373 tredje ledd.

Med hensyn til spørsmålet om fagkyndige meddommere ga påtalemyndigheten uttrykk for at man ønsket retten satt med en eller helst to fagkyndige meddommere, mens det fra forsvarerhold i første omgang kom fram ulike synspunkter, varierende fra krav om oppnevning av statsautoriserte revisorer til tilkjennevisning av at det ikke kunne sees behov for fagkyndige meddommere. Ved advokat Danielsens skriv på vegne av samtlige forsvarere av 19.01.2000 ble fremmet begjæring om at retten måtte settes med to advokater som fagkyndige meddommere. Lagmannsretten, ved forberedende dommer, traff 24.01.2000 beslutning om at retten ville bli satt med tre meddommere trukket fra de alminnelige utvalg, og det ble i den forbindelse gjort oppmerksom på at beslutningen formentlig kunne påkjæres, hvilket ikke ble gjort.

Under saksforberedelsen ble fra forsvarerhold gjort gjeldende at påtalemyndighetens bevilgning i form av vitneforklaringer fra de tre dommerne som behandlet saken i byretten måtte avskjæres. Lagmannsretten, ved forberedende dommer, besluttet at dette spørsmål skulle avgjøres av den

dømmende rett. Påtalemyndigheten frafalt de tre nevnte vitner under hovedforhandlingen.

Hovedforhandling ble påbegynt den 28.02.2000 i tråd med berammelsen. Den påfølgende dag meddelte advokat Danielsen på vegne av A at det ville bli nedlagt påstand om avvisning, dette under henvisning til at forbudet mot « dobbelt straff », jf. artikkel 4 i protokoll 7 til EMK, var til hinder for å reise straffesak i et tilfelle der vedkommende tidligere var ilagt tilleggsskatt, som måtte anses som en « criminal charge » (« straffesiktelse ») i EMK artikkel 6 sin forstand. Opplysning om ny anførsel som nevnt var ikke meddelt lagmannsretten i forkant. Adv. Wesenberg sluttet seg på vegne av B til den bebudete avvisningspåstand.

I tilknytning til det ovenfor nevnte ble også opplyst om en da verserende skattesak, som etter behandling i avdeling var blitt henvist til plenumsbehandling i Høyesterett, med berammelse til 25.04.2000 og følgende dager. Rettens formann reiste på denne bakgrunn spørsmålet om man burde dele sakens videre behandling, slik at avvisnings-spørsmålet først ble prosedert etter at plenumsdommen var blitt tilgjengelig. I løpet av rettsmøtet den 14.03.2000 besluttet lagmannsretten å foreta slik oppdeling, etter at aktor og forsvarerne hadde fått adgang til å uttale seg.

Ved lagmannsrettens kjennelse av 20.03.2000 ble bestemt at en av meddommerne skulle vike sete, jf. domstoll. § 108, dette med bakgrunn i inhabilitetsinnsigelse fremmet av påtalemyndigheten, foranlediget av uttalelser vedkommende meddommer lot falle i rettslokalet i forkant av rettsmøtet den 15.03.2000. Det vises i denne forbindelse for øvrig til kjennelsen inntatt i rettsboken. Samtidig ble besluttet at hovedforhandlingen skulle fortsette under deltakelse av fire dommere, jf. domstoll. § 15.

Det viste seg etter hvert at den til hovedforhandlingen avsatte tid ikke på langt nær ville være tilstrekkelig, noe som må tilskrives et mangfold av faktorer. Blant disse nevnes her at en rekke av forklaringene fra parter og vitner viste seg å ta vesentlig lengre tid enn antatt, at vitnet adv. F ble sykmeldt, og at det medgikk atskillig tid til avklaring av prosessuelle spørsmål, herunder inhabilitetsinnsigelsen som nevnt.

Bevisførselen i saken ble avsluttet den 04.04.2000, som var hovedforhandlingens attende rettsmøtedag. Man gikk deretter, samme dag, over til aktors prosedyreinnlegg. Rettsmøtet denne dag ble avsluttet etter at rettens formann hadde gitt aktor en begrunnet oppfordring til å vurdere utformingen av tiltalebeslutningen på nytt. Det framgikk blant annet av begrunnelsen at det var behov for å klargjøre påtalemyndighetens syn på hvilke elementer nevnt under hver tiltalepost som var ment å utgjøre henholdsvis ett/flere selvstendige straffbare forhold, både relatert til gjerningsbeskrivelse og gjerningstidspunkt.

Ved rettsmøtets begynnelse den 05.04.2000 presenterte aktor en omarbeidet tiltalebeslutning, og fortsatte deretter sitt prosedyreinnlegg. Det var på dette tidspunkt klart at den avsatte tid til prosedyreomgangen vedrørende de materielle spørsmål ikke ville være tilstrekkelig. Samtidig var situasjonen at en forlengelse av hovedforhandlingen i den da inneværende uke ville komme i konflikt med en lenge planlagt reise for et av rettens medlemmer, som vedkommende dommer allerede i januar hadde bedt om tjenestlig avklaring i forhold til. Dertil var som nevnt tidspunktet for saksavslutning ved beslutning den 14.03.2000 knyttet opp til plenumssaken, med hovedforhandling fra 25.04.2000. På denne samlede bakgrunn tok rettens formann etter lunchpausen den 05.04.2000 underhånden opp med aktor og forsvarerne om man ville vurdere en utsettelse av gjenværende prosedyrer med hensyn til realiteten til etter påske. Aktor og forsvarerne, de sistnevnte etter konferanser med sine klienter, kom til at man å kunne innlate seg på en slik utsettelse. Samlet sett var det en forutsetning for samtykke til en slik framgangsmåte at gjenværende del av den materielle prosedyre lot seg gjennomføre i løpet av de første uker etter påsken. Rettens formann opplyste i denne forbindelse at saken ville bli berammet til avslutning av materiell prosedyre-omgang i uke 19 (fra 08.05.2000), og påtok seg å avverge de berammelses-konflikter som måtte oppstå.

For en av forsvarerne oppsto ved dette berammelses-konflikt med sak i Borgarting lagmannsrett der tidspunkt for hovedforhandling var fastsatt lang tid i forvegen. Forsvarers anmodning om utsettelse av sistnevnte sak ble av Borgarting lagmannsrett ikke tatt til følge, hvoretter slutføring av den materielle prosedyre-omgang først lot seg gjennomføre i dagene 05.-08.06.2000. I forkant av dette ble aktor og forsvarerne tilskrevet med opplysning om at man ville stå tilnærmet fritt med

hensyn til å ta opp igjen deler av bevisførselen, eventuelt benytte slik framgangsmåte som omtalt og vurdert i avgjørelsen inntatt i Rt-1993-33, jf. straffeprosessloven § 278.

I løpet av utsettelses-perioden foretok aktor en endelig omredigering av tiltalebeslutningen (datert 16.05.2000). Den endelige versjon av tiltalebeslutningen har slik utforming, når bortses fra angivelsen av de tiltalte:

#### **«I. Ligningsloven § 12-1 nr 1 (slik den lød for 10. april 1992)**

for i selvangivelse, årsoppgjør, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring til noen ligningsmyndighet, forsettlig å ha gitt uriktig eller ufullstendig opplysning som kunne føre til fastsetting av for lav skatt eller avgift, eller til uriktig tilbakebetaling eller nedsetting av skatt eller avgift.

##### **Grunnlag er følgende forhold eller medvirkning til dette:**

###### **Nr 1 A**

A var daglig leder og styreformann i AS EP.

##### **Post 1 Aksjene i AS EP (selvangivelsene 1986 - 1992). (Forholdet er rettskraftig avgjort for A ved Høyesteretts kjennelse 19 februar 1999)**

I sine personlige selvangivelser for 1986 innsendt Bergen ligningskontor henholdsvis 31.1.87 og 31.3.87, opplyste D og A under post 1.5, og på skjema RF 1061 - Oppgave over salg av aksjer utenfor næring, at de hadde solgt 30% av sine aksjer i AS EP til Realia AS. Aksjene ble opplyst å være ervervet i 1981, og solgt i 1986. Gevinsten fremsto derved som skattefri.

Aksjeposten ble - i samsvar med dette - heller ikke ført opp som formue i selvangivelsene for 1986-92.

Dette var uriktige eller ufullstendige opplysninger avgitt overfor ligningsmyndighetene.

Aksjene ble i realiteten ikke solgt, men var fortsatt eid og disponert over av D og A. « Salget » skjedde ved avtale datert 29.12.86 (håndskrevet endret til 30.1.87) mellom på den ene side D og A og på den annen side Realia AS. I avtalen het det bl.a.:

- Kjøpesummen for Ds 8 aksjer var kr 1.120.000, og As 7 aksjer var kr 980.000.
- Aksjene ble straks transportert in blanco til D og A, som skulle ha aksjebrevene i depot.
- D og A kunne når som helst overføre aksjene - til seg selv eller andre uten at Realia AS hadde krav på vederlag.
- Realia AS kunne ikke selge eller pantsette aksjene, ikke representere aksjene ved stemmegivning eller på annen måte, ikke motta utbytte eller tegne nye aksjer i AS EP i tilfelle emisjon.

Vederlaget fra Realia AS, stort kr 2. 100. 000, var således i realiteten skattepliktig inntekt for A og D personlig, og/eller AS EP i 1986 (eller 1987), og gjaldt kompensasjon for bortfall av tidligere inngått rammeavtale av 24.10.86 mellom AS EP og Realia AS vedrørende Fjøsangerveien 122.

I sine personlige selvangivelser for 1986-1992 unnlot de å oppføre som formue de overnevnte aksjer i AS EP.

##### **Post 2 Salg av tomten Storetvedtveien 58 / aksjene i AS Storetvedtveien 58 (selvangivelsene for 1987-1989)**

#### **2.1 Selvangivelsen for 1987**

##### **A.**

I sin personlige selvangivelse for 1987 - innlevert til Bergen ligningskontor 25.3.88 - og/eller i selvangivelse til AS EP for 1987 - innlevert til Bergen ligningskontor 13.4.88 - unnlot han å oppgi fordring på AS Investa med kr 4.878.165.

##### **B.**

Den avtalte godtgjørelse for henstand med oppgjør med kr 245.191 ble uriktig oppgitt som honorarinntekt i selvangivelse til AS EP for 1987 - innlevert til Bergen ligningskontor 13.4.88.

## **2.2 Selvangivelsen for 1988**

### **A.**

I sin personlige selvangivelse for 1988 - innlevert til Bergen ligningskontor 29.3.89 - og/eller i selvangivelse til AS EP for 1988 - innlevert til Bergen ligningskontor 25.4.89 - unnlot han å oppgi fordring på AS Investa med kr 4.878.165.

### **B.**

Den avtalte godtgjørelse for henstand med oppgjør med kr 701.368 ble uriktig oppgitt som honorarinntekt i selvangivelse til AS EP for 1988 - innlevert til Bergen ligningskontor 25.4.89.

## **2.3 Selvangivelsen for 1989**

### **A.**

I sin personlige selvangivelse for 1989 - innlevert til Bergen ligningskontor 15.3.90 - og/eller i selvangivelse til AS EP for 1989 - innlevert til Bergen ligningskontor 28.5.90 - unnlot han å oppgi fordring på AS Investa med kr 4.878.165.

### **B.**

Den avtalte godtgjørelse for henstand med oppgjør med kr 653.773 ble uriktig oppgitt som honorarinntekt i selvangivelse til AS EP for 1989 - innlevert til Bergen ligningskontor 28.5.90.

### **Nr 2 B**

Post 3 Salg av tomten Storetvedtveien 58 / aksjene i AS Storetvedtveien 58 (selvangivelsene for 1987-1989)

## **3.1 Selvangivelsen for 1987**

### **A.**

I sin personlige selvangivelse for 1987 - innlevert til Bergen ligningskontor 30.1.88 - og/eller selvangivelse til Siv.ing. B AS for 1987 - innlevert til Bergen ligningskontor 28.4.88 - unnlot han å oppgi fordring på AS Investa med kr 3.134.000.

### **B.**

Den avtalte godtgjørelse for henstand med oppgjør med kr 165.642 ble uriktig oppgitt som honorarinntekt i selvangivelse til Siv.ing. B AS for 1987 - innlevert til Bergen ligningskontor 28.4.88.

## **3.2 Selvangivelsen for 1988**

### **A.**

I sin personlige selvangivelse for 1988 - innlevert til Bergen ligningskontor 31.1.89 - og/eller selvangivelse til Siv.ing. B AS for 1988 - innlevert til Bergen ligningskontor 26.4.89 - unnlot han å oppgi fordring på AS Investa med kr 3.134.000.

### **B.**

Den avtalte godtgjørelse for henstand med oppgjør med kr 454.334 ble uriktig oppgitt som honorarinntekt i selvangivelse til Siv.ing. B AS for 1988 - innlevert til Bergen ligningskontor 26.4.89.

## **3.3 Selvangivelsen for 1989**

### **A.**

I sin personlige selvangivelse for 1989 - innlevert til Bergen ligningskontor 31.1.90 - og/eller selvangivelse til Siv.ing. B AS eller B AS for 1989 - innlevert til Bergen ligningskontor 25.4.90 - unnlot han å oppgi fordring på AS Investa med kr 3.134.000.

### **B.**

Den avtalte godtgjørelse for henstand med oppgjør med kr 454.334 ble uriktig oppgitt som honorarinntekt i selvangivelse til Siv.ing. B AS og/eller B AS for 1989 - innlevert til Bergen ligningskontor 25.4.90.

## **II. Ligningsloven § 12-1 nr 1 (slik den lød før 10. april 1992)**

for i selvangivelse, årsoppgjør, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring til noen ligningsmyndighet, forsettlig å ha gitt uriktig eller ufullstendig opplysning som kunne føre til fastsetting av for lav skatt eller avgift, eller til uriktig tilbakebetaling eller nedsetting av skatt eller avgift.

### **jfr ligningsloven § 12-4 (slik den lød fra 1. januar 1991 til 10. april 1992)**

bøter eller fengsel i inntil 6 år kan anvendes når overtredelsen leder eller kan lede til unndragelse av meget betydelig beløp ilignet skatt eller avgift, eller overtredelsen er utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen. Ved anvendelse av disse kriterier kan flere overtredelser ses i sammenheng.

#### **Grunnlag er følgende forhold eller medvirkning til dette:**

Nr 1 A

Post 4 Salg av tomten Storetvedtveien 58 /aksjene i AS Storetvedtveien 58 (selvangivelsene for 1990-1991)

#### **4.1 Selvangivelsen for 1990**

**A.**

I sin personlige selvangivelse for 1990 - innlevert til Bergen ligningskontor 27.3.91 - og/eller i selvangivelse til AS EP for 1990 - innlevert til Bergen ligningskontor 11.5.91 - unnlot han å oppgi fordring på AS Investa med kr 2.094.188.

**B.**

Den avtalte godtgjørelse for henstand med oppgjør med kr 629.807 ble uriktig oppgitt som honorarinntekt i selvangivelse til AS EP for 1990 - innlevert til Bergen ligningskontor 11.5.91.

#### **4.2 Selvangivelsen for 1991**

I sin personlige selvangivelse for 1991 - innlevert Bergen ligningskontor 31.1.1992 - opplyste A at han 14.1.1991 hadde solgt 2.433 aksjer i AS Storetvedtveien 58 til AS Investa for kr 2.104.545. Gevinsten fremsto som skattefri fordi aksjene var ervervet 17.12.1987 - tilsynelatende mer enn 3 år før salget.

**Nr 2 B**

Post 5 Salg av tomten Storetvedtveien 58 / aksjene i AS Storetvedtveien 58 (selvangivelsene for 1990-1991)

#### **5.1 Selvangivelsen for 1990**

**A.**

I sin personlige selvangivelse for 1990 - innlevert til Bergen ligningskontor 30.1.91 - og/eller selvangivelse til Siv.ing. B AS eller B AS for 1990 - innlevert til Bergen ligningskontor 15.3.91 - unnlot han å oppgi fordring på AS Investa med kr 3.134.000.

**B.**

Den avtalte godtgjørelse for henstand med oppgjør med kr 405.493 ble uriktig oppgitt som honorarinntekt i selvangivelse til Siv.ing. B AS eller B AS for 1990 - innlevert til Bergen ligningskontor 15.3.91.

#### **5.2 Selvangivelsen for 1991**

I sin personlige selvangivelse for 1991 - innlevert Bergen ligningskontor 29.01.1992 - opplyste B at han 11.2.1991 hadde solgt 1.567 aksjer i AS Storetvedtveien 58 til AS Investa for kr 3.134.000. Gevinsten fremsto som skattefri fordi aksjene var ervervet 17.12.1987, tilsynelatende mer enn 3 år før salget.

**III Ligningsloven § 12-2, jfr § 12-1 nr 1 bokstav a, jfr nr 2 (fra 10. april 1992)**

for forsettlig eller grovt uaktsomt å ha gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstod eller burde forstå at dette kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler eller medvirket til dette.

Skattesviket anses som grovt særlig fordi handlingen kunne lede til unndragelse av et meget betydelig beløp i skatt eller avgift og/eller var utført på en måte som i særlig grad vanskeliggjorde oppdagelsen og/eller var utført ved å misbruke stilling eller tillitsforhold og/eller var utført under utøvelse av næring.

**Grunnlag er følgende forhold eller medvirkning til dette:**

Nr 1 A

Post 6 Salg av tomten Storetvedtveien 58 / aksjene i AS Storetvedtveien 58 (korrespondanse med ligningsmyndighetene i 1992)

**A**

Da Bergen ligningskontor ønsket ytterligere informasjon om aksjesalget, opplyste advokat C - på vegne av A - i brev av 3 1. juli 1992 bl.a følgende:

*« A solgte sine aksjer i AS Storetvedtveien 58 den 14.01.91 til AS Investa. Denne transaksjonen utløser isolert sett ikke skatt for A. »*

**B**

Videre opplyste A og B i brev av 7.10.92 med vedlagt PM av 7.10.92 til ligningskontoret, bl.a i PMet:

*« As økonomi tillot ham imidlertid ikke å kunne følge dette prosjektet på egenkapitalsiden, og han overdro derfor sine interesser i Storetvedt Utbyggingsselskap AS til Investa i 1990.*

*Ved denne overdragelse hadde A redusert sine interesser i Storetvedtområdet fra et meget stort prosjekt (Storetvedt Gård pluss Storetvedtveien 58) til bare å gjelde Storetvedtveien 58. På denne bakgrunn fant A det naturlig å vurdere salg av interessene i Storetvedtveien 58, og A fremforhandlet derfor ved årsskiftet 1990/91 en omforenet pris med Investa for sine aksjer i Storetvedtveien 58 AS. »*

Dette (bokstav A og B) var uriktige eller ufullstendige opplysninger avgitt overfor ligningsmyndighetene.

Han unnlot å opplyse at salget av aksjene eller tomteprosjektet i realiteten fant sted 17.12.1987, og var således skattepliktig inntekt for ham personlig og/eller AS EP senest ved utbetalingen i 1991.

De underliggende forhold var følgende:

AS Storetvedtveien 58 ble stiftet 17.12.87 med kr 50.000 i aksjekapital. Aksjonærer var Per A (24,33%), B (15,67%) og AS Investa (60%).

Samme dag solgte AS EP og B AS tomten Storetvedtveien 58 til selskapet AS Storetvedtveien 58 for kr 2.000.000.

Også samme dag inngikk A og B avtale om salg av sine aksjer i AS Storetvedtveien 58 til AS Investa. Etter avtalen var

- kjøpesummen stor kr 8.020.000 (reforhandlet i 1990 til kr 5.236.023)
- oppgjør pro & contra pr 2.1.91 uansett aksjenes reelle verdi på oppgjørstidspunktet
- AS Investas aksjepost (60%) i depot in blanco hos selgerne som sikkerhet frem til endelig oppgjør
- kjøper gitt henstand med oppgjør mot nærmere avtalt vederlag.

Unnlatelse av å gi overnevnte opplysninger til Bergen ligningskontor førte eller kunne føre til fastsetting av for lav skatt for A og/eller AS EP.

Overtredelsene gjelder et meget betydelig beløp, og er gjort på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen.

#### Nr 2 B

#### **Post 7 Salg av tomten Storetvedtveien 58 /aksjene i AS Storetvedtveien 58 (korrespondanse med ligningsmyndighetene i 1992)**

Da Bergen ligningskontor ønsket mer informasjon om aksjesalget opplyste A og Johs A B, i brev av 7.10.92 med vedlagt felles PM av 7.10.92 til ligningskontoret, bl.a følgende i PMet:

*« B ble informert av A den 7.1.1991 om avtalen med Investa, og B fant det også for sin del riktig å forhandle salg til Investa. Dette ville gjøre Investa til eneeier av hele Storetvedt-utbyggingen, altså Storetvedt Utbyggingsselskap AS og Storetvedtveien 58 AS. B krevet imidlertid av forskjellige grunner høyere pris for sine aksjer enn det A hadde oppnådd, bl.a fordi det dreiet seg om de siste aksjene som ville gjøre AS Investa til eneeier. Etter forhandlinger tidlig i 1991 ble avtale også inngått mellom B og Investa. »*

Dette var uriktige eller ufullstendige opplysninger avgitt overfor ligningsmyndighetene. Han unnlot å opplyse at salget av aksjene eller tomteprosjektet i realiteten fant sted 17.12.1987, ogsåledes var skattepliktig inntekt for ham personlig og/eller Siv.ing. B AS eller B AS senest ved utbetalingen i 1991.

Salget skjedde i realiteten som beskrevet under post 6 B.

Unnlatelse av å gi overnevnte opplysninger til Bergen ligningskontor førte eller kunne føre til fastsetting av for lav skatt.

Overtredelsen gjelder et meget betydelig beløp, og er gjort på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen.

#### **IV Ligningsloven § 12-2 (slik den lød til 10. april 1992)**

for under utøvelse av næring å bistå en skattyter med å sette opp selvangivelse eller regnskap eller med å utarbeide opplysninger til ligningsmyndighetene, og under dette forsettlig unndrar eller søker å unndra formue eller inntekt fra å bli skattlagt eller medvirker til dette.

#### **Grunnlag er følgende forhold eller medvirkning til dette:**

#### Nr 3 C

#### **Post 8 Bistand i forbindelse med salg av aksjer i AS EP**

I egenskap av advokat og juridisk rådgiver bisto C sin klient - A - med råd og utarbeidelse av dokumenter, da A skulle sette opp selvangivelsene til seg og sin ektefelle - D - for årene 1986 til 1991.

Gjennom sin bistand unndro eller søkte han å unndra inntekt og formue fra å bli skattlagt.

Bistanden besto i følgende:

En gang ultimo 1986 og/eller januar 1987 bisto C med utarbeidelse av avtale datert 29.12.86 (håndskrevet endret til 30.1.87), mellom på den ene side D og A, og på den annen side Realia AS. Etter avtalen hadde D tilsynelatende solgt 8 aksjer i AS EP til Realia AS for kr 1.120.000, og A hadde solgt 7 aksjer for kr 980.000 - til sammen 15 aksjer for kr 2.100.000, som beskrevet under post 1.

Aksjene ble i realiteten ikke solgt, men var fortsatt eid og disponert over av D og A. Vederlaget var kompensasjon for bortfall av tidligere inngått rammeavtale av 24.10.86 mellom AS EP og Realia AS vedrørende Fjøsangerveien 122.

#### **Post 9 Bistand i forbindelse med salg av tomten Storetvedtveien 58/salg av aksjene i AS Storetvedtveien 58**

I egenskap som nevnt under post 8, bisto C med å sette opp de personlige selvangivelsene til A, og B for årene 1987-1991.

I perioden oktober 1987 til januar 1988 bisto C med råd og utarbeidelse av dokumenter i

forbindelse med salg av tomten Storetvedtveien 58, stiftelse av selskapet AS Storetvedtveien 58 samt salg av aksjene i AS Storetvedtveien 58. Ifølge dokumentene skulle det finne sted et skattefritt aksjesalg i 1991 fra A og B til AS Investa.

I realiteten skjedde transaksjonen i 1987, som beskrevet under post 6 for A og under post 7 for B.

Forslag til fremgangsmåte for gjennomføringen, ble trukket opp i et PM av 12.11.1987 utarbeidet av advokat C. På grunnlag av forslaget utarbeidet C deretter følgende dokumenter:

- Stiftelsesdokument for selskapet AS Storetvedtveien 58 den 17.12.87. Aksjonærer var A (24,33%), B (15,67%) og AS Investa (60%), og aksjekapitalen var kr 50.000.
- Salgsavtale av 17.12.87 hvoretter AS EP og B AS selger tomten Storetvedtveien 58 til selskapet AS Storetvedtveien 58 for kr 2.000.000.
- Salgsavtale av 17.12.87 hvoretter A og B selger sine aksjer i AS Storetvedtveien 58 til AS Investa, som beskrevet under post 6.

#### **V Ligningsloven § 12-2, jfr § 12-1 nr 1 bokstav a, jfr nr 2 (fra 10. april 1992)**

for å ha gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstod eller burde forstå at dette kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler eller medvirket til dette.

Skattesviket anses som grovt særlig fordi handlingen kunne lede til unndragelse av et meget betydelig beløp i skatt eller avgift og/eller var utført på en måte som i særlig grad vanskeliggjorde oppdagelsen og/eller var utført ved å misbruke stilling eller tillitsforhold og/eller var utført under utøvelse av næring.

**Grunnlag er følgende forhold eller medvirkning til dette:**

#### **Nr 3 C**

#### **Post 10 Bistand i forbindelse med korrespondansen med Bergen ligningskontor**

##### **A.**

I brev av 31. juli 1992 fra advokat C til Bergen ligningskontor opplyses uriktig at A 14.1.91 solgte sine aksjer i AS Storetvedtveien 58 til AS Investa, til tross for at de i realiteten var solgt i 1987.

##### **B.**

En gang høsten 1992 - til bruk som svar på forespørsel fra Bergen ligningskontor - utarbeidet C utkast til PM datert 7.10.92 som ble underskrevet av A og B og sendt Bergen ligningskontor, som beskrevet under post 6 og 7. I PMet opplyses uriktig at salget av aksjene hadde funnet sted ved årsskiftet 1990/91, mens det i virkeligheten skjedde i 1987. »

\* \* \*

I løpet av siste rettsmøte under den materielle prosedyre ble det kjent at Høyesterett ville avsi plenumsdommen den 23.06.2000. Rettsmøte til prosedyre omkring « dobbelt straff » og den bebudete anførsel om avvisning ble etter dette berammet til 22.-24.08.2000. Med bakgrunn i de opplysninger som innkom fra aktor og de to berørte forsvarerne hva gjelder forventet tidsbruk, ble rettsmøtet forskjøvet til den 23.08.2000, og fullført i løpet av denne dag.

Advokat Danielsen opprettholdt i det avsluttende prosedyre-innlegg som endelig påstand kravet om avvisning, primært begrunnet i forbudet mot « dobbelt straff », subsidiært under henvisning til krenkelse av retten til behandling av saken « innen rimelig tid », jf. EMK artikkel 6 nr. 1. Subsidiært ble nedlagt påstand om frifinnelse for forholdene omfattet av annen gangs fornyet behandling for lagmannsretten. I denne forbindelse ble det gitt uttrykk for at A primært ønsker en frifinnende realitetsavgjørelse.

Adv. Wesenberg frafalt på vegne av B i sluttprosedyren den bebudete påstand om avvisning på grunn av forbudet mot « dobbelt straff », dette under henvisning til at Høyesterett i plenumssaken



enstemmig hadde kommet til at denne regelen ikke får anvendelse når forhøyet tilleggsskatt ilegges først. På vegne av B ble heller ikke gjort gjeldende at den samlede saksbehandlingstid går utover « rimelig tid ». På vegne av B ble det etter dette som endelig prinsipal påstand krevd frifinnelse.

På vegne av C nedla adv. Lyngtveit prinsipal påstand om frifinnelse i rettsmøtet den 08.06.2000.

På vegne av påtalemyndigheten gjorde aktor blant annet gjeldende at det knapt har mening å prosedere spørsmålet om « dobbelt straff/avvisning i denne sak på bakgrunn av Høyesteretts klare uttalelser i plenumsdommen, og at det heller ikke er grunnlag for anførselen om at saksbehandlingen har gått ut over rimelig tid.

På vegne av påtalemyndigheten nedla førstestatsadvokat Eriksen i rettsmøtet 05.06.2000 slik påstand vedrørende C:

1. C f \*.\*.1955 dømmes til en straff av fengsel i 1 - ett - år, hvorav 8 - åtte - mnd gjøres betinget, samt til å betale en bot til statskassen stor kr 100.000 - hundretusen 0/00 - subsidiært fengsel i 20 dg.
2. Saksomkostninger fastsettes etter rettens skjønn.

I rettsmøtet 23.08.2000 nedla aktor dessuten slik endelig påstand vedrørende A og B:

1. Begjæringen om avvisning tas ikke til følge.
2. A f \*.\*.1933 dømmes i samsvar med tiltalebeslutning, som fellesdom med Gulating lagmannsretts dom 17. april 1998, til en straff av fengsel i 1 - ett - år, hvorav 6 mnd gjøres betinget.
3. B f \*.\*.32 dømmes til en straff av fengsel i 1 - ett - år, hvorav 9 - ni - måneder gjøres betinget.

\* \* \*

Hovedforhandling i denne sak ble holdt over i alt 24 rettsdager. De tiltalte forklarte seg i flere omganger. Lagmannsretten hørte dertil forklaring fra 11 vitner. Det ble foretatt slik dokumentasjon av skriftlige bevis og bevisførsel for øvrig som framgår av rettsboken.

Etter bestemmelse av rettens formann ble samtlige prosedyre-innlegg tatt opp på lydbånd. Opptakene er ikke benyttet som ledd i lagmannsrettens videre arbeid med avgjørelsen i saken.

**Lagmannsretten** ser saken slik:

### **I Det prosessuelle spørsmål: Forbudet mot gjentatt straffeforfølgning.**

I dette spørsmål har lagmannsretten delt seg i et flertall og et mindretall.

**A. Flertallet**, lagdommer Voll, meddommer Nordvik og meddommer Dammerud, ser denne del av saken slik:

#### **1. Får forbudet mot gjentatt straffeforfølgning anvendelse i saken?**

a) *Noen utgangspunkter.*

Det er ovenfor gjort rede for når og hvordan anførselen om « dobbelt straff » og avvisning ble introdusert i denne sak, samt lagmannsrettens beslutning om å utsette prosedyren omkring dette spørsmål i påvente av plenumsdommen.

I det følgende benyttes hovedsaklig uttrykksmåten *forbudet mot gjentatt straffeforfølgning* - heller enn « dobbelt straff » - i det dette gir en mer presis sammenfatning av regelens innhold.

Spørsmålet om forbudet mot gjentatt straffeforfølgning får anvendelse i denne sak er bare aktuelt for de tiltalte A og B, og bare i relasjon til de poster som springer ut av Storetvedt-forholdet. A og B ble ved overligningsnemndas vedtak av 22.02.1995 begge ilagt forhøyet tilleggsskatt (60 %)

etter reglene i ligningsl. § 10-2 jf. § 10-4. Overligningsnemndas vedtak ble ikke angrepet, og utgjør derfor den endelige avgjørelse for hver av skattyterne med hensyn til ileggelsen av forhøyet tilleggsatt. A ble dertil ilagt forhøyet tilleggsatt i forhold til EP - forholdet for 1986, men denne del av straffesaken som nevnt rettskraftig avgjort etter Høyesteretts kjennelse av 19.02.1999.

Den omstendighet at påberopelsen av forbudet mot gjentatt straffeforfølgning med tilhørende avvisningspåstand ble trukket tilbake på vegne av B under sluttprosedyren den 23.08.2000 har ingen betydning for lagmannsrettens kompetanse. Lagmannsretten plikter av eget tiltak å undersøke om det foreligger omstendigheter som er til hinder for realitetsprøving av et straffekrav.

b) *Innledende om noen grunnleggende problemstillinger*

Hovedspørsmålet er om en endelig avgjørelse om administrativ ileggelse av forhøyet tilleggsatt, som forutsetter at det finnes bevist at skattyter har handlet grovt uaktsomt eller forsettlig, er til hinder for at det også reises straffesak/ilegges straff for samme forhold. Et sentralt rettslig utgangspunkt er her bestemmelsen i EMK Protokoll 7 artikkel 4 nr. 1 (heretter stort sett vist til som « P7- 4 »), som inneholder et forbud mot at noen blir « tried or punished again in criminal proceedings under the jurisdiction of the same State. »

I Norge finnes en langvarig tradisjon for et dobbeltsporet og parallelt reaksjonssystem i forhold til overtredelser av ligningslovens (tidligere skattelovene av 1911) bestemmelser om skattyternes opplysningsplikt (skatteunndragelse, skattesvik, informasjonssvikt). I dette ligger særlig at lovgivningen har blitt forstått og med domstolenes aksept praktisert slik at en skattyter i prinsippet kan ilegges både forhøyet tilleggsatt (tidligere gjerne kalt straffeskatt) ved administrativ avgjørelse, og ordinære straffesanksjoner ilagt av domstolene, for samme forhold. For en nærmere redegjørelse omkring lovgivningshistorikken i så måte vises til Høyesteretts dom av 23.06.2000 ( Rt-2000-996 ) (heretter stort sett vist til som « plenumsdommen ») i den tidligere omtalte plenumssaken, under avsnittet « Anvendelse av EMK artikkel 6 på norsk tilleggsatt ».

Ordnningen med et dobbeltsporet og parallelt reaksjonssystem ble i utgangspunktet forlatt ved vedtakelsen av ligningsloven i 1980. Før de nye reglene på dette området hadde trådd i kraft, ble den gamle ordning imidlertid gjeninnført med visse modifikasjoner, gjennom lov 1986-06-20 nr. 31. Av Ot.prp.nr.55 (1985-1986) synes det riktignok flere steder å gå forholdsvis klart fram at man ikke tok sikte på et *parallelt* to-sporet system, i det forhøyet tilleggsatt etter maksimal sats var ment å « sikre en tilstrekkelig administrativ reaksjon i de saker som politi og påtalemyndighet ikke har kapasitet til å behandle » (proposisjonen s. 2-3). I praksis, og med domstolenes aksept, fortsatte man imidlertid å ilegge forhøyet tilleggsatt og straff ved siden av og i tillegg til hverandre, om enn neppe i stort omfang.

Når man hos oss har kunnet innføre og opprettholde et slikt dobbeltsporet og parallelt reaksjonssystem, har det iallefall delvis sammenheng med en annen langvarig og sterkt rotfestet rettslig tradisjon: Straffeskatt/forhøyet tilleggsatt og beslektede ordninger har ikke vært ansett som « straff », selv om det kreves bevis for kvalifisert subjektiv skyld i form av grov uaktsomhet eller forsett. I stedet har slike tiltak blitt betraktet som en administrativ eller forvaltningsmessig reaksjonsform. I kraft av denne rettslige betraktningmåten har ordningen vært ansett for å gå klar av forbudet i grunnloven § 96 mot at noen « straffes uten etter Dom ». Dessuten har man kunnet utforme saksbehandlingsmåten for slike saker med utgangspunkt i forvaltnings- og sivilrettslige grunnprinsipper, heller enn de ofte - sett fra det offentlige ståsted - mer krevende straffeprosessuelle prinsipper. Ett utslag av dette har vært at i en sak om forhøyet tilleggsatt vil det gjelde andre og for det offentlige lempeligere regler for tilveiebringelse av bevisovervekt og bevisbyrde enn i straffesaker, blant annet fordi den straffeprosessuelle uskyldspresumsjon ikke gjelder.

Den oppfatning at forhøyet tilleggsatt ikke er å anse som straff i relasjon til grunnloven § 96 og for øvrig, har vært kritisert i deler av norsk juridisk teori, jf. blant annet Andenæs, « Statsforfatningen i Norge », 8. utgave 1998, s. 350-351, særlig fordi det er tale om en sanksjon som etter sitt formål og innhold ligger straffen nær. Andre har forsvart den tradisjonelle synsmåte, ut fra det store praktiske behov (forebyggelse av skatteunndragelse) og fordi skattyter kan oppnå domstolsprøving ved etterfølgende sivilrettslig saksanlegg, jf. f.eks. Zimmer i « Lov og frihet. Festskrift til Johs. Andenæs på 70-årsdagen », 1982, s. 557 flg.

Den *europæiske* rettsutvikling innen menneskerettighetsområdet, med utgangspunkt i EMK og konvensjonsorganenes praksis, har de siste tiår medført forsterket oppmerksomhet omkring statens/det offentliges ileggelse av sanksjoner som etter overtredelsens karakter samt reaksjonens formål og innhold ligger straffen nær, men som ikke er rubrisert som straff i vedkommende lands interne lovgivning. Denne rettsutvikling har kommet tydeligst til uttrykk gjennom en ganske markant bevegelse i synet på hva som utgjør en « criminal charge » (i offisiell norsk oversettelse: « straffesiktelse », tidligere oversatt som: « strafferettslig anklage ») i EMK artikkel 6 nr. 1. Noe forenklet kan det sies at begrepet « criminal charge » utgjør selve inngangsporten til den katalog av rettssikkerhetsgarantier som er nedfelt i artikkel 6 nr. 1, jf. nr 2 og 3 på det strafferettslige området. Bare dersom en bestemt overtredelse, anklage, saksbehandlingsprosedyre eller sanksjon etter konvensjonen rubriseres som « criminal », vil den enkelte borger ha et rettslig håndhevbart krav på at de minimumsrettigheter som artikkel 6 angir respekteres og sikres av den enkelte konvensjonsstat.

I de tilfeller en anklage eller reaksjon m.v. betraktes som strafferettslig etter vedkommende lands interne rett, vil det sjelden oppstå problemer. I slike tilfeller har konvensjonsorganene som nesten unntaksfri regel uten videre lagt til grunn at vilkåret om « criminal charge » er oppfylt. Dette har igjen sammenheng med at det etter konvensjonen i all hovedsak er opp til den enkelte stat å avgjøre hvilke handlinger som skal belegges med straffansvar.

Spørsmålet kommer derimot gjerne på spissen når en anklage eller sanksjon etter vedkommende stats interne rett regnes som administrativ (forvaltningsrettslig) heller enn strafferettslig, selv om likhetstrekkene med straff kan være sterke. En del av bakteppet her er for øvrig at i de europeiske stater som er tilsluttet konvensjonen finnes historisk sett dels svært ulike tradisjoner med hensyn til grensedragningen mellom strafferettslige og administrative tiltak, som igjen korresponderer med ulike saksbehandlingsprosedyrer for de respektive sanksjonstyper. Et annet vesentlig trekk i bildet har vært den tiltakende tendens til avkriminalisering, som har ledet til at straff er erstattet med administrativt ilagte sanksjonsformer, blant annet for å oppnå ressursbesparelser.

For nærværende saks formål er det unødvendig å redegjøre i detalj for den rettsutvikling som har funnet sted når det gjelder grunnbegrepet « criminal charge » og beslektede spørsmål. Drivkraften i utviklingen har vært den tolkning og anvendelse av de aktuelle bestemmelser som har skjedd ved konvensjonsorganene som ledd i deres håndhevelse av konvensjonens bestemmelser, typisk når en borger har inngitt individuell klage med påstand om at egen stat har begått konvensjonsbrudd, det vil si krenket vedkommendes rettigheter. Etter den tidligere prosessordning tok først Den europeiske menneskerettighetskommisjon (« Kommisjonen ») stilling til slike klager (det vil si slike som ikke ble avvist eller nektet realitetsbehandling av andre grunner). Etter en større reform gjennomført i 1998 behandles alle klager av Den (nye) europeiske menneskerettighetsdomstol (« EMD » som nevnt).

Et viktig anliggende når rettsutviklingen skal analyseres er også de tolkningsprinsipper og den tolkningsprofil særlig EMD har utviklet. Høyesterett har i plenumsdommen omtalt enkelte av tolkningsprinsippene og dessuten den « dynamisk(e) og rettsskapende » tolkningsprofil under avsnittet « Generelle synspunkter ».

En milepæl i den ovenfor skisserte europeiske rettsutvikling var EMDs dom i Engel-saken (mot Nederland) fra 1977 (se EMD-1971-5100 . Se også EMD-1971-5100-A50 og EMD-1975-7299-A50 - Lovdatas anm), hvor domstolen « for første gang (trakk) opp det som i dag er å anse som generelle kriterier for strafferettslige anklager », jf. Aall, « Rettergang og menneskerettigheter », 1995, s. 115. Engel-saken omfattet flere vernepliktige som var ilagt forskjellige disiplinærreaksjoner for ulike tjenestelige overtredelser. Det prinsipielle spørsmål var om den disiplinærsak som var ført mot dem måtte anses å være av strafferettslig karakter slik at artikkel 6-kravene skulle vært overholdt, eller om den grunnleggende soning som gjaldt etter intern nederlandsk rett mellom disiplinærprosess og straffeprosess måtte anses avgjørende. Etter en sammensatt vurdering konkluderte EMD med konvensjonsbrudd (krenkelse) for tre av de vernepliktiges vedkommende.

EMD la i Engel-saken ( EMD-1971-5100 ) særlig vekt på tre generelle kriterier, nemlig anklagens alvorlighet, reaksjonens alvorlighet og vedkommende stats interne rubrisering av forholdet. Den interne rubrisering er imidlertid et relativt kriterium: Dersom en sanksjon betegnes og

behandles som strafferettslig etter nasjonal rett, vil dette være avgjørende også i forhold til anvendelsen av EMK artikkel 6 nr. 1 (« criminal charge »). Dersom en sanksjon imidlertid rubriseres som noe annet enn strafferettslig, mest aktuelt som et administrativt tiltak, vil vurderingen i hovedsak bygge på de to øvrige kriteriene. Dette henger sammen med et fundamentalt trekk ved tolkningen og anvendelsen av EMK: Sentrale rettsvilkår og begrep, herunder « criminal charge », tolkes *autonomt*. I dette ligger at det rettslige innhold bestemmes spesifikt i forhold til konvensjonen, som derved gis et felles innhold for alle konvensjonsstater. En slik tilnærming er åpenbart både rimelig og nødvendig innenfor rammen av et felles norm- og håndhevelsessystem: Dersom det var opp til den enkelte konvensjonsstat gjennom intern lovgivning med endelig virkning å fastlegge hvilke anklager og hvilke sanksjoner som etter sin karakter skal regnes som « criminal"/"strafferettslig » i konvensjonens forstand, ville den enkelte stat kunne gjøre individets rettsvern etter konvensjonen illusorisk.

I kjølvannet av Engel-saken ( EMD-1971-5100 ) har innholdet i « criminal charge » blitt nærmere utdypet og til dels utvidet gjennom en rekke avgjørelser fra konvensjonsorganene. Når det særlig gjelder spørsmålet om ileggelse av administrative reaksjoner ved overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen, fant EMD i Bendenoun-dommen ( EMD-1986-12547 ) fra 1994 (mot Frankrike) artikkel 6 anvendelig (det forelå en « criminal charge ») ut fra en nærmere vurdering etter kriteriene utviklet i Engel-saken og seinere praksis. Særlig med bakgrunn i Bendenoun-dommen ( EMD-1986-12547 ) hevdet Aall, op. cit., s. 459, i 1995 at artikkel 6 kommer til anvendelse for norsk retts vedkommende ved ileggelse av tilleggsskatt i sin alminnelighet. Bendenoun-dommen ( EMD-1986-12547 ) ble fulgt opp i samme retning av EMD i to avgjørelser fra 1997 (mot Sveits), jf. nærmere om disse i plenumsdommen under avsnittet « Rekkevidden av EMK artikkel 6 nr. 1 ».

#### c) Plenumssaken

Om saksforholdet vises i hovedsak til plenumsdommen, men for sammenhengens skyld nevnes her: Saken ble anlagt i februar 1997 mot staten av en skattyter som krevde vedtak om endret ligning med ileggelse av 60 % tilleggsskatt for årene 1987 og 1988 kjent ugyldige. Skattyter var av herredsretten i januar 1991 blitt ilagt en straff av fengsel i 1 år og 6 måneder for diverse straffbare forhold knyttet til næringsvirksomhet, og dertil etter ligningsl. § 12-1 nr. 1 (før endring ved lov 10.04.1992 nr. 32) for å ha gitt uriktige opplysninger i sine personlige selvangivelser for 1985-1987. Straffedommen ble rettskraftig ved Høyesteretts kjæremålsutvalgs kjennelse av 14.03.1991. Skattyter mottok første varsel om mulig tilleggsskatt med 60 % i juni 1989. Siste vedtak i overligningsnemnd ble truffet i januar 1997. Nærmere redegjørelse for den ligningsmessige behandling er unødvendig.

For herredsretten ble gjort gjeldende blant annet at adgangen til endringsligning var bortfalt på grunn av passivitet, og at iallefall adgangen til å ilegge tilleggsskatt var bortfalt etter EMK artikkel 6 nr. 1 (kravet om behandling innen rimelig tid). Ved herredsrettens dom 09.01.1998 ble staten i all hovedsak frifunnet.

Skattyter anket under opprettholdelse av hovedanførslene for herredsretten. Ved Borgarting lagmannsretts dom av 04.02.1999 ble herredsrettens dom stadfestet. Lagmannsretten fant det ikke nødvendig å ta stilling til om EMK artikkel 6 nr. 1 fikk anvendelse. Dette ble dels begrunnet med at den lange saksbehandlingstid langt på veg var forårsaket av skattyter selv (dommen s. 8), og under enhver omstendighet - uttalte lagmannsretten i lys av straffedommen - ville det « stride mot den alminnelige rettsfølelse og hensynene bak Menneskerettighetskonvensjonen om adgangen til å ilegge tilleggsskatt ikke skulle være i behold i dette tilfellet. » (dommen s. 9).

Lagmannsrettens dom ble anket til Høyesterett. Under Høyesteretts kjæremålsutvalgs prøving av henvisningsspørsmålet ble anken begrenset til å gjelde tilleggsskatten og forholdet til EMK, nærmere bestemt spørsmålet om vilkåret « innen rimelig tid » var krenket.

Etter at anken med ramme som nevnt var henvist til behandling i Høyesterett fremmet skattyter ny anførsel om at ileggelse av tilleggsskatt for 1987 var i strid med P7-4, ettersom han var blitt straffedømt i 1991 for samme forhold. Straffedommen omfattet ikke forhold fra 1988 vedrørende opplysninger i den personlige selvangivelse.

I Høyesterett ble først gjennomført ordinær hovedforhandling i avdeling. Etter at denne var

sluttført, besluttet retten 04.02.2000 i medhold av plenumsloven av 25.06.1926 § 4 første ledd jf. § 3 at saken i sin helhet skulle avgjøres av Høyesterett i plenum.

Ankeforhandling i plenum ble påbegynt 26.04.2000. Høyesterettsjustitiarius og tre øvrige dommere fratradde som inhabile, jf. Høyesteretts kjennelse av samme dag.

#### d) *Plenumsdommen*

Høyesterett avsa dom i saken 23.06.2000. Ved dommen, som var enstemmig, ble bestemt at tilleggsskatten for 1987 skulle falle bort i sin helhet, mens tilleggsskatten for 1988 ble halvert til 30 %.

I plenumsdommen tar førstvoterende innledningsvis stilling til om administrativ ileggelse av tilleggsskatt etter de norske regler er å anse som avgjørelse av en «criminal charge"/"straffesiktelse», jf. avsnittene «Rekkevidden av EMK artikkel 6 nr. 1» og «Anvendelse av EMK artikkel 6 på norsk tilleggsskatt». Statens prinsipale anførsel var her at ileggelse av tilleggsskatt etter ligningsl. § 10-2 jf. § 10-4 ikke kan likestilles med avgjørelse av en straffesiktelse og derfor faller utenfor virkeområdet til EMK artikkel 6. Førstvoterende konkluderer, etter en omfattende gjennomgang av nyere EMD-praksis vedrørende « criminal charge » og det norske system med administrativ ileggelse av tilleggsskatt, slik:

« Ut fra den forståelse av EMK artikkel 6 nr. 1 som etter min mening følger av EMDs avgjørelser, finner jeg at administrativ ileggelse av forhøyd tilleggsskatt for forsettlig eller grovt uaktsomme forhold må anses som avgjørelse av en straffesiktelse. Den langvarige norske rettstradisjon og praksis for at forhøyd tilleggsskatt ikke er å anse som straff, kan ikke være avgjørende. »

De øvrige dommerne var « i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende. »

Høyesterett gikk ikke inn på spørsmålet om ileggelse av (forhøyet) tilleggsskatt er å anse som straff også i relasjon til grunnloven § 96, og tok dermed heller ikke opp spørsmålet om hvilke nærmere krav som følger av grunnlovsbestemmelsen med hensyn til « uden efter Dom ».

Som det framgår av det siterte tok Høyesterett uttrykkelig bare stilling til om ileggelse av *forhøyet* tilleggsskatt utgjør avgjørelse av « straffesiktelse », med andre ord de tilfeller der det gjelder et vilkår om grov uaktsomhet eller forsett. Førstvoterendes uttalelse i forlengelsen av det ovenfor siterte gjengis her fordi deler av innholdet kan være av betydning i forhold til forbudet mot gjentatt straffeforfølgning:

« Partene har ikke gått nærmere inn på om EMK artikkel 6 nr. 1 får anvendelse ved ileggelse av 30 eller 15 prosent tilleggsskatt. Det kan være grunner som taler for at EMK artikkel 6 nr. 1 ikke får anvendelse for ordinær tilleggsskatt. De objektive vilkår er riktignok felles for ordinær og forhøyd tilleggsskatt, jf. § 10-2 nr. 1. Ordinær tilleggsskatt ilegges imidlertid på tilnærmet objektivt grunnlag. Loven fritar bare for slik tilleggsskatt når skattyters oppgave inneholder åpenbare regne- eller skrivefeil eller skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller av annen årsak som ikke kan legges skattyter til last, jf. § 10-3 bokstavene a og b. Den ordinære tilleggsskatt har også andre formål enn straff, og det erstatningsrettslige element er her betydelig sterkere. Flere av de momenter som etter min mening medfører at forhøyd tilleggsskatt er å anse som straff, gjør seg derfor ikke, eller i alle fall ikke i samme grad, gjeldende for den ordinære tilleggsskatt.

Når forhøyd tilleggsskatt anses som straff i forhold til EMK artikkel 6 nr. 1, må saken avgjøres innen rimelig tid. Dette har ikke vært omtvistet mellom partene, og har også støtte i Garyfallou-dommen. Partene har også vært inne på andre konsekvenser av å anse tilleggsskatt som straff i forhold til EMK artikkel 6. Det har blant annet vært reist spørsmål om hvilken betydning selvinkrimineringsforbudet og uskyldspresumsjonen kan få for likningsmyndighetenes behandling av skattesaker i de tilfelle det er aktuelt med tilleggsskatt. Slike spørsmål skal det ikke tas standpunkt til i den foreliggende sak. Jeg finner imidlertid grunn å nevne at selv om en sak om forhøyd tilleggsskatt er å anse som en straffesak i forhold til EMK artikkel 6, kan det ikke tas for gitt at alle regler konvensjonen oppstiller for

straffesaker, uten videre vil få anvendelse. Således har EMD, som tidligere nevnt, akseptert at tilleggsskatt, på linje med gebyr for mindre alvorlige overtredelser f.eks i trafikken, kan ilegges administrativt selv om slike sanksjoner anses som straff etter artikkel 6, forutsatt at det er adgang til å få prøvd illeggelsen for domstolene. Her har praktiske hensyn medført en modifikasjon i det som skulle følge av en strikt anvendelse av artikkel 6 nr. 1. Jeg holder åpent om anvendelsen av artikkel 6 også på enkelte andre punkter må tillempe de særlige forhold som gjør seg gjeldende ved utlikning av skatt på formue og inntekt. »

Etter å ha slått fast at illeggelse av forhøyet tilleggsskatt må anses som avgjørelse av en straffesiktelse, går førstvoterende over til spørsmålet om « Når forelå en straffesiktelse? », dette som grunnlag for å kunne ta stilling til om kravet « innen rimelig tid » etter EMK artikkel 6 nr. 1 var overholdt. På generell basis ble utgangspunktet for fristens løp fastlagt til når skattyter mottar underretning om at det kan være aktuelt å legge tilleggsskatt for forsettlig eller grovt uaktsomt forhold, « eller når han på annen måte må anses for å være vesentlig berørt av tiltak fra likningsmyndighetene eller andre myndigheter i forhold til forhøyd tilleggsskatt. »

Ut fra en stillingtagen til de konkrete omstendigheter i plenumssaken forelå deretter til vurdering om en saksbehandlingstid på henholdsvis ca 11 år (for ligningsåret 1987, fram til Høyesteretts dom) og nesten 8 år (for ligningsåret 1988) var forenlig med kravet om avgjørelse innen rimelig tid. Det konkluderes med at så ikke har vært tilfelle, og at det følgelig foreligger krenkelse av artikkel 6 nr. 1 i relasjon til begge vedtak, jf. avsnittet « Innen rimelig tid ». Spørsmålet om virkningene av de konstaterte krenkelser behandler førstvoterende deretter i avsnittet « Effektivt rettsmiddel », og konkluderer som omtalt tidligere.

Det heter deretter i plenumsdommen under avsnittet « Dobbelt straff »:

« Jeg går nå over til EMK Protokoll 7 artikkel 4 nr. 1. Spørsmålet her er om forbudet mot å straffe samme person to ganger for samme straffbare handling er krenket ved at A ble ilagt forhøyd tilleggsskatt for 1987 etter at han var rettskraftig straffedømt for forsettlig skatteunndragelse for ham personlig for inntektsåret 1987.

Først nevnes at staten subsidiært har anført at EMK Protokoll 7 artikkel 4 ble gjeldende som norsk lov fra vedtakelsen og ikrafttreden av menneskerettsloven. Ileggelse av tilleggsskatt i vår sak skjedde før lovens ikrafttreden, og norske regler om tilleggsskatt må etter statens syn gå foran i tilfelle motstrid, jf. blant annet Rt-1997-580 på side 593 .

Jeg bemerker at EMK Protokoll 7 artikkel 4 må ses som en regel om straffedommers rettskraft. Straffeprosessloven § 4 fastslår at loven gjelder med de begrensninger som er anerkjent i folkeretten eller følger av overenskomst med fremmed stat. Domstolene har i lang tid lagt til grunn at de krav som EMK, og for så vidt også FN-konvensjonen om sivile og politiske rettigheter (SP), stiller ved behandling av straffesaker, er en del av norsk rett, og at i tilfelle motstrid vil konvensjonenes bestemmelser gå foran, jf. Bjerke og Keiserud: Straffeprosessloven med kommentarer annen utgave bind I side 32. Konsekvensen av dette er etter min mening at EMK Protokoll 7 artikkel 4 om virkningen av en straffedom har vært gjennomført i norsk intern rett siden den trådte i kraft og fikk virkning for Norge fra 1. januar 1989.

Artikkel 4 nr. 1 har i den norske oversettelse denne ordlyd:

**« Ingen skal kunne bli stilt for retten eller straffet på ny i en straffesak under den samme stats domsmyndighet, for en straffbar handling som han allerede er blitt endelig frikjent eller domfelt for i samsvar med loven og rettergangsordningen i straffesaker i denne stat. »**

Bestemmelsen forbyr ny straffesak om samme straffbare handling med mindre vilkårene for gjenopptakelse etter nr. 2 i artikkelen er oppfylt eller ny straffesak reises til fordel for domfelte, jf. Danelius: Mänskliga rättigheter i europeisk praxis 1997 side 359.

A har gjort gjeldende at en riktig forståelse av artikkel 4 nr. 1 fører til at den etterfølgende administrative illeggelse av tilleggsskatt er i strid med forbudet mot å straffe på ny for samme straffbare handling. Staten hevder at forbudet mot ny straffesak ( « criminal proceedings » i den

engelske teksten) bare tar sikte på egentlige straffesaker, og at dette uttrykk er snevrere enn straffesiktelse (« criminal charge ») etter artikkel 6 nr. 1. Ingen av partene har kommet inn på det tilsvarende forbud mot dobbeltstraff i SP artikkel 14 nr. 7, som også gjelder som norsk lov, jf. menneskerettsloven § 2 nr. 3.

SP artikkel 14 nr. 7 var forbildet for artikkel 4 i EMK Protokoll 7, som ble vedtatt 22. november 1984. Artikkel 4 har imidlertid en noe annen utforming og et mer begrenset anvendelsesområde. Den gjelder bare innen den enkelte stat, og gjenopptakelse av straffesaker kan finne sted slik det framgår av nr. 2 i artikkelen, jf. St.prp.nr.6 (1987-1988) sidene 4-5.

Forbudet mot dobbelt straff i EMK Protokoll 7 artikkel 4 nr. 1 gjelder etter ordlyden i de tilfelle den første saken har vært behandlet som straffesak etter intern rett, jf. uttrykket « i samsvar med loven og rettergangsordningen i straffesaker i denne stat ». Denne tolking er også lagt til grunn for SP artikkel 14 nr. 7, jf. Nowak: Convention on Civil and Political Rights Commentary 1993 side 272. Dette innebærer at bestemmelsen ikke står i veien for at det reises straffesak om en overtredelse som tidligere har utløst administrative sanksjoner, selv om disse sanksjonene er å anse som straff i forhold til EMK artikkel 6.

Spørsmålet i vår sak er om forbudet mot dobbelt straff er til hinder for at et administrativt organ illegger en form for straffesanksjon etter at det foreligger endelig frifinnelse eller fellende straffedom for samme forhold. Dette spørsmålet var oppe i EMDs dom i saken Gradinger mot Østerrike, 1995 ( ( EMD-1990-15963 ), Serie A nr. 328 C. Saken hadde sitt utgangspunkt i en trafikkulykke, hvor Gradinger kjørte på en syklist, som omkom. En blodprøve tatt umiddelbart etterpå viste en alkoholkonsentrasjon i blodet på 0,8 gram pr. liter. Gradinger ble 15. mai 1987 domfelt i St. Pölten Landesgericht for uaktsom kjøring med døden til følge. Han ble idømt 200 dagsbøter hver på 160 ATS og 100 dager subsidiær fengselsstraff. Det framgikk av rettens premisser at Gradinger hadde drukket før kjøringen, men ikke så mye at han nådde opp til 0,8 gram pr. liter eller høyere, som var grensen for straffskjerpelse for kjøring i påvirket tilstand.

Den 16. juli 1987 utferdiget et administrativt organ (Bezirkshauptmannschaft) i St. Pölten en « Straferkenntnis », hvoretter Gradinger ble ilagt en bot på 12.000 ATS og to uker subsidiær fengselsstraff for overtredelse av vegtrafikkloven (Strassenverkehrsordnung) ved å ha kjørt motorvogn i påvirket tilstand. Bøteleggelsen var basert på en ny medisinsk rapport, hvor det framgikk at Gradinger under kjøringen måtte ha hatt en alkoholkonsentrasjon i blodet på minst 0,95 gram pr. liter.

Etter forgjeves å ha anvendt interne rettsmidler klagde Gradinger til konvensjonsorganene. Kommisjonen og domstolen fant at den administrative illeggelse av bot med subsidiær fengselsstraff for overtredelse av vegtrafikkloven etter sin art var av strafferettslig karakter, og at artikkel 6 fikk anvendelse. Artikkel 6 nr. 1 ble ansett krenket ved at Gradinger ikke hadde fått adgang til å få prøvd sin sak for retten fordi verken forfatningsdomstolen eller forvaltningsdomstolen hadde full prøvingsrett, jf. avsnittene 42-45. Gradinger hadde også anført at sjuende tilleggsprotokoll artikkel 4 var krenket. Om dette uttalte domstolen (avsnitt 55):

**« The Court notes that, according to the St Pölten Regional Court, the aggravating circumstance referred to in Article 81 para. 2 of the Criminal Code, namely a blood alcohol level of 0.8 grams per litre or higher, was not made out with regard to the applicant. On the other hand, the administrative authorities found, in order to bring the applicant's case within the ambit of section 5 of the Road Traffic Act, that that alcohol level had been attained. The Court is fully aware that the provisions in question differ not only as regards the designation of the offences but also, more importantly, as regards their nature and purpose. It further observes that the offence provided for in section 5 of the Road Traffic Act represents only one aspect of the offence punished under Article 81 para. 2 of the Criminal Code. Nevertheless, both impugned decisions were based on the same conduct. Accordingly, there has been a breach of Article 4 of Protocol No. 7 (P7-4). »**

Det var ikke anført, og domstolen tok heller ikke stilling til om sjuende tilleggsprotokoll

artikkel 4 nr. 1 hadde et snevrere anvendelsesområde enn artikkel 6. Det kan derfor se ut som om domstolen uten videre la til grunn at administrative sanksjoner som anses som avgjørelse av en straffesiktelse etter artikkel 6 nr. 1, også faller inn under artikkel 4 nr. 1, jf. van Dijk og van Hoof: Theory and Practice of the European Convention on Human Rights tredje utgave 1998 side 690.

Forbudet mot å straffe på ny gjelder samme straffbare handling. EMK Protokoll 7 artikkel 4 nr. 1 har imidlertid ikke vært forstått slik at forbudet gjelder en handling eller unnlatelse som rammes av flere straffebestemmelser i idealkonkurrens, jf. EMDs dom i saken Oliveira mot Sveits ( EMD-1994-25711 ), RJD 1998 side 1990. Staten har ikke anført at idømmelsen av straff og etterfølgende ileggelse av forhøyd tilleggsstraff i vår sak kan opprettholdes ut fra synsvinkelen idealkonkurrens. Jeg finner det for min del klart at det ikke er tale om to forskjellige forhold, og går derfor ikke nærmere inn på spørsmålet.

Som nevnt følger det etter min mening direkte av ordlyden i sjuende tilleggsprotokoll artikkel 4 nr. 1 at den reaksjon som utløser forbudet mot dobbeltstraff, må være ilagt i straffesaks former etter intern rett. Bestemmelsen er således ikke til hinder for at det for samme forhold først reageres med en administrativt fastsatt sanksjon av straffekarakter, for eksempel forhøyd tilleggsstraff, og deretter reises ordinær straffesak.

Konvensjonsteksten inneholder ikke for den nye forfølgning noen tilsvarende henvisning til intern rett. Denne forskjell i uttrykksmåte tilsier at spørsmålet om hva som er å anse som en ny straffesak, må avgjøres ut fra en autonom konvensjonstolkning.

Det foreligger ikke noen avgjørelse fra konvensjonsorganene som tar uttrykkelig stilling til spørsmålet om ny straffesak (« criminal proceedings ») må forstås på samme måte som straffesiktelse (« criminal charge ») i artikkel 6 nr. 1. Folkerettslig teori har imidlertid besvart spørsmålet bekreftende, jf. Harris, O'Boyle og Warbrick: Law of the European Convention on Human Rights 1995 side 569 og muligens van Dijk og van Hoof side 690. Ut fra en slik forståelse vil rettskraftig dom eller frifinnelse i en straffesak stenge for en etterfølgende administrativ reaksjon av straffekarakter i anledning av samme straffbare forhold.

Gjennomføringen av EMK Protokoll 7 artikkel 4 og SP artikkel 14 nr. 7 reiser vanskelige spørsmål. Norsk tradisjon har i lang tid vært at på visse rettsområder følges rettskraftig fellende straffedom opp med ytterligere administrative sanksjoner, og forbudet mot å straffe samme person på ny for samme straffbare handling vil kunne få vidtrekkende konsekvenser avhengig av hvorledes bestemmelsen forstås.

Problemer vil eksempelvis kunne melde seg når det gjelder inndragning av førerkort som følge av straffedom etter vegtrafikkloven § 33. EMD har i dom i saken Malige mot Frankrike, ( EMD-1995-27812 ) RJD 1998 side 2922 avsnittene 37-40, kommet til at et administrativt vedtak om gjennomføring av et lovbestemt automatisk fradrag av et bestemt antall poeng for innehaveren av et førerkort som følge av straffedom for grov fartsovertredelse, var å anse som en straffesiktelse etter artikkel 6 nr. 1. Det ble blant annet lagt vekt på at poengfradraget ville kunne medføre automatisk inndragning av førerkortet når de opprinnelig fastsatte 12 poeng var blitt redusert til null. Krenkelse av artikkel 6 nr. 1 forelå imidlertid ikke fordi særskilt rettslig prøving av det lovbestemte automatiske poengfradrag, som domstolen anså som en form for tilleggsstraff (secondary penalty), ikke ble ansett nødvendig etter at straffesaken var rettslig prøvd og pådømt i samsvar med artikkel 6. Domfelte hadde under straffesaken hatt full anledning til å bestride og få prøvd de faktiske og rettslige forhold som lå til grunn for poengfradraget. EMK Protokoll 7 artikkel 4 var imidlertid ikke påberopt av klageren, og EMD uttalte seg ikke om rettskraftvirkningen av straffedommen.

Det kan etter dette reises spørsmål om rekkevidden av forbudet mot dobbelt straff. Forbudet vil utvilsomt gjelde i tilfelle et administrativt organ ilegger en ny reaksjon ut fra en annen og strengere bedømmelse av det saksforhold domstolen la til grunn i straffesaken, slik det skjedde i saken Gradinger mot Østerrike ( EMD-1990-15963 ). I utgangspunktet må bestemmelsen også antas å få anvendelse på selve reaksjonsspørsmålet, slik at den er til hinder for at det administrativt ilegges en ytterligere reaksjon i anledning av det saksforhold domstolen



har bygd på. Men saken Malige mot Frankrike ( EMD-1995-27812 ) kan forstås slik at ileggelse etter at det foreligger rettskraftig dom i straffesak av en administrativ reaksjon som anses for å ha karakter av straff etter artikkel 6, ikke i alle sammenhenger nødvendigvis medfører at EMK Protokoll 7 artikkel 4 får anvendelse.

Etter min mening kan det reises spørsmål om forbudet mot å straffe på ny for samme straffbare handling rammer det norske system i de tilfeller forhøyd tilleggs�katt ilegges etter rettskraftig dom i straffesak.

Jeg tilføyer at dersom EMK Protokoll 7 artikkel 4 må forstås slik at den inneholder et absolutt forbud mot ileggelse av reaksjoner som anses som straff etter artikkel 6 nr. 1 etter at det foreligger en rettskraftig straffedom for samme forhold, vil dette også kunne skape problemer i forhold til bestemmelsen om etterfølgende inndragning i straffeprosessloven § 51 annet ledd, som ble tilføyd ved lov 11. juni 1999 nr. 39. Bestemmelsen lovfester blant annet tidligere sikker praksis om at det kan reises særskilt sak om inndragning mot domfelte etter at vedkommende er ilagt straff for handlingen når det i straffesaken ikke var nedlagt påstand om inndragning, jf. NOU 1996:21 Mer effektiv inndragning av vinning sidene 116-117. Det framgår av samme NOU at England og Wales og Nederland også har regler om adgang til i ettertid å fremme krav om inndragning når inndragning ikke ble pådømt i straffesaken, jf. sidene 91 og 92. En tilsvarende bestemmelse er foreslått i Sverige, jf. SOU 1999: 147 Effektivare förverkandelagstiftning sidene 23 og 139 flg. De norske lovforarbeidene tar ikke opp forholdet til de folkerettslige regler om straffedommers rettskraft i EMK Protokoll 7 artikkel 4 og SP artikkel 14 nr. 7 om forbud mot dobbelt straff.

Dersom EMK Protokoll 7 artikkel 4 må forstås slik at den inneholder et absolutt forbud mot ileggelse av etterfølgende reaksjoner som må anses som straff etter artikkel 6 nr. 1, vil rettskraftig dom i straffesak kunne stenge for senere ileggelse av forhøyd tilleggs�katt for samme straffbare handling. Et sammenliknbart saksforhold er imidlertid ikke avgjort av EMD til nå, og saken Malige mot Frankrike ( EMD-1995-27812 ) viser at rettstilstanden kan være noe usikker. Ut fra dette finner jeg det ikke nødvendig å ta noe mer bestemt standpunkt til spørsmålet fordi jeg på annet grunnlag er kommet til at tilleggs�katten for 1987 må falle bort. »

e) *Behovet for ytterligere analyse av forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i P7-4*

Som det framgår ovenfor fant førstvoterende det ikke nødvendig å « ta noe mer bestemt standpunkt til spørsmålet » om P7-4 er til hinder for administrativ ileggelse av forhøyet tilleggs�katt etter at det foreligger rettskraftig straffedom om samme forhold. Ingen av de øvrige dommerne knyttet bemerkninger til førstvoterendes tilnærming eller tolkning av P7-4, utover det som eventuelt måtte følge av « i det vesentlige og i resultatet enig ».

I plenumssaken utgjorde en rettskraftig straffedom om samme forhold « avgjørelse nr. 1 » i kronologisk forstand. I nærværende sak er situasjonen rekkefølgemessig motsatt, i det avgjørelsen om ileggelse av forhøyet tilleggs�katt ble endelig i 1995. Som et ledd i tolkningen av P7-4 gir førstvoterende flere steder klart uttrykk for at forbudet mot « dobbelt straff » bare kan tenkes å få anvendelse når saks - rekkefølgen er som i plenumssaken, det vil si når en rettskraftig straffedom følges opp med administrativ ileggelse av forhøyet tilleggs�katt. Tatt på ordet skulle denne rettsforståelse med nødvendighet utelukke at P7-4 får anvendelse i saken her.

Den rettsoppfatning som kommer til uttrykk i plenumsdommen hva gjelder betydningen av « rekkefølgespørsmålet » og intern rett i relasjon til P7-4 er ikke bindende i nærværende sak. Det er tilstrekkelig å vise til at Høyesterett ikke tok endelig stilling til om forbudet mot gjentatt straffeforfølgning er til hinder for ileggelse av forhøyet tilleggs�katt i tilfeller der det først er avsagt endelig straffedom. Plenumssaken ble avgjort på et annet rettsgrunnlag. Man er derved utenfor det område av avgjørelsesgrunnene i en høyesterettsdom som tradisjonelt har vært ansett som rettslig bindende for lavere domstoler (ratio decidendi). De særskilte spørsmål knyttet til avgjørelsenes rekkefølge og intern rett var for øvrig ikke aktualisert av saksforholdet i plenumsdommen. Det forhold at man står overfor en klart uttrykt rettsoppfatning nedfelt i en plenumsdom, muligens med enstemmig tilslutning, gjør ingen avgjørende endring i dette utgangspunkt.

Flertallet har av flere grunner funnet det nødvendig å gå nærmere inn på tolkningen av P7-4.

En konsekvens av førstvoterendes syn på rekkefølgespørsmålet, forutsatt at P7-4 overhodet er anvendelig i forhold til forhøyet tilleggsskatt, ville være at mer og mindre rene tilfældigheter kunne bli avgjørende for borgernes rettsvern etter EMK i denne relasjon. I et dobbeltsporet parallelt reaksjonssystem som blant annet involverer ulike offentlige etater vil mange omstendigheter påvirke når en sak settes i gang, framdriften, bruk av rettsmidler m.v., noe nærværende sak for så vidt er et talende eksempel på. Hvilken sak som først blir endelig avgjort, vil ofte bero på uoverskuelige og for en del tilfeldige forhold. Med kunnskap om rekkefølgen (eventuelle) avgjørende betydning, vil for øvrig både offentlige og private parter få oppfordring til taktisk innrettelse for å unngå eller oppnå at forbudet mot gjentatt straffeforfølgning slår inn. Når det er på det rene at man i forhold til EMK artikkel 6 står overfor to strafferettslige reaksjoner, er det som utgangspunkt overraskende at en menneskerettslig regel, som etter sin karakter er satt til vern av borger mot stat, skulle ha et innhold som utledet av førstvoterende. Hvorvidt en person først ilegges straff i form av ett års fengsel for grovt skattesvik og deretter en million kroner i forhøyet tilleggsskatt, eller om de samme sanksjoner faller i omvendt kronologisk rekkefølge, skulle som alminnelig fornuftsbasert antakelse komme noenlunde ut på ett i menneskerettslig henseende. I én sammenheng kunne rekkefølgen riktignok tenkes relevant, nemlig i forhold til koordinering av sanksjonene. Når straffesaken i snever forstand avgjøres sist i tid vil man kunne ta tilleggsskatten med i betraktning ved straffutmålingen. Et slikt moment har neppe nevneverdig bærekraft i forhold til de hensyn som regelen i P7-4 springer ut av. Hvilke hensyn dette er omtales for øvrig ikke i plenumsdommen, utover det som følger av karakteristikken rettskraftregel.

Selve utgangspunktet for førstvoterendes rekkefølge-resonnement er en forståelse av ordlyden som innebærer at P7-4 bare gjelder der første sak har vært behandlet som straffesak etter intern rett. Også dette er som utgangspunkt overraskende. Synspunktet innebærer at konvensjonen langt på veg tillater den enkelte stat gjennom intern lovgivning å fri seg fra forbudet mot dobbelt straff. Som illustrasjon: Dersom det i Norge vedtas en lovregel om at det innenfor vårt dobbeltsporete parallelle system skal skje en koordinering av reaksjonene slik at endelig avgjørelse om ileggelse av forhøyet tilleggsskatt alltid skal foreligge før straffesak om samme forhold igangsettes, skulle forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i P7-4 aldri kunne få anvendelse.

I forlengelsen av dette vises til det som ovenfor er uttalt om den fundamentale betydning av prinsippet om autonom konvensjonstolkning. I relasjon til EMK artikkel 6 og begrepet « criminal », har konvensjonsorganene konsekvent lagt til grunn at statene ikke kan fri seg fra forpliktelsene etter denne bestemmelse ved intern rubrisering av en sanksjon som ikke strafferettslig. Det er i utgangspunktet vanskelig å se at situasjonen skulle være avgjørende forskjellig i forhold til P7-4, som er en del av EMK i forhold til stater som har tiltrådt protokollen, og som omhandler spørsmål som er nært beslektet med artikkel 6. Det har da også vært hevdet at EMK artikkel 6 inneholder et forbud mot gjentatt straffeforfølgning av samme innhold som P7-4, noe som i tilfelle ville få betydning for konvensjonsstater som ikke har ratifisert P7. EMD har ikke tatt stilling til dette spørsmål.

Førstvoterendes oppfatning om den avgjørende betydning av at første strafferettslige reaksjon har vært ilagt i straffesaks former etter intern rett bygger for det vesentlige på en ordlydstolkning av P7-4. Som Høyesterett flere steder peker på, er det (nå) konvensjonens ordlyd på originalspråkene engelsk og fransk som er avgjørende. I forhold til P7-4 er bestemmelsen i sin helhet bare gjengitt på norsk i plenumsdommen, mens enkelte fragmenter av den engelske tekst er sitert. Som flertallet kommer tilbake til, er det mye som tyder på at den norske oversettelsen på et viktig punkt er noe villedende eller i alle fall upresis.

I tillegg til bestemmelsens ordlyd, støtter førstvoterende sitt tolkningsresultat vedrørende rekkefølgespørsmålet og betydningen av intern rett på en uttalelse fra juridisk litteratur, Nowak, « Convention on Civil and Political Rights Commentary 1993, s. 272. Flertallet kan imidlertid ikke se at Nowaks redegjørelse her kan tas til inntekt for det syn at sak nr. 1 må ha vært behandlet som straffesak etter intern rett.

Blant annet av disse grunner har flertallet funnet det nødvendig å gå noe videre med analysen av P7-4 enn det som følger av plenumsdommen.

f) *Om tolkning og anvendelse av menneskerettslige konvensjoner*

I plenumsdommen, særlig i avsnittet «Generelle synspunkter», omtales ulike sider ved domstolenes tolkning og anvendelse av de konvensjoner som etter menneskerettsloven § 2 gjelder som norsk lov. Fra det omtalte avsnitt hitsettes følgende:

«Spørsmålet om det foreligger motstrid mellom en inkorporert konvensjonsbestemmelse og annen norsk rett, slik at konvensjonsbestemmelsen må gå foran, kan ikke løses ved hjelp av et generelt prinsipp, men må bero på en nærmere tolking av de aktuelle rettsregler. Ved harmonisering gjennom tolking kan en tilsynelatende motstrid falle bort.

Det følger av forrangsbestemmelsen i menneskerettsloven § 3 at dersom det tolkingsresultat som følger av EMK, fremstår som rimelig klart, må norske domstoler legge konvensjonsbestemmelsen til grunn selv om dette skulle medføre at innarbeidet norsk lovgivning eller praksis blir tilsidesatt.

I mange tilfeller kan det imidlertid være begrunnet tvil om hvordan EMK skal forstås. Dette kan for eksempel skyldes at flere av bestemmelsene i EMK er vage, og at det ved tolkingen av konvensjonen må foretas en avveining av ulike interesser eller verdier ut fra en felleseuropeisk rettsoppfatning eller praksis. Tvilen kan også skyldes at EMD ikke bare har som siktemål å avklare hva som følger av konvensjonen, men ved mange anledninger har fortolket konvensjonens bestemmelser dynamisk og rettsskapende. EMD ser på EMK som « a living instrument which ... must be interpreted in the light of present day conditions », se for eksempel dom i saken *Tyrer mot Storbritannia*, 1978, Serie A nr. 26.

Selv om norske domstoler ved anvendelsen av EMK skal benytte de samme tolkingsprinsipper som EMD, er det EMD som i første rekke har til oppgave å utvikle konvensjonen. Norske domstoler må forholde seg til konvensjonsteksten, alminnelige formålsbetraktninger og konvensjonsorganenes avgjørelser. Når det oppstår tvil om rekkevidden av EMDs avgjørelser, vil det være av betydning om disse bygger på et saksforhold som faktisk og rettslig kan jevnføres med det som foreligger til avgjørelse for den norske domstol. I den utstrekning det er tale om å avveie ulike interesser eller verdier mot hverandre, må norske domstoler - innenfor den metode som anvendes av EMD - også kunne bygge på tradisjonelle norske verdiprioriteringer. Dette gjelder særlig dersom den norske lovgiver har vurdert forholdet til EMK og lagt til grunn at det ikke foreligger motstrid.

Norske domstoler har ikke den samme oversikt som EMD over lovgivningen, rettsoppfatninger og praksis i andre europeiske land. Ved at norske domstoler ved avveining av ulike interesser eller verdier kan bygge på verdiprioriteringer som ligger til grunn for vår lovgivning og rettsoppfatning, vil imidlertid norske domstoler kunne inngå i et samspill med EMD og bidra til å påvirke EMDs praksis. Dersom norske domstoler skulle være like dynamiske i sin fortolkning av EMK som det EMD er, ville man kunne risikere at norske domstoler i enkelte tilfeller går lenger enn det som er nødvendig i forhold til EMK. Dette vil kunne legge et unødvendig bånd på norsk lovgivningsmyndighet. Av hensyn til den balanse mellom lovgivningsmyndighet og domsmyndighet som vår statsskikk bygger på, vil dette kunne være uheldig.

På denne bakgrunn mener jeg at norske domstoler i tilfeller hvor det er tvil om hvordan EMK skal forstås, ikke bør anlegge en for dynamisk tolking av konvensjonen. Som alminnelig regel kan norske domstoler ved tolkingen av EMK heller ikke bygge inn sikkerhetsmarginer mot at Norge dømmes for konvensjonsbrudd. På grunnlag av konvensjonsorganenes praksis og de verdioppfatninger og tradisjoner som vårt samfunn bygger på, må norske domstoler søke å komme fram til hvordan konvensjonens bestemmelser skal forstås. »

Flertallet bygger i det videre på de utgangspunkter som her er nevnt. Når det særlig gjelder hvilke faktorer norske domstoler må forholde seg til ved tolkingen og anvendelsen av EMK, er utgangspunktet ordlydens naturlige mening. I tillegg til konvensjons-teksten er både mer alminnelige formålsbetraktninger, f.eks knyttet til konvensjonen som sådan, og de mer spesielle hensyn bak den enkelte regel, relevante. Også hensynet til språklig og innholdsmessig konsekvens så vel som

hensynet til harmoni mellom ulike regler innen konvensjonens system vil kunne være av betydning, jf. eksempelvis Aall, op. cit. s. 10 flg. og Nowak, op. cit., s. XXIII - XXIV. Som påpekt av Nowak gjelder det ved tolkning av konvensjoner på menneskerettighetsområdet et prinsipp om at slike tekster « call for a liberal interpretation of rights (« in dubio pro libertate ») and a narrow interpretation of restrictions. »

I det videre bygger flertallet på at reglene nedfelt i P7 for de stater som har ratifisert protokollen utgjør en integrert del av EMK også i forhold til anvendelse av de ovenfor nevnte tolkningsprinsipper.

g) *Forbudet mot gjentatt straffeforfølgning: Bakgrunn, hensyn og verdier*

Prinsippet om forbud mot gjentatt straffeforfølgning har røtter i blant annet gresk og romersk rett, etter hvert også engelsk sedvanerett. I nyere tid fikk prinsippet sin renessanse mot slutten av 1700- og begynnelsen av 1800-tallet, og ble i ulike utforminger nedfelt i flere av de menneskerettighetserklæringer og konstitusjoner som skriver seg fra denne tid. Avhengig av hvilken rettstradisjon vedkommende land står i, omtales dette rettsinstituttet gjerne på latin under betegnelsen « ne bis in idem » (« ikke to ganger i den samme sak ») eller som regelen om forbud mot å utsette noen for « double jeopardy ».

I den amerikanske føderale konstitusjon, femte tilleggsartikkel (« amendment »), som ble vedtatt i 1791, finner man eksempelvis prinsippet utformet som et forbud mot at noen « be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life and limb ». I dette ligger særlig at en person ikke mer enn en gang skal kunne *utsettes for risiko for å pådra seg strafferettslige reaksjoner* for samme forhold gjennom statens straffeforfølgning. Det er realiteten i anklagen/reaksjonen som er avgjørende i henhold til nevnte bestemmelse i den amerikanske konstitusjon, ikke lovens rubrisering av rettsvirkning eller prosessform. Som det heter hos Joshua Dressler, « Understanding Criminal Procedure », 1991, på s. 429-430:

**« The double jeopardy clause does not apply to civil proceedings, i.e. to trials in which life or limb are not in jeopardy. Therefore, D may be subjected to a civil suit, and a civil sanction imposed on him, even if he was previously criminally prosecuted and punished for the same conduct, or vice-versa.**

**However, the government may not escape the dictates of the Fifth Amendment merely by denominating a proceeding as « civil ».... a sanction labelled as civil constitutes criminal punishment if its imposition serves the goal of punishment. For example, a government-imposed fine is criminal in nature if it does not roughly approximate the governments actual damages, and thus appears to be serving a deterrent or retributive penal goal. »**

Forbudet mot gjentatt straffeforfølgning hviler historisk på et bredt spekter av hensyn og verdier. Mange av disse er enten sammenfallende eller overlappende med de som begrunner ordinære regler om avgjørelsers rettskraft (« res judicata ») og litispensvirkningen av saksanlegg. Men full identitet er her ikke, særlig fordi forbudet mot gjentatt straffeforfølgning dels bygger på både mer generelle og mer grunnleggende verdier og hensyn enn f.eks norske regler om straffedommers rettskraft, jf. for en oversikt Dressler, op. cit. s. 432. Prinsippet regnes blant de klassiske - gjerne kalt førstegenerasjons - menneskerettigheter, jf. Nowak, op. cit., s. XVIII, og har i andre land vært ansett som en viktig rettsstatlig rettssikkerhetsgaranti til vern av individet mot en overmektig stat. Selv om likhetstrekkene med vanlige rettskraftregler kan synes stor, er både deler av verdigrunnlaget og enkelte utslag av prinsippet slik at man med Lorenzen, Rehof og Trier, « Den Europæiske Menneskerettskonvention », 1994, s. 504, kan si (om P7-4): « Bestemmelsen er uttrykk for en angelsaksisk fair-trial tankegang, som kan virke fremmed for visse kontinentaleuropæiske retssystemer, herunder den skandinaviske strafferetspleje. »

h) *Om SP artikkel 14 nr. 7 «som norsk lov» og som forbilde for P7-4*

I grunnlaget for det rekkefølge-resonnement som kommer til uttrykk i plenumsdommen inngår også forholdet til artikkel 14 nr. 7 i FN - konvensjonen om sivile og politiske rettigheter (SP). Førstvoterendes innledende bemerkninger i denne forbindelse gjentas her:

« A har gjort gjeldende at en riktig forståelse av artikkel 4 nr. 1 fører til at den etterfølgende administrative ileggelse av tilleggsskatt er i strid med forbudet mot å straffe på ny for samme straffbare handling. Staten hevder at forbudet mot ny straffesak (« criminal proceedings » i den engelske teksten) bare tar sikte på egentlige straffesaker, og at dette uttrykk er snevrere enn straffesiktelse (« criminal charge ») etter artikkel 6 nr. 1. Ingen av partene har kommet inn på det tilsvarende forbud mot dobbeltstraff i SP artikkel 14 nr. 7, som også gjelder som norsk lov, jf. menneskerettsloven § 2 nr. 3.

SP artikkel 14 nr. 7 var forbildet for artikkel 4 i EMK Protokoll 7, som ble vedtatt 22. november 1984. Artikkel 4 har imidlertid en noe annen utforming og et mer begrenset anvendelsesområde. Den gjelder bare innen den enkelte stat, og gjenopptakelse av straffesaker kan finne sted slik det framgår av nr. 2 i artikkelen, jf. St.prp.nr.6 (1987-1988) sidene 4-5. »

Forutsetningen om at SP artikkel 14 nr. 7 gjelder som norsk lov gjentas for øvrig av førstvoterende ved innledningen til drøftelsen av om ileggelse av forhøyet tilleggsskatt etter rettskraftig straffedom rammes av forbudet i P7-4: « Gjennomføringen av EMK Protokoll 7 artikkel 4 og SP artikkel 14 nr. 7 reiser vanskelige spørsmål. »

Den europeiske menneskerettighetskonvensjon ble vedtatt 04.11.1950 uten noen uttrykkelig bestemmelse om forbud mot gjentatt straffeforfølgning for samme forhold. Ser man her bort fra muligheten for at en slik regel gjennom fortolkning skulle bli ansett å følge også av artikkel 6, var det først gjennom vedtakelsen av P7 den 22.11.1984 at EMK ble tilført det aktuelle prinsipp. P7 ble ratifisert av Norge 25.10.1988 uten forbehold, og trådte i kraft pr. 01.01.1989. Fra samme tidspunkt fikk reglene status også som norsk intern rett, jf. straffeprosessloven § 4 og plenumsdommen i avsnittet « Dobbelt straff ».

Tilblivelsen av P7, herunder P7-4, hadde følgende bakgrunn: Etter at FN i desember 1966 vedtok SP og konvensjonen om økonomiske, sosiale og kulturelle rettigheter, ble det i oktober 1967 tatt et initiativ fra Europarådets ministerkomité for å undersøke om det i lys av rettighetskatalogen nedfelt i SP var grunn til å videreutvikle menneskerettighetsvernet etter EMK. Den nærmere prosess i så måte er beskrevet i « Explanatory report on Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms », utgitt av Europarådet i 1985 (heretter « Explanatory report »).

SP - konvensjonen ble ratifisert av Norge 13.09.1972 (i kraft fra 23.03.1976). Norge tok i forbindelse med ratifiseringen flere forbehold, det vil si reserverte seg mot visse bestemmelser, som derved ikke ble bindende for Norge. Blant bestemmelsene omfattet av forbeholdene var nettopp artikkel 14 nr. 7, som gjelder forbudet mot gjentatt straffeforfølgning.

Når Norge, i likhet med flere europeiske stater, reserverte seg mot artikkel 14 nr. 7, synes forklaringen særlig å ha vært at bestemmelsen ikke inneholder noe uttrykkelig unntak som tillater gjenopptakelse av straffesaker. Det vises til Nowak, op. cit., s. 237, 273 og 765 (der forbeholdet i offisiell utforming er gjengitt), og NOU 1993:18 Lovgivning om menneskerettigheter, s. 50 og 126.

Norges forbehold vedrørende SP artikkel 14 nr. 7 har ikke sidenhen blitt trukket tilbake eller modifisert. Av dette følger at Norge ikke er eller har vært folkerettslig bundet i forhold til SP artikkel 14 nr. 7, og at bestemmelsen ikke er omfattet av menneskerettighetsloven § 2, som gjør de aktuelle konvensjoner til norsk lov « i den utstrekning de er bindende for Norge ».

Selv om det ikke er korrekt at SP artikkel 14 nr. 7 gjelder som norsk lov, utgjorde bestemmelsen åpenbart modellen eller forbildet som man forholdt seg til ved utarbeidelsen og vedtakelsen av P7-4. Deler av ordlyden i artikkel 14 nr. 7 er direkte videreført i P7-4. I særlig grad gjelder dette den del av ordlyden som synes å ha vært avgjørende for førstvoterendes rekkefølge- resonnement. Spørsmålet blir derfor om det finnes holdepunkter i tilknytning til SP artikkel 14 nr. 7 for den rettsoppfatning plenumsdommen på dette punkt gir uttrykk for, og som kommer til uttrykk slik i førstvoterendes votum:

« Forbudet mot dobbelt straff i EMK Protokoll 7 artikkel 4 nr. 1 gjelder etter ordlyden i de tilfelle den første saken har vært behandlet som straffesak etter intern rett, jf. uttrykket « i samsvar med loven og rettergangsordningen i straffesaker i denne stat ». Denne tolking er også

lagt til grunn for SP artikkel 14 nr. 7, jf. Nowak: Convention on Civil and Political Rights Commentary 1993 side 272. Dette innebærer at bestemmelsen ikke står i veien for at det reises straffesak om en overtredelse som tidligere har utløst administrative sanksjoner, selv om disse sanksjonene er å anse som straff i forhold til EMK artikkel 6. »

-----  
« Som nevnt følger det etter min mening direkte av ordlyden i sjuende tilleggsprotokoll artikkel 4 nr. 1 at den reaksjon som utløser forbudet mot dobbeltstraff, må være ilagt i straffesaks former etter intern rett. Bestemmelsen er således ikke til hinder for at det for samme forhold først reageres med en administrativt fastsatt sanksjon av straffekarakter, for eksempel forhøyd tilleggsatt, og deretter reises ordinær straffesak.

Konvensjonsteksten inneholder ikke for den nye forfølgning noen tilsvarende henvisning til intern rett. Denne forskjell i uttryksmåte tilsier at spørsmålet om hva som er å anse som en ny straffesak, må avgjøres ut fra en autonom konvensjonstolkning. »

i) *Noen utgangspunkter for den videre drøftelse*

Det kan være grunn til å ta utgangspunkt i noen typetilfeller for å klargjøre siktemålet med analysen: For det *første* har man det klareste og klassiske tilfellet: A ilegges en sanksjon for en lovovertrødelse. Etter intern rett utgjør overtredelsen en straffbar handling, reaksjonen regnes som straff og saken behandles som straffesak etter intern rett. Etter at avgjørelsen er rettskraftig anlegges ny ordinær straffesak med grunnlag i samme straffbare handling. Man er her i det historiske kjerneområdet for forbudet mot gjentatt straffefølgning, og noe rekkefølgespørsmål oppstår ikke. Tilsvarende gjelder om eksempelet varieres dithen at A ble frifunnet i sak nr. 1.

For det *andre* har man varianter av det typetilfelle som forelå i plenumssaken: A dømmes først til straff i ordinær straffesak etter intern rett. Etter at straffedommen er rettskraftig ilegges A en ytterligere sanksjon for samme forhold, som ikke er rubrisert som straff etter intern rett, og som ikke ilegges i straffesaks former, men derimot administrativt med adgang til ordinær domstolsprøving. I henhold til EMDs autonome fortolkning av EMK, regnes likevel den underliggende anklage/overtredelsen, avgjørelsesmåten og sanksjonen i sak nr. 2 som « criminal in nature », og artikkel 6 får som utgangspunkt anvendelse.

For saker i denne kategori vil P7-4 kunne få anvendelse i henhold til rettsoppfatningen i plenumsdommen, fordi rekkefølgen er « riktig », det vil si « den første saken har vært behandlet som straffesak etter intern rett. »

For det *tredje* har man tilfeller som ellers fullt ut tilsvarer kategori 2, men med den forskjell at rekkefølgen er motsatt, slik tilfellet er i nærværende sak: Den første endelig avgjorte strafferettslige reaksjon etter EMK artikkel 6 har ikke vært « ilagt i straffesaks former etter intern rett », men derimot administrativt, og utløser derfor ifølge plenumsdommen ikke forbudet mot gjentatt straffefølgning i P7-4.

Det kan være grunn til å peke på at plenumsdommens resonnement omkring rekkefølgespørsmålet står i nær sammenheng med det som særlig skiller andre og tredje typetilfelle fra det første i inndelingen ovenfor: Dersom begge saker etter intern rett behandles som ordinære straffesaker, vil rekkefølgen ikke kunne få slik betydning som i de andre tilfellene. Det som særlig karakteriserer og skiller de to siste kategoriene fra den første er nettopp et utslag av den rettsutvikling som flertallet ovenfor har dvelt noe ved, knyttet spesielt til EMDs autonome tolkning av begrepet « criminal » i ulike sammenhenger. Ved å anvende prinsippet om autonom konvensjonstolkning på dette grunnbegrep, har EMD så å si etablert to kategorier av strafferettslige saker (avgjørelser av saker som gjelder en « criminal charge ») sett fra internrettslig synsvinkel: Saker som internt er rubrisert og behandles som ordinær straffesak, og saker om reaksjoner som ikke ilegges i straffesaks former, men som gjelder en « criminal charge », og der artikkel 6 - garantiene som utgangspunkt får anvendelse.

Flertallet peker på at så langt denne rettsutvikling kan sies å ha vært en nødvendig eller viktig forutsetning for at rekkefølge-spørsmålet i det hele tatt kan tenkes å oppstå, er det av interesse å tidfeste samme rettsutvikling noe nærmere, og i neste omgang å relatere dette tidsmessige aspekt til

vedtakelsen av den/de konvensjonstekst(er) som skal tolkes og anvendes.

Rent sammenfatningsvis kan i denne forbindelse særlig nevnes: SP artikkel 14 nr. 7 ble vedtatt - slik den enda lyder - i 1966, etter diskusjoner i ulike fora siden slutten av 1950-årene. P7 ble vedtatt i 1984 etter at arbeidet med en modernisering av EMKs rettighetskatalog hadde pågått siden 1967. Da Norge ratifiserte P7 i 1988 skjedde dette uten forbehold, og Norge valgte også å vedta særskilt retten til individklage og EMDs kompetanse. Pr. oktober 1998 hadde bare 26 av de (den gang) 40 konvensjonsstatene tiltrådd P7 som bindende for seg. En del stater tok ved tilslutning ulike forbehold, blant annet Østerrike, noe flertallet kommer tilbake til i tilknytning til Gradinger-saken (EMD-1990-15963).

Når det gjelder tidfesting av den rettsutvikling som flertallet ovenfor har omtalt og anser viktig i forhold til det spørsmål det her gjelder, kan kort sies: Kjernen i prinsippet om autonom konvensjonstolkning må anses som et nødvendig utslag av formålet med selve EMK, nemlig etablering av en felles europeisk minstestandard av materiell karakter, uavhengig av hvilket innhold den enkelte stat velger å legge i et motsvarende begrep i intern rett, eksempelvis « criminal"/"strafferettslig », jf. Danelius (1997), s. 58-59. Prinsippet ses formulert og anvendt i tidlig praksis fra Kommisjonen, men da i andre sammenhenger enn det som her er aktuelt.

Når det gjelder den rettsutvikling som særlig har interesse her, utviklingen av det autonome innhold i « criminal charge » (og « criminal » i det hele), skjøt denne fart gjennom EMD-praksis først et godt stykke ut i 1970-årene, jf. det som ovenfor er sagt om Engel-dommens (fra 1977) sentrale betydning. Av mange grunner tok det lang tid før EMD ble en viktig faktor i håndhevelsen av EMK-systemet, og dermed i selve rettsutviklingen. Som illustrasjon nevnes at pr. 1970 hadde således EMD i realiteten bare sluttbehandlet 7 (syv) saker totalt sett.

Som en ytterligere indikasjon på når og hvor raskt rettsutviklingen skjedde, kan nevnes at da professor Frede Castberg utga den første samlede norske kommentar til EMK i 1970, la han til grunn at artikkel 6-garantiene i saker om « criminal charge » fikk anvendelse « i straffesaker », og « først når det foreligger en tiltalebeslutning », jf. « Den europeiske konvensjon om menneskerettighetene », 1970, s. 111 flg. Castberg hadde på dette tidspunkt fulgt den europeiske rettsutvikling på nært hold som norsk medlem av Kommisjonen i 10 år.

j) *Ordlydsargumentet og bestemmelsens struktur*

Bestemmelsen i SP artikkel 14 nr. 7, som P7-4 nr. 1 ble utformet på bakgrunn av, har slik engelsk ordlyd:

**«No one shall be liable to be tried or punished again for an offence [for which he has already been finally convicted or acquitted in accordance with the law and penal procedure of each country.]»**

Bestemmelsen i P7-4 som her er av interesse har slik autentisk utforming på engelsk:

**« No one shall be liable to be tried or punished again in criminal proceedings under the jurisdiction of the same State for an offence [for which he has already been finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that State.]»**

Den offisielle norske oversettelsen av P7-4 på dette punkt, som også er gjengitt i plenumsdommen, er slik:

**« Ingen skal kunne bli stilt for retten eller straffet på ny i en straffesak under den samme stats dømsmyndighet, [for en straffbar handling som han allerede er blitt endelig frikjent eller domfelt for i samsvar med loven og rettergangsordningen i straffesaker i denne stat]. »**

I de tre konvensjonstekst-sitatene ovenfor har flertallet markert en del av ordlyden med [...] (klammetegn), dels for å illustrere bestemmelsens struktur, og dels for å vise den store grad av likhet ordlydsmessig mellom SP artikkel 14 nr. 7 og P7-4, særlig hva angår siste del av bestemmelsen.

Den rettsoppfatning som uttrykkes i plenumsdommen med hensyn til P7-4 hva gjelder rekkefølge-spørsmålet bygger på noen sentrale utgangspunkter når det gjelder bestemmelsens

struktur og den juridiske så vel som den språklige betydning av noen nøkkelbegrep. Slik førstvoterende tolker bestemmelsen i P7-4 reguleres forbudet mot gjentatt straffeforfølgning hva angår sak nr. 1 på det her avgjørende punkt av bestemmelsens siste del: « for which he has already been finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that State."/"/for en straffbar handling som han allerede er blitt endelig frikjent eller domfelt for i samsvar med loven og rettergangsordningen i straffesaker i denne stat.» Dette innebærer, mener førstvoterende, at « forbudet mot dobbelt straff » etter ordlyden bare gjelder « i de tilfelle den første saken har vært behandlet som straffesak etter intern rett.» Og, i reformulert versjon: Det følger « direkte av ordlyden » i P7-4 « at den reaksjon som utløser forbudet mot dobbeltstraff, må være ilagt i straffesaks former etter intern rett. »

Motsvarende, framgår det av førstvoterendes premisser, reguleres kravet til sak nr. 2 på dette punkt i bestemmelsens første del gjennom formuleringen « tried or punished again in criminal proceedings"/"/stilt for retten eller straffet på ny i en straffesak ». Om sak nr. 2 i dette henseende heter det således: « Konvensjonsteksten inneholder ikke for den nye forfølgning noen tilsvarende henvisning til intern rett. Denne forskjell i uttrykksmåte tilsier at spørsmålet om hva som er å anse som en ny straffesak, må avgjøres ut fra en autonom konvensjonstolkning. Det foreligger ikke noen avgjørelse fra konvensjonsorganene som tar uttrykkelig stilling til spørsmålet om ny straffesak (« criminal proceedings ») må forstås på samme måte som straffesiktelse (« criminal charge ») i artikkel 6 nr. 1. Folkerettslig teori har imidlertid besvart spørsmålet bekreftende ... ».

Etter flertallets syn bygger rettsoppfatningen i plenumsdommen hva gjelder rekkefølgespørsmålet på flere misforståelser, herunder med hensyn til bestemmelsens struktur og betydningen av « in criminal proceedings » i den bindende konvensjonstekst. Slik flertallet tolker P7-4 vedrørende dette spørsmål, inneholder bestemmelsens første del (før klammetegn) de grunnleggende elementer i forbudet mot gjentatt straffeforfølgning med felles innhold for *både* sak nr. 1 og sak nr. 2, herunder kravene til sakens karakter og behandlingsmåte. Når det gjelder den del av ordlyden som førstvoterende tillegger avgjørende vekt, « in accordance with the law and penal procedure of that State."/"/i samsvar med loven og rettergangsordningen i straffesaker i denne stat. », gir denne bare tilsynelatende støtte for førstvoterendes konklusjon. I realiteten inngår denne del av bestemmelsen i reguleringen av en helt annen problemstilling, nemlig spørsmålet om forbudet mot gjentatt straffeforfølgning skal ha internasjonal eller bare nasjonal rekkevidde: Dersom en person er endelig dømt eller frifunnet for en strafferettslig anklage i stat A, er dette til hinder for ny sak om samme forhold i stat B?

En mulig medvirkende faktor til misforståelse med hensyn til bestemmelsens struktur, og i neste omgang innhold, er en viss mangel på presisjon i den offisielle norske oversettelse av « *in criminal proceedings* ». Som før nevnt er den engelske (og franske) ordlyd avgjørende ved uoverensstemmelse. Når « in criminal proceedings » er oversatt til « *i en straffesak* », kan dette gi opphav til misforståelse i flere retninger, i det språklig og juridisk fokus dermed lett festes på antallet **en** (den ene, nemlig sak nr. 2). På engelsk-amerikansk er utgangspunktet imidlertid rent språklig at man benytter bøyingsmønsteret *en* (*a/one*) « *criminal proceeding* » og *to/flere* « *criminal proceedings* », jf. « *Black's Law Dictionary, Fifth Edition* », 1979, s. 337, og for øvrig sitatet fra Dressler ovenfor, som illustrerer bøyingsmåten som nevnt. Nå er det imidlertid på det rene at man i engelskspråklig juridisk teori og rettspraksis også benytter « *criminal proceedings* » om saksbehandlingen i én enkelt sak. Særlig gjelder dette der man omtaler saksbehandlingen i flere organer/instanser under ett, men også der man kun har for øye (hoved)forhandlingen i en bestemt sak på et bestemt trinn, jf. som eksempel på dette avsnitt 44 i EMDs dom i Gradinger-saken ( EMD-1990-15963 ).

Det kan for øvrig vises til at man særlig i den svenske, men til en viss grad også i den danske, oversettelsen av P7-4 på det punkt det her gjelder, har kommet den autentiske konvensjonstekst nærmere enn i den norske. I den svenske oversettelsen brukes uttrykket « på nytt i en brottmålsrättegong ». I den danske oversettelsen heter det « skal ingen i en straffesag på ny... » I begge tilfeller, men av litt ulike grunner, kommer man den autentiske tekst nærmere fordi tanken ikke så lett ledes mot den misforståelse at 1. og 2. sak med hensyn til rettergangsform er regulert i ulike deler av bestemmelsens ordlyd.



Som flertallet kommer tilbake til må begrepet « in criminal proceedings » i P7-4 forstås som karakteriserende for både sak 1 og sak 2 i den sammenheng som her drøftes, og for øvrig innholdsmessig fastlegges ut fra en autonom konvensjonstolkning.

k) *Teoriargumentet: Nowaks kommentar til SP artikkel 14 nr. 7*

I plenumsdommen påberoper førstvoterende som støtte for sitt tolkningsresultat med hensyn til rekkefølgen/betydningen av intern rett en uttalelse hos Nowak, op. cit., s. 272. Den påberopte uttalelse er ikke gjengitt eller nærmere identifisert. Nowaks kommentar til SP artikkel 14 nr. 7 kaster lys over flere aktuelle spørsmål ved tolkningen også av P7-4, og gjengis her i sin helhet, med unntak av fotnotene:

**«12. The Principle of «ne bis in idem» (para. 7)**

**79 The principle of « ne bis in idem », i.e., *res judicata*, or the prohibition of double jeopardy is not found in the 1954 HRCComm draft or Art. 6 of the ECHR. It was set down in Art. 14(7) of the Covenant at the initiative of Italy and Japan. Subsequently, it was adopted in Art. 8(4) of the ACHR and Art. 4 of the 7th AP to the ECHR.**

**80 The discussions that took place in 1959 in the 3d Committee of the GA show that its specific formulation was the subject of lengthy debates. The Italian-Japanese draft had merely contained the principle that « [n]o one shall be tried twice for the same offence.» At the initiative of Ceylon, Canada and Pakistan, various amendment proposals were introduced, which led to a motion supported by seven States that came quite close to the text finally adopted. (her angis note 213 i teksten, flertallets tilføyelse) According to these seven States, the term « *finally convicted or acquitted* » signified that all ordinary methods of judicial review and appeal had been exhausted and that all waiting periods had expired. This definition was, however, not adopted in the text in order to avoid overloading it with interpretive explanations. Instead, a proposal by Ecuador to append the passage « in accordance with the law and penal procedure of each country » was approved by a narrow majority.**

**81 According to Art. 14(7), the principle of « ne bis in idem » prohibits a person from being *tried or punished again* (« *etre poursuivi ou puni* ») for *an offence* (« *une infraction* ») for which he has already been *finally convicted or acquitted* (« *acquitté ou condamné par un jugement définitif* »). The latter requirement, however, relates only to a conviction or acquittal *in accordance with the law and penal procedure of each country* (« *conformément à la loi et à la procédure pénale de chaque pays* »). An acquittal in another State that does not correspond to the legal system of the (her går framstillingen fra s. 272 til s. 273, flertallets tilføyelse)**

**State concerned thus does not lead to application of « ne bis in idem ». In *A.P. v. Italy*, the Committee interpreted the principle of « ne bis in idem » as having no effect whatsoever on proceedings in other States; (her angis note 219 i teksten, flertallets tilføyelse) however, this interpretation is in my opinion too general and too absolute.**

**In many States, a *new criminal trial* is permissible under extraordinary circumstances, even to the detriment of an acquitted or already convicted person. Reasons include, above all, serious procedural flaws (forging of documents, bribing of witnesses or the judge, etc.) or the existence of new or newly discovered facts. For this reason, the Committee of Experts of the Council of Europe suggested that reservations be submitted here, which was complied with by several Western European States. An analogous restriction was adopted in Art. 4(2) of the 7th AP to the ECHR. In its General Comment on Art. 14, however, the Committee took the stance that a new criminal trial justified by exceptional circumstances does not represent a violation of the principle of « ne bis in idem ». Nevertheless, its request that States reconsider their reservations in light of this interpretation has not yet been followed by any government. »**

I tillegg til de opplysninger som framgår av sitatet med hensyn til ordlydshistorikken, gjengis fra

note 213 i Nowaks framstilling (på s. 272) forslaget fra syvstats-gruppen som « came quite close to the text finally adopted »:

**« No one shall be liable to be tried or punished again for the same offence for which he has finally been convicted or acquitted. »**

Som det framgår av Nowaks redegjørelse, skriver tilføyelsen av « in accordance with the law and penal procedure of each country » seg fra et seint stadium i forberedelsene og, viktigere: Tilføyelsen tok sikte på å regulere i hvilken stat den anklagede i sak 1 måtte ha blitt « finally convicted or acquitted », det vil si om bestemmelsen skulle gis internasjonal rekkevidde mellom konvensjonsstatene eller være begrenset til nasjonalt nivå. Med bakgrunn i den tvetydighet som likevel gjensto etter vedtakelsen av bestemmelsen i samsvar med forslaget fra Ekvador, kom det til den tvist om forståelsen som omtales av Nowak. Av fotnote 219 til Nowaks redegjørelse framgår vedrørende denne sak at FNs Menneskerettighetskomité, da saken ble behandlet der i 1986, blant annet uttalte:

**« [A]rticle 14(7) ... does not guarantee ne bis in idem with regard to the national jurisdictions of two or more States. The Committee observes that this provision prohibits double jeopardy only with regard to an offence adjudicated in a given State. »**

Til grunn for denne sak lå for øvrig et tilfelle der en italiensk borger, etter å ha blitt endelig domfelt i Sveits, deretter var blitt tiltalt for samme forhold i Italia.

Flertallet kan etter dette ikke se at det i Nowaks framstilling er holdepunkt eller støtte for den rettsoppfatning førstvoterende i plenumsdommen målbærer når det gjelder det rekkefølgespørsmål som her behandles.

Derimot gir redegjørelsen støtte for å bygge på at formuleringen « in accordance with the law and penal procedure of each country » i relasjon til SP artikkel 14 nr. 7 kun var ment å regulere spørsmålet om bestemmelsen skulle ha internasjonal eller nasjonal rekkevidde.

1) *Vedtakelsen av P7-4. « Explanatory report ».*

Spørsmålet om nasjonal eller internasjonal rekkevidde byr ikke på tvil etter P7-4, fordi denne bestemmelsen uttrykkelig begrenser anvendelsen av forbudet mot gjentatt straffeforfølgning til « in criminal proceedings under the jurisdiction of the same State » (derimot inneholder andre konvensjoner bestemmelser om straffedommers internasjonale rettskraft). Med en utvetydig jurisdiksjonsbestemmelse som nevnt, synes det langt på veg overflødig at man dertil har videreført SP - bestemmelsens ordlyd « in accordance with the law and penal procedure », men med angivelsen « of that State » i stedet for « of each country ». Utover å utgjøre en ytterligere presisering av et spørsmål som har vært uklart etter SP artikkel 14 nr. 7, kan flertallet vanskelig se at denne del av ordlyden i P7-4 har noen selvstendig rettslig funksjon, bortsett fra i to mulige sammenhenger, jf. neste punkt.

Som før nevnt ga Europarådet kort tid etter vedtakelsen av P7 ut en såkalt « Explanatory report » (1985), som inneholder opplysninger om forberedelsene til og den formelle behandling av protokollen, så vel som « forklarende bemerkninger » til de enkelte bestemmelser. En slik rapport utgjør ikke noen rettskilde av betydelig vekt, men kan likevel inneholde opplysninger og synspunkter av rettslig interesse, jf. nærmere om det rettskildemessige aspekt Aall, op. cit., s. 24-25. Fra denne « Explanatory report » gjengis her de avsnitt som angår P7-4 nr. 1, i det avsnittene 30, 31 og 33 (om gjenopptakelse og forholdet til EMK artikkel 15) er uten interesse:

**« 26. This article embodies the principle that a person may not be tried or punished again in criminal proceedings under the jurisdiction of the same state for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted (*non bis in idem*).**

**27. The words « under the jurisdiction of the same state » limit the application of the article to the national level. Several other Council of Europe conventions, including the European Convention on Extradition (1957), the European Convention on the International Validity of Criminal Judgments (1970) and the European Convention on the Transfer of Proceedings in Criminal Matters (1972), govern the application of the**

principle at international level.

**28. It has not seemed necessary, as in Articles 2 and 3, to qualify the offence as « criminal ». Indeed, Article 4 already contains the terms « in criminal proceedings » and « penal procedure », which render unnecessary any further specification in the text of the article itself.**

**29. The principle established in this provision applies only after the person has been finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of the state concerned. This means that there must have been a final decision as defined above, in paragraph 22.**

-----

**32. Article 4, since it only applies to trial and conviction of a person in criminal proceedings, does not prevent him from being made subject, for the same act, to action of a different character (for example, disciplinary action in the case of an official) as well as to criminal proceedings. »**

Slik flertallet oppfatter kommentarene, gis i avsnitt 26 sammenholdt med avsnitt 32 en sammenfatning av hovedelementene i forbudet mot gjentatt straffeforfølgning, og da slik at « in criminal proceedings » klart omfatter både sak 1 og sak 2. I avsnitt 27 omtales jurisdiksjonsbestemmelsen, og i avsnitt 28 (jf. avsnitt 32) framheves at forbudet bare gjelder i strafferettslige saker. I denne forbindelse brukes « penal procedure » til å belyse vilkåret om strafferettslig karakter. Uttalelsen i avsnitt 29 viser etter flertallets syn en kontinuitet i forhold til ordlydshistorikken bak SP artikkel 14 nr. 7. Ordlyden « in accordance with the law and penal procedure » settes i sammenheng med at den reaksjon som utløser forbudet må være endelig, jf. redegjørelsen hos Nowak. Henvisningen til avsnitt 22 gjelder for øvrig kun de nærmere vilkår for å anse en avgjørelse endelig/rettskraftig.

Flertallet kan ikke se at det i uttalelsene i « Explanatory report » finnes argumenter for det syn plenumsdommen uttrykker med hensyn til rekkefølgens betydning, ei heller argumenter som taler mot flertallets syn i samme spørsmål.

m) *Øvrig juridisk teori.*

Flertallet har gjennomgått de juridiske framstillinger som det for øvrig er referert til i plenumsdommen, det vil si van Dijk og van Hoof (1998); Harris, OBoyle og Warbrick (1995) samt Danelius (1997). Med grunnlag i de respektive forfatters kommentarer til P7-4 mener flertallet å måtte konstatere at det ikke hos noen av disse forfattere, verken direkte eller indirekte, omtales som et vilkår at sak nr. 1 må være behandlet som straffesak etter intern rett. Tvert i mot sies det uttrykkelig, eller forutsettes klart, at uttrykket « in criminal proceedings » tolket autonomt er den avgjørende karakteristikk både i forhold til sak 1 og sak 2.

Til illustrasjon gjengis kommentaren til P7-4 nr. 1 hos van Dijk og van Hoof, s. 690-691, i sin helhet:

#### **« 25.1 Criminal Proceedings**

**The principle that nobody may be tried or punished again is limited to « criminal proceedings ». In the *Gradinger Case* the applicant had been convicted and punished by a criminal court. Subsequently the administrative authorities imposed a fine on him. The latter punishment was based on the same facts as the former. The applicant complained that the decision of the administrative authorities amounted to a violation of Article 6 of the Convention and Article 4 of Protocol No. 7. Thus, the Court had to assess whether Article 6 did apply to the administrative proceedings. It answered this question in the affirmative with reference to the criteria developed in its case-law. With regard to Article 4 of Protocol No. 7 the same question could have arisen. However, with regard to Article 4 the Court took the existence of the « criminal proceedings » for granted. Thus, it may be concluded that the notion of « criminal » in Article 4 of Protocol No. 7 is identical to the term « criminal » in Article 6 of the Convention.**

Article 4 only applies to criminal proceedings under the jurisdiction of one and the same State, thus limiting its scope to the national level. It, therefore, still allows that a person is punished more than once for the same act in two or more countries, depending on the rules on jurisdiction of the States involved. Although the Council of Europe had already, by adopting three Conventions, given a certain international scope to the *ne bis in idem* principle, this in itself was considered an insufficient ground for laying down an unconditional, internationally applied *ne bis in idem* principle.

#### 25.2 An Offence for Which he has Already been Finally Acquitted or Convicted

In the *Gradinger* Case the question arose whether the « offence » the applicant had been tried and punished for by the criminal court - causing death by negligence, while driving his car - concerned the same « offence » as his subsequent conviction for driving under the influence of alcohol by the administrative authorities. The former offence constituted a violation of the Criminal Code and the latter came under the Road Traffic Act. The relevant provisions differed with regard to their nature and purpose. Nevertheless, the Court reached the conclusion that Article 4 of Protocol No. 7 did apply and had been violated. It appeared to be crucial in the Court's view that the decision of the criminal court under the Criminal Code and the decision of the administrative authorities under the Road Traffic Act « were based on the same conduct ».

Paragraph 1 of Article 4 further provides that the *ne bis in idem* principle is only applicable if the conviction or acquittal has become final. Here again, just as in the preceding Article 3, a decision is to be considered final « if, according to the traditional expression, it has acquired the force of *res judicata* ». This is the case when it is irrevocable, that is to say when « no further ordinary remedies are available or when the parties have exhausted such remedies or have permitted the time-limit to expire without availing themselves of them ».

Det er etter flertallets syn ikke mulig i denne framstilling å se spor av den rekkefølge-tankegang som førstvoterende i plenumsdommen mener følger « direkte av ordlyden ». Tvert i mot knyttes drøftelsen av de sentrale spørsmål til « in criminal proceedings » for straffeforfølgningen i sin helhet. På tilsvarende måte forholder det seg så langt flertallet kan se i framstillingen hos Harris, OBoyle og Warbrick:

« Article 4 of the Seventh Protocol incorporates the principle *ne bis in idem*. In other terms it protects freedom from double jeopardy. The question whether freedom from double jeopardy is guaranteed by Article 6 of the Convention has been left open by the Commission. Article 4 is restricted to acts within the same jurisdiction; it does not prevent a person being convicted of the same offence in different jurisdictions. Nor does it prevent a person being made the subject of proceedings of a different character, eg disciplinary proceedings, as well as criminal proceedings within the same jurisdiction. The term « criminal » will presumably be given the meaning that it has under Article 6 of the Convention. Article 4 applies only in respect of « final » convictions, the meaning of which has been considered above under Article 3, Seventh Protocol. Exceptionally, a case may be re-opened consistently with Article 4(1), « in accordance with the law and penal procedure of the state concerned if there is evidence of new or newly discovered facts, or if there has been a fundamental defect in the previous proceedings, which could affect the outcome of the case » (Article 4(2)). No derogation from Article 4 is permitted under Article 15, Convention (Article 4(4), Seventh Protocol). »

Det bemerkes for øvrig at framstillingen ovenfor er skrevet før EMDs dom i *Gradinger*-saken (EMD-1990-15963), jf. forbeholdet knyttet til uttrykket « criminal » i henholdsvis artikkel 6 (« criminal charge ») og P7-4 (« criminal proceedings »), sml. uttalelsen hos van Dijk og van Hoof.

Heller ikke i nordisk juridisk teori har flertallet funnet indikasjoner på at forbudet mot gjentatt straffeforfølgning oppfattes å være betinget av at første avgjørelse er truffet i straffesaks former etter intern rett. Foruten Danelius, op.cit., s. 359-360, vises til Lorenzen, Rehof og Trier, op. cit. s.504-505. Det kan for øvrig nevnes at i sistnevnte framstilling oversettes « criminal proceedings » med «

strafferetssaker », overensstemmende med det flertallet har uttalt ovenfor.

As forsvarer, adv. Danielsen, har under prosedyren vist til 2 svenske underrettsavgjørelser som gjelder forholdet mellom svensk tilleggsatt og EMK artikkel 6, samt forbudet mot gjentatt straffeforfølgning. I skattesak avgjort av Göteborg länsrett ved dom av 24.06.1999 ble ilagt tilleggsatt opphevd under henvisning til at vedkommende tidligere var straffedømt for samme forhold, blant annet under henvisning til P7-4. I straffesak avgjort av Mölnåls tingsrätt ved « slutligt beslut » av 16.09.1999 ble straffesak vedrørende skattebedrageri avvist fordi sak om tilleggsatt for samme forhold ikke var endelig avgjort, blant annet under henvisning til P7-4. Det er opplyst at begge disse avgjørelsene er påanket. De svenske avgjørelsene nevnes her utelukkende som illustrasjon på at plenumsdommens rettsoppfatning med hensyn til betydningen av rekkefølgen og intern rett ikke kan gjenfinnes i det materialet flertallet har hatt tilgjengelig.

n) *Konvensjonsorganenes praksis vedrørende P7-4*

Flertallet er ikke kjent med at EMD har avsagt realitetsdom vedrørende P7-4 i andre tilfeller enn de to avgjørelsene omtalt i plenumsdommen, Gradinger mot Østerrike (1995) ( EMD-1990-15963 ) og Oliveira mot Sveits (1998) ( EMD-1994-25711 ). Det finnes en del ytterligere praksis fra Kommisjonen og EMD i avgjørelser om avvisning eller henvisning av klagen til full domstolsbehandling, hvis innhold ikke er nærmere kjent, og iallefall vil være av underordnet betydning i forhold til EMD-dommer.

I begge de to saker EMD har avgjort ved dom, ble den første strafferettslige reaksjon ilagt gjennom ordinær straffesak etter intern rett. Tilsynelatende kunne dette tyde på at det etter EMDs tolkning av P7-4 gjelder et slikt rekkefølge-krav som plenumsdommen gir uttrykk for. En slik slutning er det imidlertid ikke grunnlag for, heller ikke basert på avgjørelsene fra EMD isolert sett.

Med grunnlag i en gjennomgang av de to nevnte sakene behandlet av konvensjonsorganene, bemerkes om dette: Det pekes først på at flertallet i dette materialet ikke i noen sammenheng kan se omtalt eller forutsatt som vilkår for anvendelse av P7-4 at første (endelige) avgjørelse må være truffet i straffesaks former etter intern rett. Dersom rekkevidden av forbudet i P7-4 etter EMDs syn var begrenset til tilfeller der første strafferettslige reaksjon var blitt ilagt i straffesaks former etter intern rett, ville det kunne forventes en direkte eller iallefall mer indirekte konstatering av at vilkåret var oppfylt. Dette gjelder selv om det skulle være aldri så klart at et slikt eventuelt vilkår var oppfylt i den enkelte sak, og selv om det hersket enighet mellom partene om at så var tilfellet.

Det knytter seg i denne sammenheng også en viss interesse til det forbehold (reservasjon) som Østerrike tok ved ratifisering av P7-4, og som var påberopt i Gradinger-saken ( ( EMD-1990-15963 ) som grunnlag for ikke å gi klageren medhold på dette punkt (her gjengitt fra Gradinger-dommen ( EMD-1990-15963 ), avsnitt 29):

**« Articles 3 and 4 (P7-3, P7-4) exclusively relate to criminal proceedings in the sense of the Austrian Code of Criminal Procedure. »**

EMD fant forbeholdet ugyldig, med grunnlag i at erklæringen ikke oppfylte konvensjonens vilkår for slike reservasjoner. Man kan således ikke trekke noen klare slutninger fra forbeholdets innhold og påberopelsen i Gradinger-saken ( EMD-1990-15963 ) til det rekkefølgespørsmål som her omtales. Det er likevel naturlig å anta at om EMD tolket P7-4 slik at rekkefølgespørsmålet er relevant, ville dette kommet til uttrykk. Noe moment av nevneverdig vekt er dette isolert sett ikke.

Av større betydning er EMDs angivelse av *formålet* med P7-4, særlig sett på bakgrunn av domstolens autonome tolkning av « criminal », som i ulike sammenhenger tillegges et felles innhold, eksempelvis « criminal charge », « criminal offence », « criminal proceedings » m.v.

I Gradinger-dommen ( EMD-1990-15963 ), avsnitt 53, bemerker EMD at

**« the aim of Article 4 of Protocol No. 7 (P7-4) is to prohibit the repetition of criminal proceedings that have been concluded by a final decision. »**

Av dette ser man at EMDs spesifikke formålsangivelse for P7-4 er helt generell, og uten noen form for forbehold knyttet til rekkefølgen med hensyn til « the repetition of criminal proceedings ». Videre framstår det som klart at « criminal proceedings » er det felles karakteriserende element for

sak 1 og sak 2.

Det er i forlengelsen av dette vesentlig å fastlegge innholdet i « criminal proceedings ». I Gradinger-saken ( EMD-1990-15963 ) var det bestridt av Østerrike at den administrativt ilagte sanksjon (nr. 2) kunne anses som en « criminal charge ». I denne forbindelse uttalte EMD, avsnitt 36, blant annet:

**« Like the Commission, the Court notes that, although the offence in issue and the procedures followed in the case fall within the administrative sphere, they are nevertheless criminal in nature... These considerations are sufficient to establish that the offence of which the applicant was accused may be classified as « criminal » for the purposes of the Convention. »**

Uttalelsen ovenfor må sees i sammenheng med EMDs uttalelse, i avsnitt 44, om klagerens rett til overprøving var blitt oppfylt gjennom forvaltningsdomstolens ankebehandling:

**« The powers of the Administrative Court must be assessed in the light of the fact that the court in this case was sitting in proceedings that were of a criminal nature for the purposes of the Convention. »**

Slik flertallet etter dette forstår EMDs praksis med hensyn til forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i P7-4, er det uten avgjørende betydning om den første strafferettslige reaksjon er ilagt i straffesaks former etter intern rett. Det bemerkes særskilt at selv om det tilsynelatende gjør seg gjeldende visse ulikheter med hensyn til rettsoppfatning når man sammenligner Gradinger- og Oliveira-dommene ( EMD-1990-15963 ) og ( EMD-1994-25711 ), gjelder dette andre spørsmål enn det som her behandles, jf. Oliveira-dommen ( EMD-1994-25711 ) avsnitt 25-28 (flertallet i dette henseende) sammenholdt med det dissenterende votum fra dommer Repik.

*o) Sammenfatning og konklusjon med hensyn til rekkefølgens betydning*

Etter ovenstående gjennomgang konkluderer flertallet med at forbudet mot gjentatt straffeforfølgning også får anvendelse der den første (endelige) strafferettslige reaksjon ikke er ilagt i straffesaks former etter intern rett. Dette innebærer at flertallet på dette punkt bygger på en rettsoppfatning som står i direkte motstrid med det som uttales av førstvoterende i plenumsdommen.

Det tolkningsresultat som kommer til uttrykk i plenumsdommen strider for det første mot et av de mest sentrale generelle konvensjonsformål: Å sikre en felles europeisk minstestandard når det gjelder vern for de menneskerettigheter konvensjonen omfatter. Det kanskje viktigste rettslige instrument til oppnåelse av denne målsetning er prinsippet om autonom konvensjonstolkning. Tolkningsresultatet i plenumsdommen står dermed på et avgjørende punkt også i strid med dette prinsipp, som nettopp skal forhindre at den enkelte stat gjennom intern lovgivning undergraver eller forringer individets rettsvern etter konvensjonen.

Å legge avgjørende vekt på den rekkefølge hvormed to strafferettslige reaksjoner er ilagt, strider også mot de særskilte formål som P7-4 bygger på, herunder å forhindre at borgeren utsettes for slike belastninger og risiki som en « repetition of criminal proceedings » angående samme forhold vil kunne medføre.

Heller ikke er det i samsvar med bestemmelsens (P7-4 nr. 1) forhistorie, struktur eller ordlyd å innfortolke et vilkår om at sak nr. 1 etter intern rett har vært behandlet som straffesak. Hensynet til språklig og innholdsmessig konsekvens trekker i samme retning. Det sees heller ikke å foreligge støtte for en slik rettsoppfatning verken i juridisk teori eller konvensjonsorganenes praksis.

Slik flertallet forstår det foreliggende rettskildematerialet, må det konkluderes med at forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i P7-4, når de øvrige vilkår er oppfylt, også får anvendelse der den første strafferettslige reaksjon ikke er ilagt i straffesaks former etter intern rett.

*p) Øvrige vilkår etter P7-4*

Når det gjelder forholdet mellom artikkel 6 («criminal charge») og P7-4 («criminal proceedings»), kan flertallet ikke se at det er grunnlag for tvil med hensyn til at det autonomt fastlagte innholdet i «criminal» i all hovedsak er sammenfallende og gjennomgående i de ulike sammenhenger. Det bemerkes at P7-4 (for de stater som har ratifisert) er en integrert del av EMK, og

at EMD fastlegger det nærmere innhold i «criminal» - enten dette sikter til «charge», «offence» eller «proceedings» - «for the purposes of the Convention», jf. eksempelvis i Gradinger-dommen (EMD-1990-15963), avsnittene 36 og 44, sammenholdt med 53 og 55. I henhold til denne oppfatning vil også den (etter intern rett) administrative behandling og avgjørelse av sak som gjelder en «criminal charge"/"straffesiktelse» etter sin karakter måtte bedømmes som «criminal in nature», og utgjør dermed en «criminal proceeding» i P7-4 sin forstand. Gradinger-dommen (EMD-1990-15963) bygger direkte og reservasjonsløst på en slik oppfatning. Oliveira-dommen (EMD-1994-25711) gjør ingen endring i dette. Ligningsmyndighetens behandling og avgjørelse av sak om forhøyet tilleggsatt må på denne bakgrunn anses å utgjøre en «criminal proceeding» i denne sammenheng.

Det er først gjennom en endelig avgjørelse av sak nr. 1 at forbudet mot gjentatt straffeforfølgning utløses, jf. uttrykksmåten «for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted». I dette ligger at avgjørelsen er rettskraftig, det vil si ikke lenger kan angripes gjennom bruk av ordinære rettsmidler. Det gjelder ikke i denne sammenheng noe vilkår om at tilgjengelige rettsmidler eller klageadgang rent faktisk er benyttet, og heller ikke er det et vilkår at vedkommende har bestridt riktigheten av anklagen. Også et endelig førsteinstansvedtak i en (etter intern rett) forvaltningsprosess kan således utløse forbudet etter P7-4. Det vises ellers til van Dijk og van Hoof, s. 691 (gjengitt ovenfor). I nærværende sak ble et eventuelt forbud mot gjentatt straffeforfølgning utløst da overligningsnemndas vedtak av 22.02.1995 ble endelige. Verken A eller B angrep de aktuelle vedtak rettslig.

Forbudet i P7-4 får bare anvendelse der straffeforfølgning nr. 2 gjelder samme «offence» som i den første, endelig avgjorte sak. Hvorvidt dette vilkår om identitet knytter seg til samme faktiske/fysiske handling eller til den rettslige karakteristikk av (ulike sider ved) handlingen, er en klassisk diskusjon i læren om «double jeopardy"/"ne bis in idem». På dette punkt synes det å være en viss spenning mellom EMDs dommer i Gradinger- og Oliveira-sakene. Det er imidlertid ikke nødvendig å gå nærmere inn på dette spørsmål, da flertallet finner det klart at nærværende straffesak oppfyller kravet til identitet i P7-4, sett i forhold til sakene avgjort av overligningsnemnda for As og Bs vedkommende. Det bemerkes for øvrig i denne sammenheng at det ikke sees grunnlag for på generelt grunnlag å begrense rekkevidden av forbudet mot gjentatt straffeforfølgning til tilfeller der sanksjon nr. 2 bygger på en annen og strengere bedømmelse av saksforholdet. Imidlertid vil den omstendighet at den ene sanksjonen forutsetter en vesensforskjellig skyldform, kunne tenkes å være av betydning. I denne sak er gjerningsbeskrivelsen i objektiv henseende for praktiske formål lik, og begge saker bygger på anklager om forsettlig forhold. Den omstendighet av bevisbyrdereglene er forskjellige, kan ikke antas å være konstituerende for forholdets karakter.

#### q) Konklusjon

Høyesterett fant ikke i plenumsdommen tilstrekkelig grunn til å ta bestemt eller endelig stilling til om P7-4 innebærer et absolutt forbud mot ileggelse av forhøyet tilleggsatt der vedkommende først var dømt til straff for samme forhold. Av premissene synes imidlertid å kunne utledes en viss skepsis stilt overfor et slikt utslag av P7-4 for norske forholds del.

Det er i plenumsdommen (avsnittet «Dobbelt straff») vist til at «(e)t sammenliknbart saksforhold er imidlertid ikke avgjort av EMD til nå», jf. den generelle uttalelsen om betydningen av at EMD-avgjørelser «bygger på et saksforhold som faktisk og rettslig kan jevnføres med det som foreligger til avgjørelse for den norske domstol», i avsnittet «Generelle synspunkter». Flertallet bemerker at dersom kravene til sammenlignbarhet trekkes svært langt i retning av identitet, vil dette lett komme i konflikt med plikten for hver konvensjonsstat, herunder domstolene, til å «sikre enhver innen sitt myndighetsområde de rettigheter og friheter» som følger av konvensjonen, jf. EMK artikkel 1. Flertallet kan vanskelig se det anderledes enn at det mellom den foreliggende sak og de sentrale EMD-avgjørelser gjør seg gjeldende en betydelig grad av parallellitet, både faktisk og rettslig. For øvrig etterlater verken det samlede rettskildematerialet generelt, eller EMDs praksis vedrørende P7-4 og artikkel 6 spesielt, et slikt rom for tvil om hvordan EMK/P7-4 nr. 1 skal forstås som ellers kunne gjøre det forsvarlig å avvente en eventuell ytterligere avklaring gjennom EMD-praksis.

I plenumsdommen er også vist til den norske tradisjon med ileggelse av administrative

sanksjoner i kjølvannet av rettskraftig straffedom, og at det kan få vidtrekkende konsekvenser om P7-4 tolkes slik at denne tradisjon ikke kan videreføres. Hensynene til ivaretagelse av norske rettslige tradisjoner og balansen mellom norsk lovgiver og norske domstoler kan vel være momenter av betydning i tilfeller der det gjør seg gjeldende kvalifisert tvil om en rettsregels innhold og anvendelse. Det framgår ovenfor hvorfor flertallet mener at så ikke er tilfellet her.

I plenumsdommen er det også vist til EMDs dom i saken *Malige mot Frankrike* (1998) (EMD-1995-27812), som blant annet, i følge førstvoterende, « viser at rettstilstanden kan være noe usikker » med hensyn til rekkevidden av forbudet mot gjentatt straffeforfølgning. Som påpekt av førstvoterende var ikke spørsmålet om mulig krenkelse av forbudet mot gjentatt straffeforfølgning etter P7-4 noe tema i *Malige-saken* (EMD-1995-27812), verken for EMD eller Kommisjonen. Slik saken forelå for EMD reiste den kun spørsmål om EMK artikkel 6 nr. 1 var krenket ved at det administrativt ilagte, lovbestemte og automatiske fradrag av førerkort-poeng - som var en direkte følge av fellende straffedom for grov fartsovertredelse - ikke kunne gjøres til gjenstand for selvstendig rettslig overprøving av en domstol med full kompetanse.

Frankrike anførte at artikkel 6 ikke fikk anvendelse, blant annet fordi sanksjonen etter intern rett var av rent administrativ karakter. EMD, etter en autonom tolkning av « criminal », konkluderte som Kommisjonen med at den aktuelle reaksjon var av strafferettslig karakter, slik at artikkel 6 nr. 1 fikk anvendelse, jf. dommen, avsnitt 31 og 34-40. EMD konkluderte deretter enstemmig som flertallet i Kommisjonen med at det ikke forelå krenkelse av retten til rettslig prøving. Begrunnelsen er primært knyttet til at avgjørelsen om poengfradrag i dette tilfellet var fullt ut avhengig av og bygget direkte på at straffedomstolen fant vedkommende skyldig i grov fartsovertredelse. Når klager i straffesaken hadde hatt full adgang til å få prøvet alle faktiske og rettslige vilkår for straffeskyld, som var sammenfallende med grunnlaget for å foreta etterfølgende poengfradrag, var det « not necessary to have a separate, additional review by a court having full jurisdiction concerning the deduction of points. », jf. dommen, avsnitt 45 - 50.

Flertallet kan etter en nærmere gjennomgang av *Malige-dommen* (EMD-1995-27812) ikke se at denne avgjørelsen i noe henseende gir grunnlag for å trekke slutninger med hensyn til innholdet i eller rekkevidden av P7-4.

Flertallet konkluderer etter dette med at samtlige vilkår for anvendelse av P7-4 nr. 1 er oppfylt. Forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i denne bestemmelsen er dermed til hinder for at A og B kan straffes etter ligningsloven kapittel 12 etter at de begge ved endelige avgjørelser er ilagt forhøyet tilleggsskatt.

## ***2. Rettsvirkningen av at forbudet mot gjentatt straffeforfølgning får anvendelse***

Konklusjonen ovenfor innebærer at overligningsnemndas vedtak fra februar 1995 om ileggelse av forhøyet tilleggsskatt med 60 % for A og B utgjør en endelig avgjørelse av en « criminal charge » truffet som ledd i en « criminal proceeding », slik disse begrep må forstås ut fra en autonom tolkning av EMK artikkel 6 nr. 1 og P7-4 nr.1. Ved de nevnte vedtak ble dermed de aktuelle strafferettslige anklager rettskraftig avgjort, og forbudet mot ny straffeforfølgning derved utløst, ut fra den rettsoppfatning flertallet bygger på hva gjelder innholdet i og rekkevidden av P7-4.

For at en domstol skal ha kompetanse til å ta stilling til realiteten i en strafferettslig anklage, er det en absolutt forutsetning at saken ikke er endelig avgjort tidligere, jf. nærmere om dette i mer generell forstand, Andenæs, « Norsk straffeprosess », bind I, 1994, s. 121 flg. Det følger av dette at dersom saken er rettskraftig avgjort, må den avvises. I og med at det er tale om en absolutt betingelse for at domstolen skal anses å ha kompetanse til å pådømme straffekravet, er det uten betydning både om avvisningsgrunnen er påberopt og om den tiltalte selv heller foretrekker en realitetsavgjørelse. Det påhviler i prinsippet domstolen av eget tiltak å undersøke om det foreligger noen avvisningsgrunn. Vilkåret om at det ikke må foreligge noen avvisningsgrunn i form av foregående rettskraftig avgjørelse, gjelder på ethvert trinn av saken.

Flertallet kan ut fra sin rettsoppfatning ikke se at det er rom for å trekke noen annen konklusjon enn at straffesaken mot henholdsvis A og B må avvises. Regelen om strafferettslige avgjørelses rettskraft som nedfelt i P7-4 nr. 1 har vært en del av norsk intern rett siden 1989. Om regelens



nærmere innhold har utviklet seg over tid, kan ikke dette medføre en annen rettslig bedømmelse i en fortsatt verserende sak.

For Bs vedkommende blir straffesaken å avvise i sin helhet.

Når det gjelder A, er situasjonen som nevnt at det foreligger en rettskraftig dom vedrørende tiltalens post 1, jf. Gulating lagmannsretts dom av 17.04.1998, sammenholdt med Høyesteretts kjennelse av 19.02.1999. Lagmannsrettens kompetanse i nærværende sak er begrenset til de forhold som ikke tidligere er rettskraftig avgjort. Slutningen i avvisningskjennelsen utformes i tråd med dette.

Det legges for øvrig til grunn at så langt saken avvises, er det unødvendig i tillegg å foreta opphevelse av byrettens dom, jf. de problemstillinger som behandles hos Andenæs, « Norsk straffeprosess, bind II », 1987, s. 64 (petit).

\* \* \*

Med bakgrunn i det ovenfor nevnte, har spørsmålet om saksbehandlingstidens lengde i relasjon til EMK artikkel 6 nr. 1 ikke aktuell interesse.

**B. Mindretallet**, ekstraordinær lagdommer Grimstad, ser slik på avvisningsspørsmålet:

Førstvoterende i plenumssaken for Høyesterett uttaler, med tilslutning fra de øvrige dommere, at det etter hans mening følger direkte av ordlyden i P7-4 nr. 1 at den reaksjon som utløser forbudet mot gjentatt straffeforfølgning må være ilagt i straffesaks former etter intern rett. Han fant det ikke nødvendig å ta standpunkt til om bestemmelsen er til hinder for at det etter at straffedom for skatteunndragelse er avsagt, blir ilagt forhøyet tilleggs�skatt for samme handling. Dertil påpeker førstvoterende at EMDs avgjørelse i saken Malige mot Frankrike ( EMD-1995-27812 ) viser at det heller ikke er åpenbart at straffedom sperrer for forhøyet tilleggs�skatt basert på samme faktiske og rettslige forhold.

Mindretallet oppfatter ikke den begrunnelse som flertallet i nærværende sak gir for en avvikende forståelse av bestemmelsen i P7-4 nr. 1 som entydig nok til å kunne forsvare at det ved avgjørelsen legges til grunn en annen rettsoppfatning enn den Høyesterett i plenum kom fram til. Etter mindretallets syn framgår det ikke av det materialet flertallet bygger på at selve teksten i bestemmelsen ikke gir et fyldestgjørende uttrykk for det som de kontraherende stater mente å fastsette som regel på området. Det vises her blant annet til det som er gjengitt fra « Explanatory report » avsnitt 29 og 32, samt avsnitt 80 og 81 i Nowaks kommentar.

Ordlyden i den formulering som til slutt ble benyttet i P7-4 nr. 1 er klar. Den sier noe mer enn det som var nødvendig om hensikten med « handling som han allerede er blitt endelig frikjent eller domfelt for i samsvar med loven og rettergangsordningen i straffesaker i denne stat » alene var å fastsette at regelen kun skulle ha nasjonal rekkevidde. Utkastet til bestemmelsen ble trolig redigert med sikte på presisjon og klarhet. Det er således rimelig grunn til å tro at selve henvisningen til « rettergangsordningen for straffesaker » er tatt inn for å angi når forbudet rammer.

Det foreliggende materialet etterlater imidlertid usikkerhet om det spørsmål som avvisningskravet i denne sak gjelder, var vurdert ved utforming av konvensjonen. Det kan lett være at det er den dynamiske og retsskapende virksomhet i EMD som forårsaker problemstillingen. Dette momentet gir imidlertid ikke grunn til å fravike den løsning som selve ordlyden i teksten gir anvisning på, jf. de fortolkningsprinsipper som førstvoterende i plenumssaken redegjør for.

EMDs praksis viser glidende overganger i det domstolen karakteriserer som straff når det gjelder administrative tiltak ilagt av vedkommende stats myndigheter med grunnlag i lovovertrødelser. Flere av tiltakene det gjelder må nødvendigvis treffes snarest mulig etter at handlingen er begått, uten at det blir tid til avklaring av alle aspekter og rettslige konsekvenser. Det vil lett oppstå tilfældigheter om slike tiltak skal sperre for etterfølgende straffeforfølgning. Forfølgning i straffesaks former sikrer en mer helhetlig og grundig vurdering enn det som kan være tilfelle ved administrative beføyelser. Dette taler for den differensiering som ordlyden i bestemmelsen gir anvisning på.

Mindretallet ser etter dette ikke grunnlag for avvisning av straffesaken mot A og B.

## II Tiltalen mot C.

### *Utgangspunkter*

Etter dette gjenstår det for lagmannsretten å ta stilling til tiltalebeslutningen så langt den gjelder tiltalte nr. 3, C. Anklagen om straffbare forhold omfatter fire poster:

*Post 8* i den endelige versjon av tiltalebeslutningen omhandler bistand i tilknytning til EP - forholdet, tidfestet til « ultimo 1986 og/eller januar 1987 ». Etter påtalemyndighetens syn må den aktuelle bistand sees som medvirkning til utarbeidelse av uriktige selvangivelser for ektefellene A for årene 1986 til 1991. Dette forhold var i tidligere versjoner benevnt post 4.

*Post 9* gjelder den opprinnelige bistand i tilknytning til Storetvedt-forholdet, tidfestet til « oktober 1987 til januar 1991 », men med virkning - etter påtalemyndighetens syn - for As og Bs selvangivelser for årene 1987 til 1991. Forholdet utgjorde tidligere post 5A.

*Post 10 A* gjelder opplysninger i brevet som C skrev på vegne av A den 31.07.1992 til ligningskontoret, i anledning varselet om at gevinsten ved salg av Storetvedt-aksjene ble ansett skattepliktig etter reglene om « selgende gruppe"/"betydelig aksjesalg ». Tidligere utgjorde forholdet post 5B.

*Post 10 B* gjelder utarbeidelse av utkast til det PM av 07.10.1992 som A og B innga som svar på ligningskontorets henvendelser av 17.09.1992. Dette var tidligere post 5C.

Det nevnes at gjerningsbeskrivelsen for samtlige fire posters vedkommende er opprettholdt uendret i den endelige tiltalebeslutning, sammenlignet med tiltalebeslutningen slik den forelå ved innledningen av annen gangs fornyet behandling for lagmannsretten - med et mindre vesentlig unntak: For EP - forholdet (post 8) er virkningen av bistanden endret fra 1986-1992 til 1986 - 1991.

Med bakgrunn i avgjørelsen om avvisning av straffesaken for As og Bs vedkommende, bemerkes at dette ikke får direkte betydning for behandlingen av tiltalen mot C. Det strafferettslige medvirkningsansvar er etter norsk rett ikke avhengig av at hovedmannen kan straffes eller faktisk blir ilagt straffansvar. Det vises om dette til Andenæs, « Alminnelig strafferett », 4. utgave, s. 303-304 og 308, samt til Husabø, « Straffansvarets periferi », 1999, s. 254 flg. Selv om de nevnte forfattere ikke uttrykkelig drøfter situasjonen når saken blir avvist for hovedmannen, må resultatet etter lagmannsrettens syn bli det samme i slike tilfeller. Imidlertid må medvirkningsansvarets uavhengige stilling i norsk rett presiseres i den retning Husabø gjør gjennom uttalelsen (s. 257):

**« Etter dette synest medverkaren sitt ansvar å vera fullt ut uavhengig av hovudgjerninga sin rettsstridige karakter. Men gjerningsskildringa i straffebodet må sjølv sagt vera oppfylt. Det kan ikkje ein medverkar gjera åleine (i så fall er han ikkje medverkar men hovudmann). Det er difor alltid eit vilkår for medverkingsansvar at det ligg føre ei hovudgjerning som (åleine eller saman med andre) oppfyller den objektive gjerningsskildringa i straffebodet. »**

### *Presentasjon av de aktuelle straffebestemmelser*

De aktuelle straffebestemmelser regulerer forhold som etter lovendring i 1992 benevnes « skattesvik"/"grovt skattesvik » eller medvirkning til samme. En ofte benyttet karakteristikkk var tidligere « skatteunndragelse ». Til dels brukes enda « skatteunndragelse », « opplysningssvikt », « informasjonssvikt », og « brudd på opplysningsplikten » som ensbetydende med lovens begrep « skattesvik ».

Ligningslovens straffebestemmelser har sin mer generelle bakgrunn i at det norske skatteforvaltningssystem er basert på selvangivelser og en alminnelig opplysningsplikt for skattyterne. Systemet bygger på at skattyter gjennom egenmelding skal sannsynliggjøre opplysningenes riktighet. Motstykket til dette er at ligningsmyndigheten plikter å bygge på skattyters opplysninger så langt disse framstår som sannsynliggjort. Ligningsmyndigheten kan i denne forbindelse anstille undersøkelser av ulike slag, og skal - som hovedregel - gi skattyter varsel med adgang til uttalelse m.v. før inngitt oppgave fravikes. Ligningsloven inneholder også andre

sanksjoner enn straff, herunder tap av klagerett, forsinkelsesavgift og tilleggsskatt.

Ligningslovens straffebestemmelser om skattesvik kan sees som en særregulering av handlinger som ellers ville blitt å bedømme etter straffeloven § 270 om bedrageri, eventuelt forseelsesbestemmelsen i straffeloven § 406. I følge Andenæs, « Formuesforbrytelsene », 1996, s. 109, omfatter bestemmelsene om skattesvik i ligningsloven en viktig gruppe av handlinger « som i og for seg fyller straffbarhetsvilkårene etter straffeloven § 270 », men som tradisjonelt bedømmes på en mildere måte. Som det heter hos Andenæs i forlengelsen av dette:

**« Den som i sin selvangivelse oppgir en inntekt på kr 150000 i stedet for kr 200000, fremkaller hos ligningsmyndighetene den villfarelse at hans inntekt ikke er større, derved forleder han dem til å utligne en for lav skatt, og derigjennom voldes det tap for stat og kommune. Alle straffbarhetsvilkår i § 270 er dermed gitt. »**

Saken her gjelder forhold som fant sted i perioden fra årsskiftet 1986/87 til høsten 1992. I løpet av denne tiden ble det i flere omganger gjort endringer i ligningslovens straffebestemmelser, som det i noen grad er nødvendig å redegjøre for. I og med at medvirkningsansvaret prinsipielt knytter seg til en hovedgjerning, nemlig skattyters inngivelse av uriktige eller ufullstendige opplysninger, må sammenhengen mellom reglene has for øyet.

Etter ligningslovens opprinnelige system var straffansvaret for skattyter som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger om egne ligningsmessige forhold samlet i § 12-1, som hadde slik utforming inntil endring ved lov 1992-04-10 nr. 32, vedtatt og ikraft 10.04.1992:

#### **§ 12-1. Straff for å gi uriktige opplysninger**

1. Den som i selvangivelse, årsoppgjør, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring til noen ligningsmyndighet, herunder tjenestemenn og engasjerte sakkyndige, forsettlig gir uriktige eller ufullstendig opplysning som kan føre til fastsetting av for lav skatt eller avgift, eller til uriktig tilbakebetaling eller nedsetting av skatt eller avgift, straffes med bøter eller med fengsel inntil 2 år eller begge deler.
2. Handling som nevnt i nr. 1 som skyldes grov uaktsomhet, straffes med bøter. Kunne handlingen ha ført til at et betydelig skatte- eller avgiftsbeløp ville bli unndratt, kan det i stedet for eller i tillegg til bøter idømmes fengsel inntil 1 år.

Inntil 10.04.1992 var reglene om medvirkning til skattyters skattesvik utformet som et selvstendig straffebud, i lovens § 12-2:

#### **§ 12-2. Medvirkning til uriktig opplysning**

1. Den som under utøvelse av næring bistår en skattyter med å sette opp selvangivelse eller regnskap eller med å utarbeide opplysninger til ligningsmyndighetene og under dette forsettlig unndrar eller søker å unndra formue eller inntekt fra å bli skattlagt eller medvirker til dette, straffes med bøter eller med fengsel inntil 3 år eller begge deler. Bistand til unndragelse av trygdeavgift til folketrygden straffes på samme måte.
2. Handling som nevnt i nr. 1 som skyldes grov uaktsomhet, straffes med bøter eller med fengsel inntil 1 år eller begge deler.
3. Er handling som nevnt i nr. 1 ikke foretatt under utøvelse av næring, er straffen bøter eller fengsel inntil 1 år eller begge deler.

Etter lovens opprinnelige ordning bortfalt adgangen til « å reise straffesak eller avsi straffedom » etter 5 år når strafferammen var bøter eller fengsel inntil 1 år eller begge deler, og for øvrig gjaldt en 10 års foreldelsesfrist, jf. (daværende) § 12-4. Dette innebærer at et eventuelt ansvar etter § 12-2 nr. 2 for grov uaktsomhet vedrørende forhold fra før 20.06.1989 vil være foreldet, i det fristavbrudd i saken fant sted ved tiltalebeslutningen av 20.06.1994.

Ved lov 1990-12-21 nr. 65, ikraft fra 01.01.1991, ble det foretatt en skjerping av ansvaret for grovere overtredelser gjennom ny § 12-4:

#### **§ 12-4.**

**Straffen ved overtredelse av bestemmelse i dette kapittelet er bøter eller fengsel i inntil 6 år**

**eller begge deler, når overtredelsen leder eller kan lede til unndragelse av et meget betydelig beløp ilignet skatt eller avgift, eller overtredelsen er utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen. Ved anvendelse av disse kriterier kan flere overtredelser ses i sammenheng.**

Ved innføringen av bestemmelsen ble det som retningslinje i forarbeidene gitt anvisning på en skattebeløps-grense rundt kr 1 mill. for så vidt gjelder « meget betydelig beløp ». Bestemmelsene i § 12-1 og § 12-2 forble ved denne lovendring uforandret.

Ved lov 1992 nr. 32 (vedtatt og i kraft 10.04.1992) ble hele straffekapittelet i ligningsloven omarbeidet. Bakgrunnen for lovrevisjonen framgår av Ot.prp.nr.21 (1991-1992), særlig s. 38 flg. Det generelle siktemål var « å oppnå enklere og mer oversiktlige bestemmelser », som et « ledd i arbeidet for å redusere mulighetene for skatte- og avgiftsunndragelser ». De materielle straffebestemmelser i ligningslovens kapittel 12 har etter dette slik utforming:

### **§ 12-1. Skattesvik.**

1. For skattesvik straffes den som forsettlig eller grovt uaktsomt
  - a) gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler, eller
  - b) utferdiger uriktig dokument når han forstår eller bør forstå at dokumentet er egnet som legitimasjon for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler, eller
  - c) overtrer lov av 14. juli 1950 nr. 10 om valutaregulering eller bestemmelser gitt i medhold av loven når han forstår eller bør forstå at overtredelsen er egnet som forberedelse for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler, eller
  - d) på annen måte vesentlig overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov.
2. Skattesvik straffes med bøter eller fengsel inntil 2 år. Medvirkning straffes på samme måte.

### **§ 12-2. Grovt skattesvik.**

1. Grovt skattesvik straffes med bøter eller fengsel inntil 6 år. Medvirkning straffes på samme måte.
2. Ved avgjørelsen av om skattesviket er grovt skal det særlig legges vekt på om handlingen kan lede til unndragelse av et meget betydelig beløp i skatt eller avgift, om handlingen er utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen, om handlingen er utført ved å misbruke stilling eller tillitsforhold eller om det foreligger medvirkning under utøvelse av næring.
3. Ved anvendelsen av kriterier i nr. 2 kan flere overtredelser ses i sammenheng.
4. Denne paragraf kommer til anvendelse også om det foreligger uvitenhet med hensyn til de momenter som gjør handlingen grov, når uvitenheten er grovt uaktsom.

Dertil ble, som ny § 12-3, gjort den endring at foreldelsesfristen, uavhengig av strafferamme, er 10 år.

Når det gjelder endringene foretatt med virkning fra 10.04.1992 bemerkes: Bestemmelsen i § 12-1 nr. 1 a, som post 10 A og B refererer til, er den grunnleggende regel, og erstattet tidligere § 12-1 og § 12-2 nr. 3.

Den tidligere ordning, der medvirkning var gjort til selvstendig straffebed, ble forlatt, og erstattet med generelle medvirkningstillegg i tilknytning til den prinsipale gjerningsbeskrivelsen. Medvirkning i næring er nå nevnt i § 12-2 som et av flere moment som kan medføre at forholdet bedømmes som grovt.

Lovens ordning, også før ligningsloven, hadde vært å knytte den objektive gjerningsbeskrivelsen med hensyn til å avgi uriktige eller ufullstendige opplysninger til en oppregning, « i selvangivelse, årsoppgjør, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring ». Etter endringene i 1992 inneholder lovteksten - hva gjelder hovedbestemmelsen i § 12-1 nr. 1 a - bare en generell angivelse: « gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger. »

Det framgår av endringslovens forarbeider, proposisjonen s. 39, at man ved revisjonen fant det riktig at ligningslovens straffebestemmelser « prinsipielt bør bygges opp mest mulig i samsvar med

bestemmelsene i den alminnelige straffelov », og at man i den forbindelse hadde « valgt å ta utgangspunkt i straffelovens bedrageribestemmelser ». Det går ikke fram av forarbeidene at man på noe punkt omtalt så langt tilsiktet å gjøre noen endring i ansvarets nærmere innhold. Det framgår ellers av proposisjonen s. 39-40 følgende når det gjelder begrunnelsen for å innføre « skattesvik » som generell betegnelse på handlinger som er straffbare etter ligningslovens kapittel 12:

**« Begrepet « skattesvik » brukes i dag i ligningsloven i § 12-3, men er for øvrig ikke brukt i lovverket. I noen grad er begrepet benyttet i teoretiske fremstillinger. Begrepet « skattesvik » betegner i hovedsak fremsetting av uriktige påstander og opplysninger, eller fortielser, i den hensikt å fremkalle eller utnytte en villfarelse hos adressaten slik at han avgir en viljeserklæring han ellers ikke ville ha avgitt... Den nærmere gjerningsbeskrivelse er gitt i lovteksten, og det er denne som skal fortolkes, ikke begrepet skattesvik i seg selv. »**

Hva gjelder utformingen av de subjektive straffbarhetsvilkår, ble ansvaret i visse henseende skjerpet. Lovens ordning var tidligere at den aktuelle skyldform (henholdsvis forsett og grov uaktsomhet) omfattet *både* det forhold at uriktig eller ufullstendig opplysning var gitt (handlingen), og at dette kunne medføre skattemessig fordel for skattyter (virkningen), jf. de respektive bestemmelser i tidligere § 12-1 og § 12-2. Ved lovendringen videreførte man forsett og grov uaktsomhet som de grunnleggende skyldformer, men bare for handlings-delen av gjerningsbeskrivelsen (« gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger »). For virknings-delen av gjerningsbeskrivelsen (omformulert uten realitetsendring til « kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler ») reduserte man skyldkravet til simpel uaktsomhet, og skjerpet derved ansvaret, jf. uttrykksmåten « når han forstår eller bør forstå ». Endringen til simpel (vanlig) uaktsomhet i forhold til hvorvidt handlingen er egnet til å oppnå skattemessig fordel må ut fra bestemmelsens ordlyd og forarbeidsuttalelsene anses å gjelde både tilfeller av forsettlige og grovt uaktsomme overtredelser for øvrig, det vil si med hensyn til handlings-delen.

*Nærmere om « uriktige eller ufullstendige opplysninger ».*

Noe skjematisk uttrykt vil en opplysning objektivt sett være « uriktig » når den ikke samsvarer med de riktige faktiske forhold. Opplysningen vil være « ufullstendig » når den isolert sett ikke avviker fra det som er den faktiske virkelighet, men likevel virker villedende eller tilslørende, f.eks på grunn av sammenhengen den oppgis i eller fordi den representerer bare en flik av en større, relevant helhet og dermed samtidig utgjør en fortielse. En slik generell karakteristikk er mest dekkende for rent faktiske opplysninger som inngår i det ligningsmessige vurderingsgrunnlag. Mange skatterettslig relevante opplysninger er imidlertid av blandet faktisk-juridisk karakter, og en rekke ligningsavgjørelser må bygge på en oppfatning av skattyters konkrete rettsstilling i henhold til regler utenfor skatteretten.

Et grunnvilkår for at noen skal kunne straffes for skattesvik er at vedkommende *objektivt* sett har gitt « uriktige eller ufullstendige opplysninger ». Dette grunnvilkår gjelder også i forhold til *fullbyrdet* medvirkning til skattesvik, noe som etter lovendringen i 1992 går direkte fram av ordlyden i § 12-1. Men også før endringen i 1992, da medvirkning var regulert i en selvstendig bestemmelse med tilhørende gjerningsbeskrivelse (§ 12-2), gjaldt i denne relasjon vilkåret om at skattyter objektivt sett måtte ha framkommet med uriktige eller ufullstendige opplysninger i forhold til ligningsmyndigheten. Det er ikke foranledning i denne sak til å gå nærmere inn på spørsmål om *forsøk* på medvirkning.

Å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger kan etter ligningsloven medføre også andre rettsvirkninger enn straff. Etter ligningsl. § 10-2 er illeggelse av tilleggs-katt blant annet betinget av at uriktige eller ufullstendige opplysninger er gitt. Gjerningsbeskrivelsen i ligningsl. § 12-2 nr. 1 før endringen i 1992 var for øvrig tilnærmet identisk med gjerningsbeskrivelsen i § 10-2 nr. 1, som er videreført uendret.

Ligningsmyndighetens adgang til å foreta endringsligning er tidsbegrenset. Når det gjelder adgangen til å foreta endringsligning til ugunst for skattyter, er fristens lengde forskjellig, avhengig av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Dersom skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, må endringssak tas opp innen 2 år etter inntektsåret, jf. ligningsl. § 9-6 nr. 3 a. Dersom skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, vil endring til skade

kunne foretas i opptil 10 år.

Som utgangspunkt må det objektive innhold i « uriktige eller ufullstendige opplysninger » antas å være i hovedtrekk sammenfallende i de ulike sammenhenger. Det må likevel tas høyde for at innholdet ikke fullt ut er identisk. Rettsvirkningen av å gi uriktig eller ufullstendig opplysning etter de ulike regler vil kunne være vesensforskjellige, og dette er relevant ved tolkningen. Se for så vidt uttalelser om dette spørsmål i Rt-1999-1087 på s. 1102 (førstvoterende, som ikke tar stilling) og s. 1110 (annenvoterende, som gir uttrykk for at det ikke kan være « mer enn gradsforskjeller mellom tolkningene »).

Bedømmelsen av om opplysningsplikten objektivt sett er oppfylt må, uansett hvilken rettsvirkning det er tale om, foretas med utgangspunkt i ligningsl. § 4-1 jf. § 4-3. I følge § 4-1 skal den opplysningspliktige « bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt.» Dette må sammenholdes med standarden i § 4-3 nr. 1: « Fullstendig selvangivelse skal inneholde spesifisert oppgave over skattyters brutto formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen.» Det kan i denne forbindelse vises til avgjørelsene i Rt-1992-1588 , Rt-1995-1883 , Rt-1997-860 , Rt-1997-1430 og Rt-1999-1087 , som alle bygger på at innholdet i opplysningsplikten i relasjon til ligningsl. § 9-6 nr. 3 a må fastlegges med grunnlag i § 4-1 og § 4-3 som nevnt. Som utgangspunkt må tilsvarende gjelde der det objektive innholdet av opplysningsplikten skal fastlegges i forhold til ligningslovens straffebestemmelser.

Det grunnleggende formålet med opplysningsplikten er å sette ligningsmyndigheten i stand til å fastsette omfanget av skattyters skatteplikt på en korrekt måte og til riktig tid. Det synes allerede av dette formål å følge at opplysningsplikten er begrenset til forhold av skatterettslig relevans. I relasjon til straffebestemmelsene tydeliggjøres dette gjennom det objektive vilkår om at opplysningssvikten må kunne « føre til skatte- og avgiftsmessige fordeler » (jf. den tidligere formulering i § 12-1 nr. 1). Av den rettspraksis som det ovenfor er vist til når det gjelder ligningsl. § 9-6 nr. 3 a, kan utledes at skattyter må gi opplysninger som er tilstrekkelige til at ligningsmyndigheten kan fange opp relevante skatterettslige problemstillinger, at opplysningsplikten etter omstendighetene krever at det gis supplerende opplysninger selv der det isolert sett er gitt korrekt informasjon, og at opplysningsplikten skjerpes der det er tale om forhold av vesentlig betydning for fastleggelsen av skatteplikten samt der en benyttet framgangsmåte for skattyter måtte framstå som tvilsom. Det kan ellers vises til Høyesteretts kjennelse av 19.02.1999 i nærværende sakskompleks, jf. førstvoterendes uttalelse om betydningen av at skattyter har vært usikker når det gjelder skattepliktens omfang (Rt-1999-på s. 229-230) og annenvoterendes presiserende uttalelse om at opplysningsplikten etter § 12-1 nr. 1 må relateres til « forhold som er relevant ut fra en riktig forståelse av skatteloven » (Rt-1999-på s. 238).

Det følger av dette at brudd på opplysningsplikten i objektiv henseende forutsetter at det rent faktisk er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger av relevans for ligningsmyndighetens vurderinger og ansettelse, basert på en korrekt materiellrettslig forståelse av de aktuelle skattebestemmelser. Dette aktualiserer spørsmålet om betydningen av at skattyter eller medvirker har hatt en uriktig forståelse av de materielle skatteregler, det vil si vært i villfarelse. Dette spørsmål er primært av betydning ved bedømmelsen av om vilkårene for subjektiv skyld er til stede.

#### *Særlig om ligningsl. § 12-2 nr. 1 før 10.04.1992*

Særreguleringen av medvirkningsansvar for skatteundragelse under utøvelse av næring står sentralt for Cs vedkommende, jf. ligningsl. § 12-2 nr. 1 slik den lød inntil 10.04.1992, jf. tiltalebeslutningens post 8 (tidligere post 4) og post 9 (tidligere post 5A).

Som nevnt ble C frifunnet i byretten for forholdene (nå) omfattet av post 8 (EP-forholdet) og post 9 (Storetvedt-forholdet, den opprinnelige bistand). Byretten kom til at § 12-2 nr. 1 ikke kunne tolkes slik at gjerningsbeskrivelsen objektivt sett omfattet den befatning man fant bevist C hadde hatt med de to forholdene. Byretten bygget for det første på at C ikke hadde hatt noen befatning med utarbeidelse av selvangivelse eller regnskap, jf. alternativet « bistår en skattyter med å sette opp selvangivelse eller regnskap ». Når det gjaldt alternativet « å utarbeide opplysninger til ligningsmyndighetene », uttalte byretten følgende om lovtolkningsspørsmålet i tilknytning til EP - forholdet:

« Etter rettens oppfatning ville man måtte tolke § 12-2 i ligningsloven, slik den lød forut for endringen av 10. april 1992, utvidende dersom det skulle legges til grunn at advokat Cs bistand til A og D i forbindelse med utarbeidelsen av salgs-/aksjonæravtalen av 29. desember 1986, (håndskrevet endret til 30. januar 1987), skulle omfattes av uttrykket « å utarbeide opplysninger til ligningsmyndighetene ». En slik utvidende fortolkning av en straffebestemmelse skal ikke foretas med mindre det er helt klare holdepunkter for dette. At domstolene er tilbakeholdende med å foreta en utvidende fortolkning på dette felt, viser avgjørelsen inntatt i Rt-1980-185 flg., særlig på side 187-188. Med utgangspunkt i denne avgjørelsen mener retten at advokat Cs bistand i forbindelse med A og Ds salg av aksjer i A/S EP til Realia A/S ikke rammes av bestemmelsen i ligningsloven § 12-2, slik den lød før lovendringen av 10. april 1992. Det bemerkes særlig i denne sammenheng at salgs-/aksjonæravtalen aldri var bestemt for ligningsmyndighetene. Reelle hensyn kunne tale for å ramme en slik form for medvirkning til skatteunndragelse som det her er tale om, men slike reelle hensyn kan ikke være tilstrekkelige når lovens ordlyd etter en naturlig tolkning tilsier at forholdet ikke rammes av den aktuelle lovbestemmelse. »

Med en tilsvarende begrunnelse konkluderte byretten med frifinnelse også vedrørende Storetvedt-forholdet (tidligere post 5A, nå post 9).

Som nevnt ble byrettens dom ved Høyesteretts kjennelse av 14.03.1996 ( Rt-1996-391 ) opphevet for disse posters vedkommende på grunn av uriktig rettsanvendelse. Etter å ha gitt en omfattende redegjørelse for bestemmelsens tilblivelseshistorie, heter det i den enstemmige kjennelsen:

« Jeg er uenig i byrettens forståelse av § 12-2 nr. 1. Det går fram av forarbeidene til den tidligere landsskattelov § 118 nr. 4 at bestemmelsen tok sikte på å ramme blant annet saksførere, revisorer, regnskapskonsulenter og andre som hjalp næringsdrivende med oppstilling av regnskap, utarbeidelse eller innsendelse av selvangivelse og « for øvrig ved ordning av sitt mellomværende med lignings- og skattevesenet », jf. det jeg tidligere har gjengitt fra Innstilling II fra Skattelovutvalget av 1947 side 25. Bestemmelsen kan ut fra forarbeidene og formålet ikke være begrenset til de tilfeller bistanden bare gjelder selve regnskapet, selvangivelsen eller opplysninger meddelt ligningsmyndighetene. Den må også omfatte bistand - herunder rådgivning - som direkte gjelder grunnlaget for og innholdet av regnskap, selvangivelse eller opplysninger til ligningsmyndighetene selv om bistandsyteren ikke medvirker ved formidling av resultatet av bistanden til ligningsmyndighetene.

C har anført at en slik lovførståelse ikke synes å være i samsvar med Høyesteretts dom inntatt i Rt-1980-185 . Saken gjaldt en daglig leder av et salgsfirma som hadde utferdiget uriktige salgsfakturaer formet som om kundene hadde kjøpt driftsmidler, mens det i virkeligheten gjaldt varer til privat bruk. Høyesterett kom i denne avgjørelsen til at utferdigelse av uriktige fakturaer ikke kunne anses som bistand etter landsskatteloven § 118 nr. 4 med oppstilling av selvangivelse eller regnskap eller med utarbeidelse av opplysninger til ligningsmyndighetene. Det ble blant annet vist til forslaget til ny ligningslov § 12-3 om vanskeliggjøring av ligningskontroll og at denne bestemmelse i forarbeidene ble omtalt som ny, jf. Ot.prp.nr.29 (1978-1979) side 127 spalte 2.

Etter mitt syn må bistand fra advokater, revisorer og andre for å tilrettelegge en skatteposisjon stå i en annen stilling enn tredjemanns utferdigelse av uriktig salgsdokument. Jeg forstår Høyesteretts dom i Rt-1980-185 slik at uriktig fakturering ikke ble ansett for å ha så nær sammenheng med de handlinger som var beskrevet i dagjeldende landsskattelov § 118 nr. 4 at bestemmelsen fikk anvendelse. Den bistand vår sak gjelder, har imidlertid som direkte formål å bidra til tilretteleggelse av inntekt i selvangivelsen og må kunne rammes av § 12-2 nr. 1. »

Lagmannsretten er bundet av Høyesteretts generelle tolkning av (tidligere) ligningsl. § 12-2 nr. 1. Høyesterett forholdt seg til og var bundet av byrettens bevisvurdering med hensyn til innholdet i

den bistand C ga. Hvorvidt Cs befatning med EP - og Storetvedt - forholdene rammes av § 12-2 nr. 1 i objektiv henseende, beror på en konkret anvendelse av rettsregelen basert på lagmannsrettens bevisvurdering.

### *Bevisvurdering og bevisbyrde*

Lagmannsrettens oppgave er i det videre å pådømme de i saken gjenværende straffekrav mot C, jf. postene 8-10B. For straffeskyld kreves i hvert tilfelle at de aktuelle straffbarhetsvilkår er oppfylt. Disse er av to slag. Oppfyller handlemåten og situasjonen for øvrig de aktuelle bestemmelsers *objektive gjerningsbeskrivelse*, f.eks å medvirke til at ligningsmyndigheten av skattyter gis uriktige eller ufullstendige opplysninger? I så tilfelle, har vedkommende også handlet med den etter straffebudet nødvendige *subjektive skyld*, det være seg forsett, grov uaktsomhet eller vanlig uaktsomhet? Basert på en nærmere fastleggelse av det rettslige innhold i de ulike vilkår, må det foretas en bevisvurdering for å ta stilling til om de enkelte vilkår rent faktisk er oppfylt.

Stillingtaken til de ulike faktiske *bevissspørsmål* skal skje utelukkende med grunnlag i den bevisførsel som er framkommet under hovedforhandlingen, jf. straffeprosessloven § 305, og ut fra prinsippet om fri bevisbedømmelse: Forklaringer fra tiltalte og vitner vurderes ut fra innhold og troverdighet, dette sammenholdes med annet bevismateriale så som skriftlige bevis, m.v., uten at det av loven følger bestemte regler eller prinsipper for hvilken vekt de ulike bevismidler skal tillegges.

I straffesaker gjelder rettsprinsippet om at rimelig og forstandig tvil skal komme en tiltalt til gode. Dette er ett utslag av den såkalte uskyldspresumsjonen, se eksempelvis Uggerud, « Erstatning etter straffeforfølgelse », 1998, kapittel VIII og s. 369 flg., samt Aall, op. cit., s. 253 flg. Prinsippet kan reformuleres til et krav om at det hos dommeren må foreligge overbevisning eller tilnærmet sikkerhet før et bestemt faktum som inngår i straffbarhetsvilkårene kan anses tilstrekkelig bevist. Det er påtalemyndigheten som har *bevisbyrden* for at betingelsene for straffeskyld foreligger, både i objektiv og subjektiv henseende. Konsekvensen av at påtalemyndigheten eventuelt ikke lykkes i å tilveiebringe et bevismateriale som for alle vilkårs vedkommende oppfyller kravet til bevis utover rimelig tvil er at den tiltalte må frifinnes.

Det har vært diskutert om påtalemyndighetens bevisbyrde er like streng for alle typer saker og alle straffbarhetsvilkår, jf. Johnsen, « Prinsippet om at tvilen skal komme tiltalte til gode i straffesaker », Jussens Venner, 1987/193 på s. 198 med videre henvisninger. Høyesterett har i Rt-1979-143 (på s. 147) uttalt at det ikke kan stilles samme krav til bevisets styrke for så vidt gjelder spørsmålet om gjerningsmannen var tilregnelig som for at tiltalte har utført handlingen omfattet av tiltalebeslutningen. Enkelte forfattere synes å mene at det også mer generelt gjelder en redusert bevisbyrde for subjektive vilkår, se Johnsen, op. cit., s. 198, eller at det i praksis iallefall rent faktisk stilles strengere krav til bevis for at tiltalte har utført handlingen enn når det gjelder skyldkravet, jf. Andenæs, « Norsk straffeprosess », bind I, s. 163. Lagmannsretten legger til grunn at det i høyden kan være tale om nyanseforskjeller i så måte.

Både når det gjelder objektive og subjektive vilkår for straffeskyld, vil bevisbedømmelsen i prinsippet ha karakter av en form for rekonstruksjon av et historisk faktum. Mens den objektive gjerningsbeskrivelse refererer til ytre hendelser, tilstander og situasjoner som i prinsippet er iakttakbare, stiller det seg anderledes når det gjelder de subjektive vilkår: Her er det tale om å rekonstruere mentale tilstander og prosesser, knyttet til kunnskap, innsikt, vilje, beslutning m.v., som prinsipielt ikke er iakttakbare eller umiddelbart tilgjengelige for andre. De særlige forhold knyttet til en rekonstruksjon av en persons tanke- og bevissthetsliv kommer særlig klart fram der skyldformen er forsett, fordi det her nettopp er tale om kunnskap/innsikt og vilje/beslutninger. Det kan om disse spørsmål vises til følgende uttalelse hos Andorsen, « Dolus eventualis », Jussens Venner, 1996/116 på s. 120-121:

**« Å bevise forsett, hvilke prosesser som har funnet sted i gjerningspersonens bevissthet, kan fortone seg problematisk. Gjerningspersonens tankeinnhold, overveielser, tvilen eller troen, kan ikke gjøres til gjenstand for direkte granskning, iallfall ikke i prosessuell forstand.**

**Hvilken innsikt eller kunnskap han har hatt i en bestemt relasjon, eller med hvilken**



sannsynlighet han har regnet med at en følge ville eller kunne inntre, er derfor et nokså åpent spørsmål. I tillegg kommer at det erfaringsmessig er liten grunn til å tro at han vil være oppriktig til skade for seg selv hvis han direkte blir spurt om disse forholdene. Ytterligere kan nevnes at det gjelder faktiske forhold og tankeprosesser som ligger tilbake i tiden.

Disse vanskelighetene må likevel ikke overdrives, iallfall ikke når det gjelder de mer sentrale forsettsformene. I norske strafferettsdomstoler er det ikke forsetts spørsmål som avstedkommer de hardeste « forhandlingene », og ikke så sjelden ligger forsettet helt opp i dagen.

I rettsteorien har bevisføringsmåten i relasjon til forsett vært beskrevet på ulike måter, men som alle gir uttrykk for det samme, nemlig at man tar utgangspunkt i det faktiske begivenhetsforløp og fra dette prøver å danne seg et bilde av gjerningspersonens bevissthetsinnhold på gjerningstidspunktet. Det har vært sagt at man må gjøre « en slutning fra ytre omstendigheter til den indre prosess », at man skal « rekonstruere den psykiske tilstanden hos lovbryteren på tiden for handlingen » eller at bevisføringsmetoden er « en kritisk anvendelse af almindelig psykologisk erfaring ». »

Som omtalt av Andorsen er det et akseptert prinsipp for bevisvurdering at man i en viss utstrekning kan og må trekke slutninger fra et ytre begivenhetsforløp, f.eks en bestemt handling eller utformingen av et dokument, til indre mentale prosesser og tilstander. I nyere norsk rettspraksis finnes to særlig klare eksempler på at Høyesterett har akseptert en bevisvurderings-metode med innslag av slike slutninger. I avgjørelsen inntatt i Rt-1974-382 (Lillehammer-saken) heter det (på s. 385):

« For begge disse domfeltes vedkommende gjelder at de har bestridt sin straffeskyld og vært meget forbeholdne i sine forklaringer for lagmannsretten. Det ligger i sakens natur at vurderingen av hva de subjektivt har forstått, i stor utstrekning må skje ut fra de faktiske forhold, slik de tiltalte har kjent dem, og med anvendelse av vanlig sunn fornuft og allment aksepterte erfaringssetninger. Det er det som er skjedd her, og lagmannsrettens uttrykksmåte, særlig for Abraham Gehmers vedkommende, er etter mitt skjønn ikke annet enn en følge av at denne metode er anvendt, og for Gehmers vedkommende da med noe mindre støtte i andre bevismidler, spesielt den egne forklaring. Men konklusjonen er - slik jeg leser lagmannsrettens dom - hva lagmannsretten mener at den hele foreliggende situasjon med nødvendighet må innebære. Jeg finner det derfor ikke tvilsomt at det lagmannsretten har anført om de to ankende parters subjektive skyld er det retten har ansett bevist som foreliggende kjensgjerninger etter at all rimelig tvil er kommet de tiltalte til gode. »

I avgjørelsen inntatt i Rt-1991-600, hvor Høyesterett aksepterte *dolus eventualis* (eventuelt forsett) etter den positive, men ikke hypotetiske, innvilgelsesteori, framkommer følgende betraktninger om forsettsformer og slutninger fra ytre til indre forhold:

« Forsett kan forekomme i forskjellige former, jf. blant annet den redegjørelse som er gitt i avgjørelsen i Rt-1980-979 om når en straffbar følge kan anses forsettlig voldt. De klareste tilfeller er hvor det foreligger hensikt, eller hvor gjerningsmannen har ansett den straffbare følge sikker eller overveiende sannsynlig. Men også når gjerningsmannen bare har ansett en slik følge som mulig, kan det tenkes å foreligge forsett, såkalt *dolus eventualis*. I den nevnte avgjørelse i Rt-1980-979 er det således lagt til grunn at forsett foreligger når gjerningsmannen har tatt det standpunkt å foreta handlingen selv om den følge straffebudet beskriver, skulle inntre. Det er dette som ligger i den såkalte positive innvilgelsesteori.

Det som gjelder for forsett med hensyn til følger, gjelder tilsvarende med hensyn til andre gjerningsmomenter i vedkommende straffebud.

Når den positive innvilgelsesteori skal anvendes i praksis, vil det ofte oppstå bevisspørsmål. Hvilke forestillinger gjerningsmannen har hatt og hvilke beslutninger han

**har tatt, unndrar seg direkte iakttagelse, og det må derfor ofte bygges på slutninger fra omstendighetene ved handlingen. Således kan gjerningsmannen gjennom sin adferd ha lagt for dagen at han har besluttet å foreta handlingen selv om vedkommende gjerningsmoment skulle foreligge. En slik beslutning kan nok anses tatt selv om avgjørelsestemaet ikke har fremstått helt klart i gjerningsmannens bevissthet. Finner retten det bevist at tiltalte har tatt en slik beslutning, skal retten legge til grunn at det foreligger forsett. »**

\* \* \*

Når lagmannsretten i det følgende skal drøfte og ta konkret stilling til om de enkelte objektive og subjektive vilkår er oppfylt, benyttes følgende terminologi: Uttrykksmåten « finner bevist » reserveres for situasjoner der retten konkluderer sin bevisbedømmelse med at påtalemyndigheten har oppfylt bevisbyrden i relasjon til et faktum som inngår i straffbarhetsvilkårene, f.eks at det ble handlet forsettlig. Uttrykksmåtene « legger til grunn », « bygger på » og lignende brukes dels om utfallet av bevisbedømmelsen der et faktum som inngår i straffbarhetsvilkårene ikke er tilstrekkelig bevist ut fra bevisbyrdereglene, men også om stillingtaken til omstendigheter som ikke inngår i de objektive eller subjektive vilkår for straff.

*Tiltalens post 8: EP-forholdet.*

For straffansvar kreves her i *objektiv* henseende at C « under utøvelse av næring » har bistått med « å sette opp selvangivelse eller regnskap eller med å utarbeide opplysninger til ligningsmyndighetene » og at han ved dette har unndradd eller søkt å unndra formue eller inntekt fra å bli skattlagt, jf. ligningsl. § 12-2 nr. 1 før lovendring 10.04.1992. Selv om bestemmelsen er utformet som et selvstendig straffebud, retter den seg etter sin karakter mot å medvirke til en annens (skattyters) skattesvik, jf. også bestemmelsens overskrift « Medvirkning til uriktig opplysning ». Når bestemmelsen i tillegg har et særskilt medvirkningstillegg, jf. « eller medvirker til dette », er det vanskelig å tilordne dette et selvstendig innhold av betydning i denne sak.

Dersom de objektive momenter i gjerningsbeskrivelsen er oppfylt (finnes bevist), kreves i *subjektiv* henseende at det er utvist forsett. Forsettskravet omfatter alle momenter i gjerningsbeskrivelsen, herunder at den handling medvirkningen knytter seg til og bidrar til realisering av, vil bli fullført (såkalt fullføringsforsett). Derimot gjelder det ikke et krav om at medvirkerens ansvar er avhengig av at hovedgjerningen er utført med den skyldgrad straffebudet krever. Se nærmere om disse spørsmål Husabø, op. cit., s. 238 flg. Som nevnt er ansvar for grovt uaktsomt forhold i henhold til § 12-2 nr. 2 uaktuelt på grunn av foreldelsesreglene.

Lagmannsretten finner det i tilknytning til denne post hensiktsmessig å gi en oppsummering av de mest sentrale forklaringene vedrørende EP - forholdet:

C har sammenfatningsvis forklart seg slik om sin befatning med EP - forholdet: Han var kjent med at A var blitt kreftoperert og hadde vært på rekonvalesensreise, men fullstendig ukjent med As kontakt med advokatene Pettersen og Askvik inntil saken kom opp primo 1994. Også telefaksen fra Realia ved Ringdal av 23.12.1986 med vedlagt utkast til ny rammeavtale, som ble funnet bare i Askviks mappe, var C ukjent med inntil nevnte tid. Ultimo 1986 var hans situasjon meget spesiell: I tillegg til generelt stort arbeidspress forberedte han seg på denne tid til en stor entreprisesak. Dette var også grunnen til at han i det hele tatt var på kontoret i romjulen, herunder mandag 29.12.1986, da han ble kontaktet av A og bedt om å delta i et møte der også Ringdal fra Realia skulle delta. Et slikt møte ble holdt på Cs kontor i løpet av den 29.12.1986. C antar at han i møtet opptrådte på vegne av begge partene.

Fra dette møtet erindrer C at han ble gjort kjent med at A og Realia seg i mellom, og på forhånd, var blitt enige om at Realia skulle overta, og utad stå som eier av, i alt 15 aksjer i EP fra ektefellene A. Dertil var de blitt enige om at verdien av aksjene totalt skulle utgjøre kr 2,1 mill., og at ektefellene skulle kunne ta aksjene tilbake for kr 0. C oppfattet dette å være en del av en større sammenheng, men kjente ikke denne nærmere. Bakgrunnen for henvendelsen var at A var blitt kreftoperert, at framtiden derfor fortonte seg usikker for ham og ektefellen, og at han ville være sikker på at transaksjonen ikke ga Realia aksjonærrettigheter.

Oppdraget C fikk var å ordne det A og Realia var blitt enige om seg i mellom med hensyn til det avtale- og aksjerettslige, slik at Realia utad framsto som eier av 30 % av aksjene og som tyngden bak EP, men uten at dette var tilfellet. C var i møtet og forble i ettertid ukjent med hva som for øvrig lå i forholdet mellom A og Realia, herunder rammeavtalen av 24.10.1986. C var således ikke på forhånd blitt orientert om bakgrunnen av A, og var heller ikke hjemme hos ektefellene A på den aktuelle tid.

Møtet som ble avholdt den 29.12.1986 var kort. C gjorde seg ingen spesielle tanker knyttet til at henvendelsen kom i romjulen, like før årsskiftet. Det ble i møtet ikke diskutert alternative modeller for gjennomføring, og heller ikke spørsmål om skatt, skatteposisjoner, selvangivelser eller utfylling av slike. Avtalepartenes nærmere motivasjon var ukjent for C. Det gjorde seg i møtet ikke gjeldende verken noen uttrykkelig eller stilltiende forståelse mellom møtedeltakerne om at transaksjonen hadde skatteunndragelse som formål. C har ikke tidligere i saken forklart at det motsatte var tilfellet. Når det kanskje kan fortone seg anderledes ut fra andre opplysninger i saken, skyldes dette at nedtegnelser og forklaringer ikke skiller mellom den faktiske situasjon i møtet og tanker eller spekulasjoner gjort i ettertid.

C hadde heller intet med avtalens gjennomføring å gjøre. Han mener det framkom i møtet, slik det også framgår av den skriftlige avtalen, at partene var enige om å foreta oppgjør umiddelbart. Hva beløpet på kr 2,1 mill. nærmere bestemt skulle utgjøre motytelsen for ble ikke omtalt av partene, og C rettet ikke spørsmål til avtalepartene om dette.

C formulerte avtaleteksten etter møtet, i samsvar med den presentasjon som var blitt gitt der. Etter at avtalen var blitt skrevet av en sekretær, ble den antakelig ved en feil liggende til C ble minnet om den mot slutten av januar 1987. C har i ettertid gjennomgått alle avregninger både i forhold til A og Realia, men har ikke funnet noe som tyder på at han fakturerte noen av partene. Det hele var en parentes i hans tilværelse den gang, i en meget hektisk tid. Etter januar 1987 tenkte C ikke mer på det beskrevne før han i begynnelsen av 1994 ble bedt om å gi politiforklaring fordi Økokrim mente avtalen utgjorde en kamuflasje for oppgjør i henhold til rammeavtalen. I første omgang framsto hele saken som fremmed for ham. Han fant etter det første møtet med politiet en usignert kopi av 29.12.1986-avtalen i eget arkiv. Etter å ha spurt seg for på advokatkontoret kom det fram at også advokatene Pettersen og Askvik hadde blitt kontaktet på et tidligere tidspunkt.

A er som nevnt rettskraftig straffedømt for EP-forholdet. Han har i hovedsak forklart: Den egentlige bakgrunn for rammeavtalen av 24.10.1986 var ikke at A skulle skaffe til veie en relativt beskjedne leiekontrakt, slik det uriktig framstilles i Byrkjelands notat av 07.03.1988, og for dette motta kr 2,5 mill. samt muligheter for avskrivninger. I bunnen lå derimot en tidligere avtale med Realia, som ønsket å kvitte seg med Fjøsangerveien 122, om at A gjennom EP skulle selge eiendommen for kr 33 mill. og med 1,5 % i vederlag, det vil si ca kr 500.000, som forklarer beløpet på kr 32.507.000 i rammeavtalen. As undersøkelser i markedet tilsa at prisen kunne bli vesentlig høyere. Det var på et tidspunkt også aktuelt for A gjennom EP eller annet selskap selv å kjøpe eiendommen til avtalt pris fratrukket provisjon, med sikte på videresalg for antakelig kr 35-37 mill. Da A meddelte sine planer og de utsikter han så, ønsket Realia heller at salg skulle skje i egen og datterselskapet Realia Safes regi.

På denne bakgrunn kom rammeavtalen i stand etter nye forhandlinger med Realia. I tillegg til avtalt differanse mellom kjøps- og salgsbeløp (kr 32,5 mill. og kr 35 mill.), ville EP oppnå avskrivninger med ca kr 700.000. For EP handlet det således om å ha til gode ca kr 3,2 mill. da muligheten for gjennomføring av rammeavtalen bortfalt ved at Realia Safe ved en feil la ut K/Set med irreversibel virkning før årsskiftet, noe A ble klar over like etter at han kom tilbake til Norge medio desember 1986.

Ettersom C ikke var å få tak i på denne tid, ble kontakt etablert med adv. Pettersen, som trakk inn adv. Askvik på grunn av de skatterettslige spørsmål. Denne del av hendelsesforløpet utspant seg som forklart av adv. Pettersen. Realia kom i løpet av denne tiden selv på banen gjennom Ringdals fax av 23.12.1986. Det var viktig for Realia å opprettholde en nær tilknytning til A på grunn av all den virksomhet han genererte for selskapet. Utkastet til ny rammeavtale var en del av det materialet Askvik tok stilling til og forkastet.

Da kontakten med Askvik ikke munnet ut i noen løsning, ble adv. C kontaktet, og møtet

29.12.1986 kom i stand. Før møtet ble avholdt var C blitt fullt informert av A om den kontakt som hadde vært med advokatene Pettersen og Askvik omkring skatterettslige spørsmål, herunder om Askviks konklusjon. Dette er A fullstendig sikker på. En redegjørelse for hele hendelsesforløpet fra 15.12.1986 til avslutningen på kontakten med Askvik fikk C hjemme hos ektefellene A en gang før møtet den 29.12.1986.

A har forklart at han er noe usikker på om C hadde fått rammeavtalen av 24.10.1986 før møtet den 29.12.1986, men iallefall kom denne avtalen på bordet i løpet av møtet, og ble gjenstand for diskusjon. Man diskuterte med utgangspunkt i avtalen blant annet prisspørsmålet ut fra størrelsene kr 2,5 mill. og kr 700.000. Når beløpet ble satt til kr 2,1 mill., skyldtes dette at den løsning som ble valgt innebar skattefrihet.

Det var Ringdal som i møtet framkom med idéen om at Realia, som han sa det, kunne « knytte seg til » A gjennom kjøp av EP - aksjer. I dette lå at Realia ønsket å gjøre opp for den bortfalte rammeavtalen for derved å oppnå As fortsatte lojalitet. Punktene 1 og 2 i avtalen var direkte utslag av Ringdals forslag. A var innledningsvis noe skeptisk til aksjesalgsmodellen. Dette skyldtes at hvis Realia kjøpte aksjer, ville selskapet også få andeler i opptjente honorarer m.v. i EP, reserver som var særlig viktige for A og ektefellen i en usikker livssituasjon. C mente han kunne løse dette problemet, og utarbeidet derfor pkt. 3-6 i avtalen. Dette ble gjort av C i beste ånd og vilje, for å hjelpe A ut av en vanskelig situasjon.

Skatterettslige spørsmål ble i aller høyeste grad diskutert i møtet 29.12.1986. Alle de tre tilstedeværende var kjent med reglene om selgende gruppe, herunder betydningen av 45 % aksjeandel, og med at gevinst ved salg av aksjer var skattefri når eiertiden var over 3 år. A, C og Ringdal var alle tre av den oppfatning at den valgte løsning var skattefri. Det var på denne bakgrunn man diskuterte prisspørsmålet og kom fram til kr 2,1 mill. for aksjene. Ringdal ga uttrykk for at dette ikke medførte skatterettslige problemer. Realias revisor godtok i ettertid transaksjonen. C var av samme oppfatning. Det ville vært ulogisk om C skulle sette sin ære og sin advokatur på spill ved å inngå på noe han mente var ulovlig.

A har dertil forklart at han mottok oppgjøret for aksjene før årsskiftet 1986/87, og at C ikke hadde noe mer med aksjesalget å gjøre etter at avtalen og aksjebrevene var oversendt i januar 1987, således heller ikke i form av rådgivning knyttet til utfylling av selvangivelser m.v.

Det skal avslutningsvis nevnes at A i noen sammenhenger har gitt uttrykk for usikkerhet med hensyn til kronologi, møtedatoer og møtetidspunkter i tiden rundt julen 1986, herunder når møtet med C og Ringdal fant sted.

*Ringdal*, som hadde tiltrådd som økonomidirektør i Realia primo oktober 1986, har sammenfatningsvis forklart: Rundt juletid 1986 ble han bedt om å delta i et møte med A og C. Ringdal mener han var ukjent med rammeavtalens innhold inntil den ble framlagt i møtet med A og C. Slik Ringdal husker det, ble han kontaktet av C og bedt om å komme til et slikt møte. C utførte på denne tid oppdrag også for Realia. Til politiet har Ringdal tidligere forklart at han av denne grunn den gang oppfattet adv. C som representant for Realia, men er i sin forklaring for lagmannsretten mer usikker på hva som er riktig betraktningssmåte. Grunnen til at Ringdal deltok i møtet eller møtene, mener han, var den omstendighet at det var juletid. Dette setter han i forbindelse med at administrerende direktør Hoel, som forhandlet rammeavtalen med A og dertil sto sentralt ved utleggelsen av Fjøsangerveien 122 i K/S, ikke var til stede. Ringdal opplyste at man i Realia så på A som en viktig samarbeidspartner, og også av denne grunn var innstilt på å finne en god løsning.

Ringdal har i sin forklaring uttrykt til dels betydelig usikkerhet omkring hva som nærmere bestemt passerte. Blant annet gjelder dette om han deltok i ett eller to møter som gjaldt hvordan man skulle rette opp den glipp som medførte at rammeavtalen ikke kunne gjennomføres. Ringdal har forklart at han tror at møtet med C og A fant sted før jul. Når det gjelder telefaksen med vedlegg av 23.12.1986, har Ringdal bekreftet at han foresto selve oversendelsen ved blant annet å fylle ut forsiden, men har ellers ikke kunnet kaste lys over konkret bakgrunn, hvem som utarbeidet utkastet til ny rammeavtale, hvorfor C ble oppgitt som mottaker m.v. Ringdal holder det for mulig, men kan ikke konkret erindre, at han på et tidspunkt var i et møte også med Askvik og/eller Pettersen vedrørende disse spørsmål.

Når det nærmere gjelder innholdet i møtet han hadde med A og C, har Ringdal forklart at skatterettslige spørsmål var gjenstand for diskusjon, i den forstand at man hadde en felles forståelse om at godtgjørelsen til A var definert som et beløp etter skatt. Dette hadde igjen sammenheng med av hvis rammeavtalen var blitt gjennomført, hadde A også i den forbindelse kommet ut med et etter skatt-resultat.

Når det gjelder hvem som kom på idéen om at godtgjørelsen fra Realia skulle skje gjennom kjøp av EP-aksjer, har Ringdal opplyst at det muligens var ham selv. A hadde først reservasjoner mot at Realia skulle komme inn i selskapet på denne måten. Ingen av deltakerne i møtet hadde tanker om å forsøke å gjøre noe ulovlig. Om transaksjonen kunne være ulovlig ble overhodet ikke diskutert i møtet. Verken A eller C viste noen motivasjon i retning av å unndra skatt. Imidlertid er skatt en kostnad, og det er vanlig og lovlig å forsøke å optimalisere en transaksjon etter skatt. For øvrig, har Ringdal påpekt, var det ingen som « flagget gult eller rødt i forhold til denne avtalen », heller ikke revisor i Realia.

Da Ringdal i ettertid fikk se den skriftlige avtalen, fant han betingelsene strammere enn forventet ut fra diskusjonene i møtet. Han traff som økonomiansvarlig avgjørelsen om nedskrivning av aksjenes verdi til kr 1 i Realias regnskap, fordi Realia i henhold til avtalen ikke hadde hånd om hvorvidt aksjene skulle tilbakeføres til selgerne. Sett i ettertid burde Realia i den da foreliggende situasjon heller utbetalt et brutto beløp og vært ferdig med det hele.

*Advokat Pettersen* har forklart seg som nytt vitne for lagmannsretten. Hans befatning med opptakten til EP-forholdet ble avsluttet i og med møtet den 23.12.1986. Innholdet i hans forklaring er gjengitt i nødvendig utstrekning ovenfor (s. 14 flg.).

Vitnene *E* og *Enge* har i sine forklaringer - som hovedsakelig har knyttet seg til Storetvedt - forholdet, ikke framkommet med opplysninger av selvstendig betydning for bevisbedømmelsen her. Ingen av disse hadde ut fra det opplyste befatning med transaksjonen da den fant sted, men ble oppmerksom på den i forbindelse med regnskapsavleggelsen for 1987, jf. Byrkjelands notat. *E* har forklart at han reagerte på avtalen da han ble kjent med den. *Enge* har bekreftet dette, og utdypet *Es* reaksjon dithen at han ble oppbragt, ikke over at en utbetaling til A fant sted, men over den form som var valgt. Ettersom det kunne stilles spørsmål ved om det hadde foregått noen aksjetransaksjon, ville det vært bedre å foreta en honorarutbetaling. *Enge* har til politiet og for lagmannsretten forklart at han den gang mente det var en « håpløs avtale ». Realia foretok seg ikke noe i forhold til avtalen etter at aksjenes verdi var nedskrevet til kr 1.

Også vitnet advokat Helge Hansen har gitt forklaring som vedrører *Cs* befatning med EP-forholdet. Denne kommer lagmannsretten noe tilbake til nedenfor.

**Lagmannsretten** tar først stilling til om *C* i objektiv henseende har medvirket til skattesvik, jf. tidligere ligningsl. § 12-2 nr. 1.

Den befatning *C* hadde med utarbeidelsen av salgs- og aksjonæravtalen mellom Realia og ektefellene *A* og *D* skjedde utvilsomt « under utøvelse av næring ». Selv om det kan være noe uklart nøyaktig hvilket representasjonsforhold *C* sto i til avtalepartene, finnes det bevist at han i et hvert fall bisto *A*. Hvorvidt det ble krevd betaling for utførelsen av det konkrete oppdrag, er ikke avgjørende i forhold til nevnte vilkår.

Innholdet i den bistand *C* ytet besto først og fremst i utarbeidelsen av den kombinerte « Salgsavtale og aksjonæravtale » som ble nedskrevet etter møtet 29.12.1986, og oversendt ektefellene *A* ved brev av 28.01.1987 sammen med aksjebrevene. Avtalen ble som nevnt endelig datert 30.01.1987, etter overstrykning foretatt av *Hoel* i forbindelse med signering på vegne av Realia. I samsvar med enighet oppnådd i eller før møtet den 29.12.1986 ble avtalens innhold hva gjelder vederlagsforpliktelsen for Realia fullt ut og reservasjonsløst oppfylt ved årsskiftet 1986/87, slik det er nærmere omtalt ovenfor s.19.

Det finnes bevist at *C* som advokat, ved å påta seg og deretter gjennomføre oppdraget særlig med utarbeidelse av nevnte avtaledokument, derved objektivt sett medvirket til å unndra formue eller inntekt fra å bli skattlagt for ektefellene *As* vedkommende. Den omstendighet at *C* påtok seg å utarbeide et skriftlig dokument om salg av aksjer og dertil en aksjonæravtale mellom partene må

blant annet sees i sammenheng med at avtalen etter sitt innhold, pr. 29.12.1986, skulle gjennomføres straks. Ved å forestå utarbeidelse og oversendelse av en skriftlig avtale samt aksjebrev, jf. brevet til ektefellene av 28.01.1987 (s. 18), tilveiebrakte C et formalisert juridisk uttrykk for de avtalte og gjennomførte transaksjoner og rettsstiftelser. Dette var en vesentlig forutsetning for tilretteleggelse av inntekt i ektefellene As selvangivelser. Samtidig genererte de formaliserte juridiske disposisjoner nødvendige regnskapsbilag i relasjon til oppgjøret fra Realia som omtalt.

De opplysninger som ble rapportert til ligningsmyndigheten av ektefellene A med direkte grunnlag i den avtale som C påtok seg å formalisere, var objektivt sett uriktige under flere synsvinkler. Mest grunnleggende er her at oppgjøret fra Realia på i alt kr 2,1 mill. hadde sitt reelle grunnlag i en større skattepliktig næringsinntekt som tilkom et annet retts- og skattesubjekt, selskapet EP. Når denne inntekt ble oppgitt som vederlag for solgte aksjer til to av selskapets 7 aksjonærer, i kombinasjon med oppgivelse av at eiertiden oversteg 3 år, ble det gitt uriktige opplysninger også i denne relasjon. I tillegg kommer den synsmåte at det rent aksjerettslig ikke kan sies å ha foregått noen avhendelse av aksjer, jf. dagjeldende aksjegevinstskattelov § 2, første ledd, dette på grunn av avtalens pkt. 3-6.

Det er ikke i alle henseende klart hvilken skatterettslig og ligningsmessig bedømmelse av de foreliggende transaksjoner som er mest treffende i forhold til de ulike skattesubjekter. Påtalemyndigheten har under hovedforhandlingen på generell basis valgt ikke å gå nærmere inn på de underliggende materielle skatterettslige spørsmål, utover å vise til uttalelser i Høyesteretts siste kjennelse i saken, sammenholdt med de underliggende ligningsvedtak. Det er framholdt at for skyldspørsmålets del er det tilstrekkelig å konstatere at det i et hvert fall ikke var tale om skattefrie aksjesalg. Her er særlig vist til følgende uttalelse i Høyesteretts kjennelse av 19.02.1999 ( Rt-1999-223 på s. 232 ):

**« Det kan etter min mening ikke være tvilsomt at det på grunn av begrensningene i Realia AS' råderett over aksjene og D og As rettigheter etter avtalen ikke fant sted noen avhendelse i forhold til dagjeldende lov om gevinstbeskatning av aksjer. A ga således uriktige og mangelfulle opplysninger når aksjene ikke ble ført opp som formue i selvangivelsene for 1986-92. Det var også en uriktig opplysning at aksjene var ervervet i 1981 og solgt i 1986, slik at gevinsten fremsto som skattefri. Lagmannsretten har lagt til grunn at de uriktige og mangelfulle opplysningene kunne føre til for lav skatt. - Forsvareren har fremhevet at As vederlag for aksjene etter avtalen var en kompensasjon for Realias kontraktsbrudd i forhold til AS EP, og at det ikke var noe fordekt over avtalen. Skatterettslig sett innebærer imidlertid dette at en skattepliktig næringsinntekt for AS EP gjennom avtalen ble søkt omgjort til en skattefri inntekt for ektefellene A. At dette forhold ikke fremgikk av selvangivelsen, er i seg selv et brudd på opplysningsplikten. - Forsvareren har i denne forbindelse også anført at det gjennomskjærings- og tilordningssynspunkt som lagmannsretten har gitt uttrykk for, innebærer en uriktig lovanvendelse, og at det riktige ville være å se avtalen som en proformaavtale. Jeg går ikke inn på de karakteristikker som lagmannsretten her har brukt, idet de åpenbart ikke har hatt noen betydning for anvendelsen av ligningslovens straffebestemmelser. »**

I tillegg har påtalemyndigheten vist til dommer Skoghøys uttalelse (kjennelsen s. 239), gitt i tilknytning til det presiserende votum knyttet til opplysningsplikten innhold:

**« Det at opplysningsplikten etter ligningsloven må være begrenset til forhold som er relevant ut fra en riktig forståelse av skatteloven, får imidlertid ingen betydning for utfallet av vår sak. Selv om det ikke uten videre er gitt hva som er riktig skatterettslig bedømmelse, må det i alle fall være klart at det ikke har vært tale om skattefrie aksjesalg. Objektivt sett foreligger det da brudd på opplysningsplikten overfor ligningskontoret, og dersom de nødvendige subjektive vilkår er oppfylt, er forholdet straffbart etter ligningsloven § 12-1 nr. 1. »**

Lagmannsretten finner det bevist at C gjennom sin bistand som beskrevet objektivt sett medvirket til at ektefellene A ga ligningsmyndigheten uriktige opplysninger for 1986 og i de

følgende år, og at dette førte til at formue/inntekt ble unndradd fra beskatning. Det bemerkes at selv om Cs bistand i objektiv forstand slik sett fikk virkning for flere ligningsår, må selve det straffbare forhold i objektiv forstand vurderes som avsluttet ved opphøret av bistanden i månedsskiftet januar/februar 1987.

Avgjørende blir etter dette om C har utvist nødvendig skyld, det vil si forsett, jf. ovenfor om dette i mer generell henseende. Om dette spørsmål bemerker lagmannsretten:

Det foreligger ikke tilstrekkelige holdepunkter i bevisførselen for at C før møtet den 29.12.1986 var blitt informert fra noe hold om det forutgående hendelsesforløp, herunder om utfallet av den skatterettslige rådgivning som A var blitt til del fra adv. Pettersen og særlig adv. Askvik. Det er videre ikke holdepunkter for at C rent faktisk mottok eller hadde kjennskap til Ringdals telefaks av 23.12.1986 med utkast til ny rammeavtale. Det må bygges på at dette forslaget til ny rammeavtale inngikk i grunnlaget for adv. Askviks negative konklusjon som før omtalt.

Det knytter seg etter bevisførselen vesentlig usikkerhet til deler av hendelsesforløpet før møtet mellom C, A og Ringdal, som lagmannsretten finner bevist fant sted den 29.12.1986, og med bare disse tre som deltakere. I tillegg til de deler av bevisførselen som er omtalt ovenfor, er dokumentert et avregningsskriv fra adv. Askvik til EP ved A av 23.04.1987 « for skattemessig vurdering knyttet til salg av Fjøsangerveien 122 til Realia A/S/ Realia Safe A/S i 1986 ». I skrevet vises til møtet den 23.12.1986 (se s. 16) der advokatene Pettersen og Askvik deltok. Det heter så at dette møtet « ble fulgt opp ved senere konferanse den 29. og 30. s.m. her på kontoret. Ved sistnevnte konferanse deltok blant annet økonomidirektør Ringdal fra Realia A/S. ». Avregningen, på kr 3000, angir å gjelde advokatene Pettersens og Askviks bistand. I tillegg er dokumentert et avregningsskriv til EP ved A fra adv. Pettersen av 31.10.1988, blant annet omfattende honorar « for mitt arbeid » « knyttet til avtalen med Realia og eiendommen i Fjøsangerveien », der det alene refereres til de konferanser adv. Pettersen - slik han har forklart som vitne - hadde med A den 18. og 23.12.1986. Intet av det her omtalte er imidlertid utslagsgivende i noen retning.

Det avgjørende er for det første om C var klar over eller holdt det for overveiende sannsynlig at avtalen han bidro til realisering av gjennom dokumentutarbeidelsen hadde skatterettslige virkninger som ikke samsvarte med de underliggende realiteter. I tillegg kreves at C var klar over eller holdt for overveiende sannsynlig at rapportering av opplysninger til ligningsmyndigheten ville skje i samsvar med avtalen og at dette ville eller kunne føre til at inntekt og/eller formue ble unndradd fra beskatning.

Lagmannsretten finner det bevist at C var klar over at det avtalte oppgjør på kr 2,1 mill. fra Realia i realiteten ikke refererte seg til vederlag for avhendelse av aksjer i EP, men utgjorde et omforenet oppgjør mellom Realia og EP ved A for bortfall av næringsinntekt og skatteposisjon i form av avskrivninger, som tilkom EP gjennom rammeavtalen av 24.10.1986. Det finnes i denne forbindelse bevist at rammeavtalen, slik det er forklart av A og Ringdal, var en kjent størrelse for alle de tre tilstedeværende. Det må bygges på at forslaget om løsning i form av aksjekjøp opprinnelig kom fra Realia ved Ringdal, og at dette hadde utspring i reglene om fritak for gevinstbeskatning ved mer enn 3 års eiertid. Det finnes i denne sammenheng bevist at C var klar over at det, med grunnlag i den avtalen han bisto med formalisering av, ville finne sted rapportering av oppjøret på kr 2,1 mill. fra ektefellene A ved A som vederlag for EP-aksjer. Det finnes også bevist at C var klar over at en slik rapportering fra ektefellene ved A til ligningsmyndigheten var egnet til å medføre uberettigede skattefordeler.

Ved bevisbedømmelsen har følgende forhold samlet vært avgjørende:

Straffebestemmelsen i ligningsl. § 12-2 nr. 1 retter seg særskilt mot medvirkning til skattesvik under utøvelse av næring, jf. gjennomgangen av bestemmelsens forhistorie og formål i Rt-1996-391 (s. 395 flg.). Bestemmelsen utgjør således en del av den rettslige regulering av profesjonsansvaret for yrkesgrupper som advokater, revisorer, regnskapsførere m.fl. Yrkesgruppen advokater må i denne sammenheng sies å stå i en særlig stilling, for så vidt som de i kraft av utdanning og en offentlig tillatelse til å drive næringsvirksomhet som advokater har « ei heilt særleg oppgave i å orientera om lov og rett, og gi råd om korleis ein kan innretta seg etter dette », som det treffende heter hos Husabø, op. cit., s. 151.

Det følger av dette utgangspunkt at medvirkningsbestemmelsens objektive innhold må fastlegges under hensyntaken også til en profesjonell minstestandard. Om dette er det her tilstrekkelig å vise til Høyesteretts generelle tolkning av bestemmelsen i 1996-kjennelsen. Videre vil bestemmelsens karakter som nevnt være av betydning ved fastleggelsen av innholdet i skyldkravet, kanskje særlig der uaktsomhetsansvar er aktuelt.

Etter lagmannsrettens syn er bestemmelsens profesjonsrettslige karakter dertil relevant ved selve bevisbedømmelsen: Ved bedømmelsen av de samlede bevis, særlig i form av dokumenter og forklaringer, må de konkrete opplysninger og observasjoner vurderes blant annet med grunnlag i alminnelige erfaringssetninger og fornuftsbaserte kriterier. Slike prosesser vil virke styrende med hensyn til hvilke slutninger som kan trekkes for hva som er mulig, sannsynlig eller tilnærmet sikkert. I profesjonsmessig sammenheng vil utforming av rettsstiftende dokument som en avtale, for en advokat lett medføre at han/hun får, som Husabø, op. cit., s. 153-154, formulerer det

**« eit meir vidtgående profesjonsmessig ansvar. Samtidig blir det langt lettare å føra bevis for kva advokaten har medverka til, enn der han berre har gitt råd. I slike tilfelle får advokaten m a eit meir sjølvstendig ansvar for omgangen med faktum. Sanningskravet står her sentralt. »**

Lagmannsretten ser det slik at selve utarbeidelsen og den etterfølgende oversendelsen av avtaledokumentet med tilhørende aksjebrev som det her er tale om, i seg selv er et bevis av meget betydelig vekt for at C handlet forsettlig i de relasjoner som før er omtalt som nødvendige.

Mest sentralt her står selve innholdet: På den ene siden foretas en juridisk formalisering av et salg av 15 aksjer som Realia betaler kr 2,1 mill. for å erverve, jf. avtalens pkt. 1 og 2. På den annen side skal selgerne etter å ha mottatt salgsvederlaget « når som helst » ha rett til å « overføre » de samme aksjene til seg selv eller andre, for et « vederlag » som « i ethvert tilfelle » skal være kr 0, jf. avtalens pkt. 4. Inntil så skjer skal selgerne i henhold til pkt. 5 og 6 være uten enhver økonomisk og juridisk råderett over formuesgodet, det vil si aksjene. Som uttrykk for en gjensidig bebyrdende formuesrettslig avtale om overdragelse/avhendelse av aksjer framstår det dokument C utarbeidet som en meningsløshet. Det bemerkes i denne forbindelse at det ikke kan tillegges betydning at pkt. 1 og 2 representerte en nedtegnelse av en forutgående enighet mellom avtalepartene, mens C selv foresto den nærmere utforming av de øvrige punkter. En advokats utforming av et avtaledokument som i det ytre formaliserer en på forhånd avtalt og dertil i hovedsak gjennomført transaksjon, må i denne sammenheng snarere sees som en kvalifisert form for juridisk bistand. Avtalens nærmere innhold sammenholdt med den gjennomføringsmessige sammenheng den inngikk i, utgjør en viktig del i grunnlaget for å slutte at C handlet forsettlig i de aktuelle relasjoner.

Til dette kommer at Cs egen forklaring både som helhet og i enkeltheter framstår som lite troverdig. Et eksempel på det sist nevnte er Cs forklaring om at han ikke gjorde seg noen spesielle tanker om bakgrunn og formål med møtet han ble bedt om å delta i den 29.12.1986, selv om det fant sted i romjulen, like før årsskiftet, i en for ham meget spesiell og arbeidskrevende situasjon, og til tross for at avtalen nettopp gikk ut på at oppgjør fra Realia skulle skje « straks ».

Lagmannsretten kan heller ikke feste lit til de større linjer i Cs forklaring gjengitt ovenfor, herunder at han var og forble ukjent med hvilken større sammenheng transaksjonen inngikk i og dermed hva utbetalingen på kr 2,1 mill. fra Realia reelt sett skulle være en motytelse for. Tilsvarende gjelder hans forklaring om at det i møtet ikke ble diskutert verken alternative modeller for gjennomføring eller skatterettslige problemstillinger.

Endelig viser lagmannsretten til vitneforklaring gitt av adv. Hansen, som var forsvarer for B under sakens behandling for byretten. Adv. Hansen forklarte seg om hva C uttalte under hovedforhandlingen i byretten vedrørende møtet den 29.12.1986. For lagmannsretten opplyste adv. Hansen at selv om han ikke kunne innestå for selve ordlyden, husket han fortsatt godt hovedinnholdet i denne del av Cs forklaring. Årsaken til dette var at Cs uttalelser kom veldig overraskende, og dertil hadde et innhold som gjorde sterkt inntrykk og som adv. Hansen reagerte meget sterkt på. Hovedinnholdet i adv. Hansens forklaring kan sammenfattes slik: På et tidspunkt i løpet av sin forklaring omkring møtet den 29.12.1986 uttalte C at det var ganske klart for de tilstedeværende at avtalen som ble inngått var et rent skatteopplegg med skatteunndragelse som



formål. På spørsmål har adv. Hansen presisert at han ikke kan garantere at C i sin forklaring benyttet nøyaktig ordene « rent skatteopplegg », men at innholdet i et hvert fall var at det utarbeidede dokument ville innebære skattesvik om det ble benyttet. De forhold som gjorde at adv. Hansen festet seg så sterkt ved disse uttalelsene var, for det første, at Cs forklaring slik den falt kunne oppfattes å plassere A rett opp i et skattesvik. Dertil kom at C den gang fulgte opp sin forklaring i retten med å uttale at for ham var imidlertid dette ikke straffbart.

Lagmannsretten er ikke i noen tvil om at C i sin forklaring for byretten innholdsmessig uttalte seg i all hovedsak slik det framgår av adv. Hansens forklaring. Adv. Hansen, som også opplyste at han ikke hadde lest byrettens dom i forkant av sin forklaring nå, har gitt en forklaring som lagmannsretten fester full lit til riktigheten av, både subjektivt og objektivt. Det er ingen holdepunkter for at hovedtrekkene i den gjengitte forklaring er farget av motsetninger av noe slag, ei heller av feilerindring på noe vesentlig punkt. Gjennom adv. Hansens forklaring med ledsagende omstendigheter fikk lagmannsretten det klare inntrykk at han opplevde det tyngende som vitne å måtte framføre potensielt belastende opplysninger om en kollega, samtidig som han kompromissløst etterlevde sitt ansvar i henhold til vitneplikten.

Hovedinnholdet i adv. Hansens forklaring som nevnt samsvarer med innholdet i et rettsreferat publisert i Bergens Tidende den 18.03.1995 angjeldende blant annet Cs forklaring om møtet. Rettsreferatet ble dokumentert i tilknytning til forklaring fra vedkommende journalist.

Lagmannsretten har særskilt vurdert om Cs forklaring for byretten som omtalt kan ha vært uttrykk for noe annet enn hans oppfatning av situasjonen ultimo 1986/primo 1987, eksempelvis et taktisk motivert ønske om å distansere seg fra hovedgjerningen. En slik mulighet framstår som rent hypotetisk og må sees bort fra.

Etter dette har lagmannsretten funnet det bevist at samtlige vilkår for straffeskyld er oppfylt for så vidt gjelder forholdet omfattet av tiltalebeslutningen post 8. C blir å domfelle i samsvar med dette for overtredelse av ligningsl. § 12-2 nr. 1 slik den lød før 10.04.1992.

#### *Tiltalens post 9, 10A og 10 B: Storetvedt-forholdet*

##### **Generelt**

For post 9, som gjelder den opprinnelige bistand ved rådgivning og utarbeidelse av dokumenter, gjelder de samme rettslige utgangspunkter som ovenfor omtalt i tilknytning til post 8, herunder at tiltalen bare omfatter forsettlig overtredelse av ligningsl. § 12-2 nr. 1. De øvrige poster - som knytter seg til korrespondansen med ligningskontoret sommeren og høsten 1992, skal bedømmes etter ligningsl. § 12-1 nr. 1 a, jf. § 12-2, som det på generell basis er redegjort for tidligere.

Som bakgrunn for de konkrete strafferettslige vurderinger, bemerker lagmannsretten:

I sitt vedtak av 22.02.1995 har overligningsnemnda, som en generell karakteristikk, uttalt at « en slik ondartet form for skatteplanlegging som er tilfellet i denne saken langt overskrider grensene for lojal oppreden ». Det er nærliggende å forstå betegnelsen « ondartet form for skatteplanlegging » dit hen at ligningsmyndigheten bygget på at skattyterne og rådgiver(ne) fra et tidlig stadium hadde inngått i et bevisst forbrytersk samvirke med det felles formål at skattyterne skulle oppnå uberettigede skattemessige fordeler. Også trekk ved påtalemyndighetens tilnærming til saken kan tyde på at en tilsvarende holdning eller antakelse har ligget til grunn. Etter den omfattende bevisførsel om smått og stort som har vært presentert under hovedforhandlingen, har lagmannsretten ikke funnet holdepunkter for et slikt syn. Det må etter dette sees bort fra en opprinnelig, felles hensikt om skattesvik. En annen sak er at ligningskontoret utover høsten 1992 hadde en klart saklig grunn til å utvise skepsis, etter hvert som begivenhetene gikk sin gang.

Når det gjelder de underliggende realiteter knyttet til planene om utbygging av tomten Storetvedtveien 58, bemerkes: Når det i første omgang gjelder hendelsesforløpet fram til inngåelsen av prinsippavtalen av 26.10.1987, ser lagmannsretten dette som et helt ordinært og forretningsmessig begrunnet opplegg. Selskapene EP og Siv. ing. B AS hadde i fellesskap kjøpt en attraktivt beliggende eiendom på ca 6 dekar for kr 1 mill., som imidlertid på overtakelsestidspunktet ikke lot seg utbygge på grunn av gjeldende reguleringsplan. Det lyktes eierselskapene, formentlig ved særlig

innsats fra Siv. ing. B AS, å oppnå først reguleringsendring (pr. februar 1986), og deretter byggetillatelse for et større forretningsbygg (pr. mai 1987). I ethvert utbyggingsprosjekt av den karakter som her var planlagt, vil dette være milepæler som avleirer en betydelig verdiskapning.

Når det gjelder den mer generelle bakgrunn for prinsippavtalen mellom selskapene (EP og Siv. ing. B AS) og Investa, vises til redegjørelsen ovenfor (s. 24). Her pekes på at prinsippavtalen, som intensjonsavtalen med Realia, bygget på at selskapene inntil annet måtte bli avtalt skulle stå som byggherrer. Investa var etablert som bruker av det ferdige bygg. Dette er betydningsfullt, fordi realisering av verdier i et slikt prosjekt i betydelig grad er knyttet til vurderinger av framtidig avkastning på utnyttelsen. Videre ble avtalt, og dette korresponderer med bakgrunnen for avtalen, at Investa « på kort eller lengere sikt » skulle « kjøpe forretningsbygget ». Partene var enige om å finne fram til « gjensidig gunstigst mulig skattetekniske løsninger » for nevnte kjøp. Dette i seg selv ser lagmannsretten som en alminnelig forretningsmessig målsetning i denne sammenheng. « Prinsipielt » skulle man « samlet oppnå følgende betingelser », hvoretter angis « kr 10 mill for delvis opparbeidet tomt og « developmentfee" ». Lagmannsretten peker på at det samlede oppgjør på kr 10 mill. skulle tilfalle selskapene, som hadde eiet og utviklet tomten, og at det samlede oppgjør framstår som det endelige resultat etter fullført prosjekt. I tillegg skulle selskapene motta honorarer for løpende oppdrag underveis. I henhold til prinsippavtalen skulle oppgjør skje i form av lån kr 5 mill. i 1987 og resten innen 31.12.1988, med rente 14,5 % fra 15.09.1987. Lagmannsretten antar, uten at dette har selvstendig betydning, at partene på dette tidspunkt så for seg en rask utbygging. Da etableringssamtykke ble gitt i august 1988, skjedde dette på vilkår av byggestart høst 1988/vår 1989.

Henvendelsen fra EP ved A på vegne av begge selskapene av 30.10.1987 må sees som en naturlig oppfølging av prinsippavtalen, herunder ønsket om å oppnå gunstige skatte- og avgiftsmessige løsninger. Samlet omhandler henvendelsen særlig avtale-, aksje-/selskaps- og skatte-/avgiftsrettelige problemstillinger. Lagmannsretten ser intet påfallende ved denne anmodning om bistand, som ble rettet til C og F.

Som nevnt og noe nærmere omtalt s. 27 ovenfor, resulterte anmodningen om bistand av 30.10.1987 i et møte den 03.11.1987 i advokatfirmaets lokaler, der F, C og A deltok. I møtet redegjorde F for ulike løsninger og strukturer som etter hans oppfatning på en god måte kunne ivareta flest mulig av problemstillingene knyttet til utbyggingsprosjektet, og illustrerte forslagene fortløpende ved skisser. Det ble herunder gitt en redegjørelse for regler omkring aksjesalg, betydningen av tre års eiertid for skattefrihet ved salg av aksjer, og reglene om selgende gruppe. Det nærmere innhold i redegjørelsen lar seg etter bevisførselen på flere punkter ikke rekonstruere med noen større grad av sannsynlighet. Når det gjelder spørsmålet om betydningen av eventuell forhåndsavtale om aksjesalg, har F til politiet tidligere (avhør 11.02.1994) forklart at redegjørelsen også omfattet dette. Gjengivelsen fra denne del av forklaringen viser imidlertid at F den gang presiserte at dette ikke var noe han husket konkret, men nærmest tok for gitt ut fra sammenhengen. For lagmannsretten har F i denne forbindelse forklart at han er veldig lite fornøyd med utformingen av nevnte avhørsprotokollat, som han mener representerer en sammenblanding av hva han forklarte fra møtet den 03.11.1987 og hans syn på innholdet i reglene i ettertid. I dag kan F ikke huske om dette spørsmål ble særlig omtalt i hans redegjørelse.

Det framgår av den siste skissen som ble utarbeidet, sammenholdt med forklaringene i saken, at forslaget fra F var basert på salg av tomten fra selskapene til et nytt utbyggingselskap, der Investa skulle være 60 % eier, og der A og B hver skulle stå som 20 % personlige aksjonærer. Meningen med dette var blant annet å unngå selgende gruppe-beskatning, samt å legge til rette for etterfølgende aksjesalg fritatt for gevinstbeskatning.

I møtet den 03.11.1987 ble prissettingen av tomten viet stor oppmerksomhet, blant annet fordi det var viktig å finne en balanse i forhold til konsesjonsspørsmålet, og for å unngå skatterettlig gjennomskjæring. F har forklart at hans angivelse av « 60 % + overkurs » for Investas del nok viser at skissen var basert på en enda ikke moden analyse, da dette kunne gi løsningen karakter av en formuesoverføring til A og B.

Det ble ikke i møtet avtalt noen videre oppfølging fra Fs side etter at man skiltes den 03.11.1987, og C anså det for sin del som unødvendig med ytterligere oppfølging. Han mente at alle de sentrale premisser var kommet på plass i og med Fs forslag, omfattende stiftelse av et

aksjeselskap der A og B skulle være personlige aksjonærer, og med et skattefritt salg av aksjene etter 3 år. Det var alles forutsetning at byggeprosjektet rent faktisk ville bli realisert i henhold til prinsippavtalen.

F har for sin del i forklaringen for lagmannsretten uttrykt noe selvkritikk fordi han ikke av eget initiativ fulgte opp den skatterettslige rådgivning som ble gitt den 03.11.1987.

Den videre prosess fra Cs PM av 12.11.1987 til ferdigstillingen av dokumentene datert 17.12.1987 (men underskrevet av alle parter primo februar 1988), er i det ytre skissert ovenfor (s. 27 flg.). Her bemerkes at C ikke forela verken PMet eller de endelige dokumenter for F. F fikk i ettertid vite at C hadde fullført oppdraget. Selv mener F at han ikke ble kjent med det nærmere innholdet av den opprinnelige aksjonæravtalen før i møtet 09.11.1987, mens C mener han tilstillet F et kopisett på et langt tidligere tidspunkt. Bevisførselen gir ikke klare holderpunkter for om det ene eller annet er mest korrekt. Det synes på det rene at F først ble kjent med PMet den 20.11.1992.

Representasjonsforholdet for Cs del ble et sted langs veien utvidet til også å omfatte Investa/det nye selskapet, uten at dette anses av betydning. I tiden fram til primo februar 1988 forholdt C seg til A, som både representerte tomteeier-selskapene og forhandlet videre med Investa ved E. B hadde ingen direkte kontakt med C i denne fasen.

### Post 9

Som en del av grunnlaget for de konkrete drøftelser er det nødvendig å se hen til Høyesteretts vurderinger i kjennelsen av 19.02.1999 av den ordning som ble etablert omkring den planlagte utbygging av Storetvedtveien 58. Så langt det er tale om generelle rettsanvendelsesspørsmål, er dette bindende for lagmannsretten. I enkelte sammenhenger er uttalelsene imidlertid basert på den bevisvurdering som ble lagt til grunn ved første fornyete behandling. I slike sammenhenger forholder det seg som ovenfor omtalt i relasjon til EP-forholdet.

Når det mer generelt gjelder den ordning som ble etablert som resultat av den samlede rådgivning og dokumentutforming, uttales i kjennelsen (Rt-1999-232 på s.235-236):

**« Den ordning som ble etablert i 1987 - opprettelsen av et aksjeselskap som fikk overdratt eiendommen, den samtidige overdragelsen av eiendommen til dette selskap og forhåndsavtalen om overdragelse av As og Bs aksjer til Investa AS, ville medføre at en opprinnelig skattbar næringsinntekt for selskapene AS EP og Siv. ing. B AS isteden ble en skattefri aksjesalgsgevinst for A og B personlig. Etter de opplysninger som ble gitt både i selvangivelsen og senere korrespondanse med ligningsmyndighetene, må en frifinnelse for brudd på opplysningsplikten i et tilfelle som dette kreve en klar begrunnelse. Tilsvarende gjelder lagmannsrettens frifinnelse av A og B for at det ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene om det årlige henstandsvederlaget A og B mottok fra Investa.**

Som en bakgrunn for sin vurdering av de enkelte tiltaltes forhold har lagmannsretten vurdert enkelte generelle skatterettslige aspekter ved ordningen. Vurderingen inneholder etter min mening enkelte uklare og også uriktige momenter. Lagmannsrettens utsagn om at mye taler for at man « i den nevnte skatterettslige bedømmelse ser forholdene i 1987 og 1991 mer adskilt enn det har vært gjort, siden forholdene endret seg en god del underveis » er ikke tilfredsstillende begrunnet. Det er også misvisende når lagmannsretten, som en begrunnelse for at det ikke er « gitt hva som er riktig skattemessig vurdering av forholdet », viser til at det råder forskjellige syn hos lignings-myndighetene. Forskjellen mellom ligningsnemndas og overligningsnemndas vedtak gjelder et punkt i begrunnelsen som var helt uten betydning for resultatet. Å gi uttrykk for tvil om ordningen var holdbar skatterettslig sett, slik at det ikke ville være grunnlag for gevinstbeskatning, kan det ikke være grunnlag for.

Uklarhetene ved lagmannsrettens vurdering av den materielle skatteplikt gir etter min mening grunnlag for usikkerhet også ved lagmannsrettens vurdering av de subjektive straffbarhetsvilkår. »

Videre framgår det av kjennelsen (s. 238) om Cs forhold (felles for postene 9 - 10 B etter den endelige tiltalebeslutning):

« Lagmannsrettens frifinnelse bygger både på at de objektive straffbarhetsvilkår ikke er oppfylt, idet Cs befatning med saken ikke kan anses som medvirkning i forhold til ligningsloven § 12-2, etter lovendringen § 12-1 nr. 2, og på at heller ikke de subjektive straffbarhetsvilkår er oppfylt. Det hevdes at det var andre i advokatfirmaet som vurderte de skatterettslige forhold, idet C ikke hadde særlige detaljkunnskaper på dette området. Det er ikke riktig at det var han som utarbeidet PM 12. november 1987, nevnt i tiltalens post 5 A; han foretok bare en nedtegning av hva andre var kommet frem til. Det samme gjelder PM 7. oktober 1992 som er nevnt i tiltalens post 5 C.

Det fremgår av lagmannsrettens alminnelige saksfremstilling at C sammen med andre advokater i advokatfirmaet arbeidet for å finne frem til en praktisk gjennomføring av prinsippavtalen inngått i oktober 1987. Det fremgår videre at det var C som førte avtalen 17. desember 1987 i pennen, han sørget for det formelle ved stiftingen og registreringen av aksjesalget, utferdiget skjøte på tomten, og sendte på vegne av selskapet søknad til fylkesmannen i Hordaland om etableringsløyve m.v. Det var også C som skrev det brev til ligningskontoret som er nevnt i post 5 B, og han var med på utarbeidelsen av det PM som nevnt i post 5 C. Jeg finner det ikke tvilsomt at en advokat som har hatt en slik befatning med saken, må anses som medvirker i relasjon til ligningslovens bestemmelser om brudd på informasjonsplikten selv om han innen advokatfirmaet ikke hadde noen selvstendig ansvar for de skatterettslige spørsmål. Hvorvidt han er strafferettslig ansvarlig, vil da bero på om de subjektive straffbarhetsvilkår er oppfylt.

For så vidt angår overtredelse av ligningsloven 1980 § 12-2 er tiltalen begrenset til forsettlig overtredelser. Tiltalen etter § 12-1 nr. 2 etter endringsloven 1992 omfatter også uaktsomhet når det gjelder villfarelse om hva som er riktig beskatning. Dette får betydning for tiltalens post 5 B og C.

Det er etter min mening vanskelig å forstå at en advokat som medvirker til den ordning som ble etablert i 1987, ikke forsto at den kunne gi grunnlag for skatteunndragelse. Det er misvisende når lagmannsretten i denne forbindelse viser til at den skattemessige betydning av forhåndsavtaler i forhold til aksjegevinstbeskatningsloven første ble avklart ved Høyesteretts dom i Rt-1995-872. Dette må bero på en misforståelse. I premissene til denne dom presiseres vilkårene for at en forhåndsavtale om aksjer skulle anses som en avhendelse slik disse allerede var utviklet i teorien. Tvisten i saken gjaldt om det overhodet var inngått en bindende avtale om overdragelse.

At C innen advokatfirmaet ikke hadde noe selvstendig ansvar for de skatterettslige spørsmål, er heller ikke tilstrekkelig til å begrunne at det ikke foreligger forsettlig medvirkning. Lagmannsretten uttaler ikke noe om hvorvidt C under de konferanser som ble ført innen advokatfirmaet, og med A og B, også ble orientert om de skatterettslige aspekter.

Lagmannsretten har heller ikke i forhold til C drøftet skyldkrav etter endringsloven 1992.

Jeg finner etter dette at lagmannsrettens dom på dette punkt må oppheves på grunn av uriktig lovanvendelse for så vidt angår det objektive straffbarhetsvilkår og på grunn av mangelfulle domsgrunner for så vidt angår skyldkravet. »

Ved den nærmere vurdering er det etter lagmannsrettens syn i enkelte henseende grunn til å sondre mellom den ordning som ble etablert ved selskapsdannelsen, avtaleverket m.v., alt datert 17.12.1987, og den rapportering som faktisk ble foretatt av A og B. På ett punkt skjedde rapporteringen i strid med den ordning som ble etablert gjennom aksjonæravtalen pkt. 3 (« henstand med oppgjør »), og dette kan i prinsippet ha en viss betydning både ved bedømmelsen av de objektive og subjektive vilkår.

Lagmannsretten tar ellers som sitt utgangspunkt at den ordning som ble etablert i 1987 var

skatterettslig uholdbar av to hovedgrunner som må sees i sammenheng: Det avtalte totalvederlag etter prinsippavtalen på kr 10 mill. for tomt og « development fee », som skulle tilkomme de selgende selskaper, anser lagmannsretten som fullt ut forretningsmessig begrunnet. Reelt sett refererte dette seg til flere komponenter: For det første var dette verdien av tomten som sådan i ikke utviklet stand, som i seg selv pr. 1987 etter alt å dømme var vesentlig høyere enn kr 1 mill. som ble betalt i 1985. Dertil kom den verdiskapning som hadde skjedd i og med oppnåelse av reguleringsendring og byggetillatelse. I prosjektutviklings-sammenheng var dette meget vesentlige faktorer, i det man kunne tilby en interessent med behov for å bygge en sikker anledning til snarlig igangsettelse uten ytterligere kostnader for tilrettelegging. I tillegg, slik lagmannsretten ser det, omfattet totalvederlaget et element av antatt fortjeneste knyttet til den endelige realisering av byggeprosjektet. Sett i prosjektutviklings-sammenheng vil det å skaffe til veie en langsiktig bruker med (antatt) sikker økonomi representere en betydelig verdi-komponent i seg selv.

Når det gjelder den nærmere fordeling av totalbeløpet på de ulike komponenter, er det ikke mulig for lagmannsretten å spesifisere dette med større grad av nøyaktighet. Dette er heller ikke nødvendig for stillingstaken til de foreliggende anklager mot C. Det som må anses sikkert er at eiendommen Storetvedtveien 58 i delvis utviklet stand var langt mer verd høsten 1987 enn de kr 2 mill. som i neste omgang tilfalt EP og Siv. ing. B AS.

Det er grunn til å være oppmerksom på at det uansett var nødvendig å finne en balanse, når det gjaldt verdsetting av tomten i delvis utviklet stand, i spenningsfeltet mellom hensynet til å oppnå konsesjon og å utforme en skatterettslig holdbar løsning. Denne nødvendighet sprang i første omgang ut av den komponent i ordningen som gikk ut på å selge tomten til et aksjeselskap, som så skulle forestå den videre realisering av utbyggingsprosjektet. I seg selv var valget av aksjeselskapsform velbegrunnet, og en helt ordinær foreteelse i eiendomsutviklings-sammenheng. Ved dette begrenses den økonomiske risiko, og ved at selskapet står som utbygger/eier finner man på legitimt vis en fordelaktig løsning på avgiftsrettslige problemstillinger. Hadde man valgt som løsning at de selgende selskaper i neste omgang også sto som eiere av aksjer i utbyggings-selskapet, ville man avverget i alle fall én grunnleggende innvending mot den endelige løsning, som gjelder inntekts karakter og tilordning til riktig skattesubjekt. I stedet valgte man på dette punkt den løsning som var foreslått av F, og som innebar at A og B personlig skulle stå som aksjonærer sammen med Investa i utbyggings-selskapet.

Den valgte ordning ble dertil bygget opp omkring en « rett og plikt » for hovedaksjonæren Investa til « uansett aksjenes reelle verdi på oppgjørstidspunktet » den 02.01.1991 å kjøpe As og Bs personlig eide aksjer for kr 8.000.000 tillagt pålydende kr 20.000. Med avtalt eiertid like over 3 år, basert på det som i alle fall i det ytre framsto som ervervstidspunkt - den 17.12.1987, ble derved tilrettelagt for at aksjevederlaget skulle utgjøre en skattefri gevinst for A og B.

Sett i sammenheng gjorde dette ordningen som ble etablert i 1987 skatterettslig uholdbar av de grunner som Høyesterett har påpekt: Salgsinntekter som egentlig tilkom selskapene og der skulle vært klassifisert som skattbar næringsinntekt, ble transformert til skattefrie aksjesalgsgvinster for A og B personlig. For øvrig vises til Rt-1995-872 om avhendelsesbegrepet i den tidligere aksjegevinstskatteloven av 10.12.1971 nr. 99 § 2, samt vilkårene for å anse en forhåndsavtale om aksjesalg som avhendelse.

I saken har det, på vegne av alle de tiltalte, vært sterkt betonert at både prinsippavtalen og aksjonæravtalen hadde som uuttalt, men rettslig avgjørende, forutsetning at Investa realiserte utbyggingsplanene. Dette, har det vært hevdet, er av avgjørende betydning for hva som er korrekt skatterettslig vurdering, og dermed for bedømmelsen av om det objektivt sett ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Lagmannsretten ser dette spørsmålet slik: Riktignok lå det klart nok en faktisk oppfatning til grunn for begge avtaler om at Investa skulle bygge og flytte inn i nytt administrasjonsbygg på eiendommen Storetvedtveien 58. Derimot kan lagmannsretten ikke se at det ble gjort til en rettslig relevant, enn si avgjørende, forutsetning for gjennomføring av verken prinsipp- eller aksjonæravtalen at Investa rent faktisk ble stående ved utbyggingsprosjektet til eget formål.

Den omstendighet at A og B etter påtrykk fra Investa i april valgte, eller snarere følte seg

nødsaget til, å reforhandle vederlaget fra kr 8 mill. til kr 5,2 mill., ser lagmannsretten først og fremst som utslag av As sterke ønske om å fortsette det forretningsmessige samarbeidet med Investa. Som det heter i det notat som F forberedte den 20.11.1992 før man gikk i møte med ligningskontoret (se s. 67 ovenfor):

**« I(nvesta) kom tilbake og sa at prisen ble for høy. A innså at han måtte akseptere en reforhandling. Han hadde mange oppdrag for I og ville fortsatt være i posisjon. - B var lite begeistret. Mente den første avtalen gav uttrykk for det egentlige potensiale i eiendommen, og hadde han visst om at det skulle bli « reforhandling » ville han heller funnet anden partner. »**

Med en tilsvarende begrunnelse forklarte B til politiet den 07.02.1994 at han pr. april 1990 stilte seg negativ til en reforhandling. B har riktignok for lagmannsretten forklart at han tvert i mot var villig til å reforhandle den gang, noe han nettopp har knyttet til at den opprinnelige 17.12.1987-avtalen ikke var bindende så lenge Investa kunne velge ikke å realisere sine byggeplaner. Lagmannsretten anser det ikke tvilsomt at de reelle beveggrunner for å godta reduksjonen til kr 5,2 mill. like fullt var som oppsummert i formøtet den 20.11.1992 og i politiforklaringen. For B ble som nevnt resultatet pr. februar 1991 at han fikk utbetalt tilnærmet nøyaktig det beløp han tilkom etter aksjonæravtalens pkt. 2.

\* \* \*

Lagmannsretten finner det bevist at så langt skattyterne/deres selskaper rapporterte i samsvar med det ovenfor angitte innhold i dokumentene utarbeidet av C (datert 17.12.1987), ga de *objektivt sett* uriktige og/eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndigheten, som var egnet til å medføre uberettigede skattemessige fordeler. Dette er som nevnt en forutsetning for medvirkningsansvar i den foreliggende situasjon. Verken her eller for øvrig tar lagmannsretten stilling til spørsmål om straffeskyld for noen av skattyterne.

C utformet de aktuelle dokumenter, herunder aksjonæravtalen, og det finnes bevist at han samtidig rådgå skattyterne om at de ved å forholde seg som angitt i aksjonæravtalen kom til å forholde seg på en skatterettslig holdbar måte.

Lagmannsretten tar imidlertid ikke endelig stilling til i hvilke relasjoner C *objektivt sett* kan sies å ha medvirket til skattesvik, ettersom han må frifinnes på subjektivt grunnlag.

Også i relasjon til Storetvedt - forholdet (post 9) må et eventuelt medvirkningsansvar avgrenses i tid. Cs forhold må ut fra de foreliggende omstendigheter først og fremst vurderes i forhold til det som skjedde i tiden fra slutten av oktober 1987 og til begynnelsen av februar 1988, da partene underskrev de seks sett av rettsstiftende dokumenter. Det kan ikke utelukkes at den oppfølging til formalisering av selskapsstiftelse og overskjøtning av eiendommen som C foresto i de nærmest påfølgende måneder i prinsippet kan anses relevante, men lagmannsretten finner det ikke nødvendig her å komme inn på dette. Selv om man skulle se det slik at skattyterne kom til å gi uriktige opplysninger for hvert ligningsår fram til 1991 som følge av Cs bistand, innebærer ikke dette at et eventuelt *straffansvar som medvirker* tidsmessig kan utstrekkes langs samme tidsakse, sml. utformingen av tiltalebeslutningen i dette henseende.

Lagmannsretten kan ut fra den samlede bevisførsel ikke finne det bevist at C verken var klar over/visste, eller holdt det for overveiende sannsynlig, at den ordning han medvirket til ikke lot seg gjennomføre på en skatterettslig holdbar måte.

Etter henvendelsen av 30.10.1987 koordinerte C oppfølgingen, og ba herunder firmaets skatterettsadvokat, F, om å delta i møtet den 03.11.1987 og der redegjøre for aktuelle modeller. Det må bygges på at F introduserte som et skatterettslig holdbart alternativ at man solgte tomten til et utbyggingsselskap, og at A og B deltok i dette med til sammen 40 % av aksjekapitalen som personlige aksjonærer. Ved dette, mente F, kunne man oppnå blant annet følgende: Når det nye selskapet sto for utbygging og deretter ble eier av forretningsbygget, oppnådde man en gunstig løsning på avgiftsrettslige problemstillinger. Ved en 60-40 % fordeling av aksjene ville man unngå selgende gruppe-beskatning etter dagjeldende bestemmelser. Og dertil kunne det legges til rette for et seinere salg av aksjene til A og B i forhold til reglene om fritak for gevinstbeskatning, forutsatt en

eiertid over 3 år. Det som her så langt er lagt til grunn er i samsvar med Cs og Fs forklaringer. Det støttes av As forklaring i lagmannsretten vedrørende møtet den 03.11.1987, og i vesentlige trekk også av hans utkast til « Tillegg til avtale pr. 26.10.1987 », se ovenfor s. 29 flg. B har i sin forklaring bekreftet at dette også er i overensstemmelse med hva han ble meddelt som resultat av møtet.

Det kan ikke legges til grunn at F i møtet direkte foreslo eller uttrykkelig gikk god for mer enn det som ovenfor er angitt. Lagmannsretten må imidlertid bygge på at C, ved den nærmere utforming av den løsning som ble valgt, mente seg å være innenfor den modell F hadde skissert som skatterettslig holdbar. I denne forbindelse bemerkes særskilt at det ikke er tilstrekkelige holdepunkter for å legge til grunn at F i møtet faktisk omtalte betydningen av en forhåndsavtale om aksjesalg. Lagmannsretten har her nøye vurdert det som er gjengitt fra Fs politiforklaring opp mot hans forklaring under hovedforhandlingen. Lagmannsretten har i denne forbindelse måttet se hen til at F den gang, som nå, har avgitt forklaring med straffeprosessuell status som siktet. Dette er ingen kritikk av påtalemyndigheten, men en påpekning av en uunngåelig bevisvurderingsmessig konsekvens i en slik situasjon: Den som gis grunn til å frykte strafferettslig forfølgning vil naturlig forklare seg forsiktig eller defensivt, og i noen sammenhenger forbeholdent. I bevismessig henseende bygger lagmannsretten på som mest sannsynlig at F verken direkte omtalte eller advarte mot benyttelse av en uttrykkelig forhåndsavtale. Dette kan ha hatt sin bakgrunn i at F på den aktuelle tid, i følge egen forklaring, var i en arbeidsmessig svært presset situasjon. Han var nettopp kommet hjem fra et lengre utenlandsopphold i tilknytning til adopsjon, og var sterkt opptatt av forberedelsene til en høyesterettssak.

Lagmannsrettens syn om at C rent faktisk mente at ordningen var skatterettslig holdbar, bygger dertil særlig på følgende momenter: Det kan ikke legges til grunn at C, eller F, var på det rene med det reelle omfang av den merverdi som lå i den delvis utviklede eiendom allerede på det tidspunkt det her er tale om. Lagmannsretten må ta Cs uttalelse i PMet av 12.11.1987 om « liten eller ingen gevinst » for de selgende selskaper som uttrykk for en reell oppfatning. Det er nærliggende å tro at Fs forslag om at A og B kunne gå inn i utbyggingsselskapet som personlige aksjonærer må ha bygget på en tilsvarende oppfatning. Et ytterligere moment i samme retning, om enn av begrenset vekt, er dette: Da C i løpet av ettermøtet den 20.11.1992 (jf. s. 67-68 ovenfor), i en ellers konfliktfylt situasjon, av F ble konfrontert med 12.11.1987 - PMet, vedsto han seg dette med synlig fornøyethet. Om dette har C, F og B forklart seg samstemmende. Ut fra den da foreliggende situasjon, har det en viss formodning mot seg at C skulle reagere slik om han var klar over at dette dokument kunne knytte ham til kritikkverdige forhold.

Endelig har lagmannsretten i denne sammenheng lagt en del vekt på den utforming C ga aksjonæravtalen pkt. 3, sammenlignet med forslaget som kom fra A vedlagt brevet av 30.01.1988 (s. 30-31 ovenfor). C har forklart at han omformet « Honorar = 14,5 % » til « For henstand med oppgjør som nevnt i punkt 2 » nettopp fordi posten refererte seg til en rentegodtgjørelse, og derfor også skulle utbetales til de personlige aksjeeierne. Av samme grunn mente C at de to hadde en fordring mot Investa som følge av avtalens pkt. 2, om enn muligens betinget av at utbyggingsprosjektet ble realisert. Lagmannsretten mener det framstår som lite sannsynlig at C av eget tiltak ville utformet aksjonæravtalens pkt. 3 som han gjorde, dersom han var klar over det skatterettslig uholdbare ved ordningen. En rapportering i samsvar med aksjonæravtalen på dette punkt fra de personlige skattyternes side ville med en ikke ubetydelig grad av sannsynlighet nettopp gjort det skatterettslig uholdbare ved ordningen øyensynlig for ligningsmyndigheten. Som lagmannsretten kommer noe tilbake til under de etterfølgende poster, framstår det som sannsynliggjort at C først ble klar over at henstandsvederlaget var blitt utbetalt til selskapene etter møtet den 09.11.1992.

Cs forhold må etter dette vurderes ut fra at han rent faktisk mente at den etablerte ordning var skatterettslig holdbar, og dermed var i villfarelse. Påtalemyndigheten har i denne sak basert seg på at en slik villfarelse er av rettslig og ikke faktisk art, inntil Høyesterett i kjennelsen av 19.02.1999 ( Rt-1999-223 på s. 229 ) konkluderte slik:

**« Aktor har gjort gjeldende at villfarelse med hensyn til hva som er riktig beskatning må anses som rettsvillfarelse etter straffeloven § 57, og ikke situasjonsvillfarelse etter § 42. Til støtte for dette syn er påberopt reelle hensyn.**

Ved endringsloven er spørsmålet som nevnt løst ved den spesielle bestemmelse i § 12-1 nr. 1 bokstav a. For øvrig nevnes at det i forarbeidene til endringsloven, se Ot.prp.nr.21 (1991-1992) side 41 flg., er forutsatt at lovens alminnelige skyldkrav etter tidligere rett også gjelder for spørsmålet om handlingen er egnet til å oppnå skatte- eller avgiftsmessig fordeler. Dette er lagt til grunn i rettspraksis, se Rt-1991-741, på side 742 . Det samme er uttalt i juridisk teori, se Thorbjørn Gjølstad i Lov og Rett 1984 side 371 (LoR-1984-371) flg. særlig side 391, og Ingrid Tvedt i artikkelsamlingen « Økonomisk kriminalitet », Bind I (1990), særlig side 133. Jeg finner det etter dette ikke tvilsomt at villfarelse med hensyn til hva som er riktig beskatning også før endringsloven var situasjonsvillfarelse. »

Den som har vært i faktisk villfarelse (situasjonsvillfarelse) om en omstendighet som inngår i vedkommende straffebuds objektive gjerningsbeskrivelse, kan ikke straffedømmes for forsettlig overtredelse, jf. straffeloven § 42 jf. § 40. Dette gjelder uten videre de forsettsformer som kjennetegnes ved at vedkommende regnet en relevant omstendighet som sikker eller overveiende sannsynlig.

For det tilfellet at bevisvurderingen i denne sak skulle munne ut i en konklusjon om faktisk villfarelse med hensyn til ordningens skatterettslige holdbarhet, har Høyesterett i kjennelsene fra 1996 og 1999 forutsatt at andre forsettsformer må vurderes. I 1996-kjennelsen ble det i denne sammenheng vist til avgjørelsene i Rt-1991-600 , som det er gjengitt fra ovenfor, og til Rt-1991-741 , som gjaldt betydningen av villfarelse om skatteplikt i relasjon til ligningsl. § 12-1 nr. 1. I forhold til sist nevnte avgjørelse heter det i 1999-kjennelsen ( Rt-1999-223 på s. 233 ):

**« Det er der uttalt at forsett kan foreligge selv om tiltalte ikke var positivt klar over skatteplikten dersom han holdt det for overveiende sannsynlig at det forelå skatteplikt, og videre etter den såkalte positive innvilgelsesteori: Han ville foretatt handlingen dersom han innså muligheten av skatteplikt, men bestemte seg for å gi mangelfull opplysning. »**

Slik lagmannsretten forstår læren om *dolus eventualis* etter den *positive* innvilgelsesteori, kreves bevis av ordinær styrke *både* for at gjerningspersonen rent faktisk innså muligheten for vedkommende følge eller omstendighet (men holdt denne for mindre enn overveiende sannsynlig), og for at han/hun deretter bestemte seg for å handle selv om følgen eller omstendigheten skulle inntre. Det vises, foruten til Rt-1991-600 til Andorsen, op. cit., Andenæs, « Alminnelig strafferett », 4. utg., s. 218 flg. og Husabø, op. cit., s. 99 og 150.

Den *hypotetiske* innvilgelsesteori, som nettopp forutsetter at det skal foretas en vurdering av hvordan vedkommende ville handlet *dersom* han/hun innså muligheten, er derimot ikke en del av gjeldende norsk rett, jf. de samme forfattere, og ble uttrykkelig avvist i Rt-1991-600 .

Lagmannsretten legger til grunn som mest sannsynlig at C rent faktisk mente at ordningen var skatterettslig holdbar. Det er ikke grunnlag for å finne bevist at han rent faktisk tenkte på muligheten av at ordningen var skatterettslig uholdbar, og dertil bestemte seg for å yte bistand som gjennomført selv om så var tilfellet. Lagmannsretten har i denne forbindelse vurdert særskilt hvilken betydning bevisbedømmelsen under post 8 bør tillegges, men konkluderer som nevnt.

C blir etter dette å frifinne for forholdet omfattet av post 9.

#### *Post 10A og 10B*

Vedrørende post 10 B har lagmannsretten delt seg i et flertall og et mindretall. Mindretallets syn på begge poster framgår samlet nedenfor.

**Flertallet**, lagdommer Voll, meddommer Nordvik og meddommer Dammerud, ser denne del av saken slik:

Postene refererer til korrespondansen med ligningskontoret, henholdsvis Cs brev på vegne av A den 31.07.1992 og bistand til utarbeidelse av det felles PM innsendt av A og B den 07.10.1992. Begge poster gjelder forhold som skal bedømmes etter ligningsl. § 12-1 nr. 1 sammenholdt med § 12-2. Når det gjelder beskrivelsen av hovedtrekk i det ytre hendelsesforløp fra juli 1992 og utover høsten, vises til redegjørelsen ovenfor s. 41-70. Når det gjelder den generelle tolkning av de aktuelle bestemmelser, vises likeledes til redegjørelsen ovenfor. For domfellelse er det i subjektiv henseende



tilstrekkelig med grov uaktsomhet med hensyn til at uriktige eller ufullstendige opplysninger ble gitt av skattyter som følge av bistanden. Når det gjelder omstendigheten « kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler », er simpel uaktsomhet nok.

Essensen i anklagen etter begge poster er at C ved å forholde seg som angitt i tiltalebeslutningen skal ha medvirket til at A (10A) og A samt B (10B) uriktig opplyste til ligningsmyndigheten at de hadde solgt aksjene i 1991, til tross for at salget i virkeligheten skjedde i 1987.

Det må legges til grunn at ligningsmyndigheten ved begge anledninger objektivt sett ble bibragt en uriktig opplysning, for så vidt som salget ut fra en korrekt skatterettslig betraktning skjedde ved den opprinnelige 17.12.1987-avtalen. Om dette er det tilstrekkelig å vise til framstillingen under post 9.

I begge relasjoner besto en eventuell medvirkning i objektiv henseende i fastholdelse av tidligere inngitte opplysninger. Ligningslovens bestemmelser om straff for å gi uriktige opplysninger som kan medføre skattefordel, må i utgangspunktet antas å gjelde på et hvert trinn av saksbehandlingen, og uavhengig av om opplysningene gis i henhold til lovbestemt plikt, etter pålegg fra ligningsmyndigheten, i forbindelse med varsel om fravikelse, eller av eget tiltak.

Det er derimot ikke like klart at straffansvaret kan utstrekkes til å gjelde inngivelse av opplysninger som i realiteten innebærer en fastholdelse eller gjentakelse av tidligere inngitte, uriktige opplysninger om samme forhold. Det må holdes fast ved at disse straffebudene ikke er ment å ramme framsettelse av uriktige opplysninger overfor en bestemt offentlig myndighet i sin alminnelighet. Bestemmelsene retter seg mot det å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan medføre en uberettiget skattefordel, det vil si at opplysningen ut fra sitt innhold og den sammenheng den presenteres i objektivt sett må være egnet til å framkalle en villfarelse av betydning hos mottaker. Formentlig må dette suppleres med at det etter omstendighetene kan være tilstrekkelig for å konstatere medvirkning i objektiv forstand at opplysningen var egnet til å styrke eller utnytte en allerede eksisterende villfarelse hos mottaker.

På bakgrunn av disse generelle utgangspunkter mener flertallet at det ikke er gitt at de forhold som objektivt sett omhandles i postene 10A og B faller inn under ligningsl. § 12-1 nr. 1 a. Det måtte i alle fall foretas en nærmere vurdering av medvirkningsansvarets yttergrense objektivt sett, i forhold særlig til de grunnleggende krav om rettsstrid og årsaksmessig innflytelse på hovedgjerningen. Dette gjelder for begge poster. For post 10A gjør det seg gjeldende den særegenhet at opplysningene ble gitt som resultat av en villfarelse hos vedkommende myndighet. Hva man enn kan si om ordningen det her er tale om, ga den knapt noen plausibel foranledning for synsmåten « selgende gruppe », jf. for så vidt Høyesteretts bruk av karakteristikken « intern misforståelse hos ligningsmyndighetene » i denne sammenheng, se Rt-1999-223 på s. 235 . Samme sted i kjennelsen framgår for øvrig at Høyesterett synes å ha bygget på at 31.07.1992-brevet fra C i tid kom etter at den ordinære ligning var avsluttet for As vedkommende, og etter at den uriktige selgende gruppe-beskatningen av B var blitt rettet av ligningskontoret. Som det framgår ovenfor forholdt det seg på begge punkter anderledes. Det kan spørres om det overhodet er rom for et medvirkningsansvar i et tilfelle som det omhandlet av 10A.

Flertallet tar ikke endelig stilling til de spørsmål som er omtalt ovenfor vedrørende medvirkningsansvarets objektive side. C må med grunnlag i bevisførselen frifinnes for begge poster, i det bevisene for subjektiv skyld er utilstrekkelige til å oppfylle påtalemyndighetens bevisbyrde.

C har sammenfatningsvis gitt slik forklaring omkring disse poster:

I tiden etter at avregning var avsendt til AS Storetvedtveien 58 i 1988, og fram til han mottok As fax av 27.07.1992, hadde han ingenting av betydning å gjøre med oppfølging eller gjennomføring av 17.12.1987-ordningen. Det er riktig at han ble bedt om å sende aksjebrev til B i januar 1991, og at han samme måned oversendte stiftelsesdokument, vedtekter og registreringsdokument vedrørende AS Storetvedtveien 58 til direktør Larsen i Investa. Men ved ingen av disse anledninger tilfløt det ham informasjon utover selve forespørslene. Det er ikke riktig som angitt i faxen til A at det var kontakt med C om 17.12.1987-ordningen i desember 1990.

Da C mottok faxen av 27.07.1992 fikk han opplyst av A at 17.12.1987-avtalen med Investa var bortfalt fordi Investa hadde trukket seg. Han ble uttrykkelig informert av A om at det aksjesalg som

henvendelsen fra ligningskontoret gjaldt var resultatet av en selvstendig framforhandlet avtale mellom A og Investa, som resulterte i en mye lavere pris pr. aksje enn det som fulgte av 1987-avtalen. Han ble gjort kjent med innholdet i As brev av 11.12.1990 og 07.01.1991, og oppgjøret som fulgte av dette. Han ble ikke informert om hva B hadde oppnådd. Opplysningene C mottok fra A på denne tid stemte godt med det han ellers visste og hadde lagt til grunn for 1987-ordningen:

Han visste fra før at det ikke ble noe av Investas utbyggingsplaner. Han kjørte daglig forbi den fortsatt ubebygde tomt, og var dertil kjent med at Investa hadde flyttet inn i « Det blå bygg ». Dertil kom at 1987-ordningen var så sterkt knyttet til forutsetningen om Investa som endelig eier og bruker at de opplysninger som ble gitt framsto som en naturlig konsekvens.

På denne bakgrunn gjorde C slike undersøkelser i forhold til ligningskontoret og Investa som henvendelsen tilsa, og sendte brevet av 31.07.1992 etter at A hadde gjennomgått et utkast fra dagen før. Det er intet grunnlag for påtalemyndighetens mistanke om noe suspekt knyttet til de to brev fra Investa. Det første ga ikke de opplysninger som var relevante i forhold til problemstillingen selgende gruppe, og følgelig ble ny henvendelse gjort. C la selv fram begge brevene fra Investa.

I perioden fra 31.07.1992 til han fikk notatet fra F av 21.09.1992 med anmodning om et møte, hadde C ingen ytterligere befatning med de spørsmål saken gjelder. Han var opptatt i retten på denne tid, og deltok ikke i møtet, annet enn at han kan ha vært innom et øyeblikk mens A, B og F diskuterte. Han var ukjent med det materialet A og B hadde gitt F som grunnlag for å besvare ligningskontorets brev av 17.09.1992. Som skatterettsadvokat skulle F bistå begge skattyterne, C mottok kopi av de ulike utkast til gjennomsyn. Først ved gjennomlesning av 25.09.1992-utkastet fra F, ble C klar over at B hadde oppnådd en vesentlig høyere pris pr. aksje, og at denne prisen samsvarte med 17.12.1987-avtalen. Dette gjorde ham noe betenkt. Dette meddelte han F. Fs « advarsel » om skjerpet aktsomhet var nettopp et resultat av den uro som meldte seg.

Møtet 05.10.1992 var første anledning der C var mer aktivt med. Begge skattyterne forklarte og fastholdt det som seinere ble nedtegnet, herunder om nye forhandlinger, bakgrunn for differensiert prising m.v. A ba C utforme en dekkende framstilling av hans syn på enkelte sammenhenger, hvilket C gjorde, jf. inkorporasjonsnotatet. Den usikkerhet C hadde følt i forhold fullstendigheten av de oppgitte opplysninger fra A og B tiltok i perioden fra 29.09.-05.10.1992. C ville for sin del ha E i tale før det ble aktuelt å svare ligningskontoret, iallefall dersom det skulle skje i advokatfirmaets navn. Han mener dette ble uttrykt i møtet. I alle fall fulgte han opp straks, og fikk avtale om slikt møte den 12.10.1992. Det viste seg at E meldte avbud, og hensikten med møtet var dermed forspilt. På det tidspunkt var C gjennom kopi av As brev blitt kjent med at svar var gitt den 07.10.1992, og noen ytterligere oppfølging var ikke aktuelt.

Det vises til det som ovenfor er sagt om bevisbyrde og betydningen av rimelig tvil. Disse grunnprinsipper får anvendelse uavhengig av skyldform, selv om bevistemaene vil være noe forskjellige. I denne del av saken gjør det seg gjeldende betydelig mer enn rimelig tvil i forhold til om C har utvist nødvendig skyld. Som før nevnt tar flertallet ikke endelig stilling til om de objektive vilkår for medvirkningsansvar er oppfylt.

Cs forklaring om egen befatning med og kunnskap om de aktuelle forhold støttes i all hovedsak av F, og motsies på mange og vesentlige punkter av A og B. Til nærmere begrunnelse av den tvil som må medføre frifinnelse, jf. straffeprosessloven § 40, skal særlig framheves: C, F, A og B har samstemmig forklart at den reforhandlede avtalen fra april 1990 først ble framlagt for advokatene i møtet den 09.11.1992 eller kort tid deretter, og det foreligger ingen opplysninger som motsier dette. Dette er etter flertallets syn av betydelig interesse, fordi nettopp denne avtalen viser kontinuiteten mellom den opprinnelige 17.12.1987-avtalen og de endelige oppgjør som fant sted i januar og februar 1991. Det er etter flertallets syn mer enn påfallende at denne avtalens eksistens og innhold ikke ble presentert tidligere. A og B har forklart at grunnen til dette var at de anså den reforhandlede avtalen som identisk med den opprinnelige, i det forskjellige med hensyn til totalbeløpet og bortfallet av posten « henstand for oppgjør » ikke gjorde noen endring i dette.

Flertallet finner ikke skattyternes forklaringer på dette punkt sannsynlige. De har for det første begge også forklart at de ikke anså den opprinnelige avtalen som bindende eller fullt ut bindende, i det Investa kunne gå fra avtalen med den følge at de risikerte ikke-oppfyllelse. Av denne grunn, har

det vært hevdet, ble heller ikke tilgodehavendet etter aksjonæravtalen oppført som fordring i selvangivelsene. Dette samsvarer i beste fall bare delvis med en rekke andre opplysninger i saken, herunder Bs syn på reforhandlingen omtalt ovenfor. A har for sin del blant annet forklart at han heller ikke anså den reforhandlede kontrakt som endelig bindende, til tross for pantsettelsen av fordringen mot Investa i mai 1990 med Es medvirkning.

Flertallet har dertil festet seg ved korrespondansen som gjelder aksjesalgene fra desember 1990 til februar 1991, sammenholdt med oppgjørene og skattyternes forklaringer om forhandlinger, bakgrunn for ulik prising av aksjene m.v. Slik flertallet bedømmer bevisene, finnes ingen troverdige holdepunkter for at det foregikk noen form for reelle forhandlinger med Investa i løpet av denne perioden. Når B fikk det oppgjør han gjorde, berodde dette alene på utfallet av den interne fordeling med A etter reforhandlingen i april 1990. Tilsvarende gjelder for As vedkommende, selv om det i totalbeløpet gjør seg gjeldende et mindre avvik. Avviket sees dels som uttrykk for utslag av en feilslutning med hensyn til betydningen og størrelsen av aksjenes pålydende (B), og som konsekvens av at prisen pr. aksje ble satt til et rundt beløp (A). B har nå for lagmannsretten forklart at alle forhandlinger med Investa for hans vedkommende skjedde via A, og at de benyttede formuleringer i skrivene av 07.10.1992 ikke var hans. A har fastholdt at forhandlinger ble gjennomført, og har fått en viss støtte for dette av E. Flertallet har merket seg at det i saken er dokumentert en ikke datert oppstilling fra A (« Per ») til Investa-direktør « Ove Steinar » Larsen, som viser til en konferanse som skal ha funnet sted mellom Larsen og « Odd Rune » E omkring « saken », som i følge vedlegg gjelder « Oppgjør » med i alt kr 5.236.023, fordelt på kr 3.141.835 og, for « P. A » kr 2.094.188. Dokumentet, som er framlagt av Investa under etterforskningen, etterlater ingen tvil om sammenhengen mellom utbetalingene i januar og februar 1991 og den reforhandlede avtale i henhold til intern fordeling.

Ytterligere har flertallet merket seg innholdet i det materialet adv. F ble tilstillet den 22.09.1992, som har virket premissgivende for innholdet i den videre prosess, og at C i henhold til alles forklaringer har hatt en tilbaketrasket og nærmest passiv rolle i tiden fram til 05.10.1992. De opplysninger C bidro til utformingen av ved « inkorporasjons"-notatet av 06.10.1992 brakte i realiteten ikke nye opplysninger inn i skattyternes svarskriv sett i forhold til prosessen tidligere. Flertallet har dertil merket seg at Investa i sitt svarbrev til ligningsmyndigheten bekrefter og understøtter skattyternes forklaringer om forhandlinger, grunner for differensiert prissetting m.v. Det framstår som klart at disse opplysningene ble tilført Enge fra E.

Det kan ikke legges til grunn at C ble konsultert av A om skatterettslige sider ved 1987-avtalen i desember 1990, jf. faxen av 27.07.1992. A har i lagmannsretten som nevnt forklart at det berodde på en misforståelse når han skrev at han var i kontakt med de to advokatene om dette på den aktuelle tid. Som ny opplysning for lagmannsretten, frambrakt av F av eget tiltak, er framkommet at A og F i desember 1990 konfererte « vedrørende skatterettslige problemstillinger. » Det er ikke konkrete holdepunkter for hvilke spørsmål dette gjaldt.

Endelig nevner flertallet det følgende: I det notat A skrev etter møtet den 09.11.1992, gjengitt ovenfor s. 63-66, gjentas flere steder som reelle og riktige de opplysninger skattyterne ga i sine brev av 07.10.1992. Det framstår som ytterst usannsynlig at A, overfor blant annet C og F, i den da foreliggende situasjon, skulle skrive slik, om ikke dette nettopp var i samsvar med det som hadde tilflytt advokatene i prosessen fra juli til oktober 1992.

En rekke av sakens opplysninger er forenlige med nokså ulike antakelser om hva som i realiteten skjedde og hva de ulike involverte personer visste eller kjente til. Flertallet har et bestemt inntrykk av at vesentlige opplysninger om bakenforliggende forhold ikke er framkommet. I dette skal det ikke spekuleres. I nærværende sammenheng er det for flertallet åpenbart at påtalemyndigheten ikke har ført tilstrekkelig bevis for straffeskyld i form av forsett for Cs vedkommende, under noen variant av denne skyldform.

Skyldformen grov uaktsomhet er av en annen karakter enn forsett, men fordrer bevis for sterkt klanderverdig opptreden, det vil si et markert avvik fra forsvarlig atferd. Flertallet konkluderer, i all hovedsak under henvisning til de samme tvilsmomenter som ovenfor, med at påtalemyndigheten ikke har løftet bevisbyrden heller for denne skyldform. I denne forbindelse nevnes imidlertid særskilt at det under bevisførselen har framkommet opplysninger som tyder på at C noen tid etter

ferdigstillelse av dokumentene av 17.12.1987 fikk en anelse om at ordningen, på grunn av forhåndsavtalen om aksjesalg, likevel ikke uten videre var holdbar. C har forklart seg i denne retning, under usikkerhet med hensyn til når og nærmere innhold i den informasjon han mottok. I følge C meddelte han denne mulighet for A, som skulle ta det opp med E. Andre involverte har ikke kunnet bekrefte en slik opplysning. Flertallet er noe usikker på den nærmere realitet i denne opplysning, som C først kom med i politiavhør i 1992. Opplysningen kan ikke alene eller sammen med andre bevismomenter medføre at terskelen for grov uaktsomhet passerer i forhold til de to forhold det her er tale om.

C må etter dette frifinnes for forholdene omfattet av tiltalebeslutningens post 10A og 10 B.

**Mindretallet**, ekstraordinær lagdommer Grimstad, er enig i at C frifinnes for forholdet omfattet av post 10 A, men mener han må straffeltes for 10 B.

Det er ikke grunn til å bebreide C som grovt uaktsomt at han på dette tidspunkt trodde på den framstilling han fikk av sin klient om at avtalen av 17.12.1987 var satt til side og at aksjesalget skjedde med grunnlag i en ny avtale. Ligningskontorets henvendelse som besvarelsen i brev at 31.07.1992 gjaldt, gikk på problematikken rund selgende gruppe, noe som ikke ga C oppfordring til kontrolltiltak om korrektheten i den framstilling han selv hadde fått om selve salgsavtalen.

Ved utarbeidelse av det notat som inngikk i PM av 07.10.1992 var C kjent med at B hadde fått oppgjør som samsvarte med avtalen av 17.12.1987, og C var nå klar over at forhåndsavtale om aksjesalg medførte at tre års-fristen ikke avverget skatt. C var oppmerksom på at det var tale om skatteunndragelse så fremt avtalen av 17.12.1987 lå til grunn for aksjesalget. Han hadde således sterk oppfordring om å kontrollere riktigheten av opplysningene fra klienten før han ga denne ytterligere bistand i anledning henvendelsen fra ligningskontoret. Cs ønske om dette er også sikkert årsaken til at han så det som maktpåliggende at E deltok i møtet den 12.10.1992. Det forelå på dette tidspunkt ingen overbevisende forklaring angående prisingen på aksjeposten til B. Mindretallet mener at C blir å bebreide at han ikke innhentet en nærmere avklaring før han satte opp notatet 06.10.1992.

Det er rett nok overveiende sannsynlig at samme opplysninger ville ha blitt gitt ligningskontoret uavhengig av Cs notat. Det er imidlertid like sannsynlig at notatet har styrket A og Bs vilje til oppsetting og innsending av deres felles PM av 07.10.1992, og således psykisk har medvirket til det utsagn i dette som tiltalen gjelder.

### *Straffutmåling.*

C blir etter dette å dømme for en overtredelse av ligningsloven § 12-2 nr. 1 slik bestemmelsen lød før 10.04.1992 (forsettlig overtredelse). Han frifinnes for de øvrige poster i tiltalebeslutningen. Den aktuelle bestemmelsen inneholdt ikke egen regulering av grov skatteunndragelse for forsettlig overtredelse. Forholdet fant sted før ikrafttredelse av lov 1990-12-21 nr. 65. Straffutmålingsmessig må det likevel tillegges atskillig betydning i skjerpene retning at medvirkningen samlet sett gjaldt et større beløp. Det er i seg selv en svært alvorlig sak for en advokat å innlate seg på slikt.

Ved straffutmålingen må hensyntas at C ikke kan sees å ha handlet i egen økonomisk vinnings hensikt i egentlig forstand, samt at bistanden til As for så vidt synes å ha hatt islett av et hjelpe-motiv. Dette er i denne sammenheng likevel av begrenset vekt.

Av atskillig større betydning ved straffutmålingen er at den handling det gjelder ligger nærmere 15 år tilbake i tid. Noe grunnlag for å bringe EMK artikkel 6 nr. 1 til anvendelse på grunn av krenkelse av påbudet om behandling innen rimelig tid sees ikke å foreligge. Ordinære straffutmålingsbetraktninger knyttet til tidsforløpet må veie relativt tungt. Dertil kommer at C helt utvilsomt har blitt rammet hardt både yrkesmessig og ikke minst personlig og familiært, som følge av saken som sådan og dens helt særegne irettesettingshistorikk. Ved lagmannsrettens dom frifinnes han for tiltalens alvorligste punkter om medvirkning til grovt skattevik. Ingen del av tidsforløpet i denne forbindelse kan tilskrives C. Det er i objektiv forstand i dårlig samsvar med prinsippene for gjennomføring av en straffeforfølgning at byrden og belastningen ved dette trekkes ut i så lang tid.

Lagmannsretten er under sterk hensyntaken til de utilsiktede men påregnelige personlige belastninger som straffeforfølgningen har medført, blitt stående ved at straffen passende kan fastsettes til fengsel i 120 dager, som i sin helhet gjøres betinget på vanlige vilkår, jf. straffeloven

§ 52 flg., samt til å betale en bot stor kr 50.000, subsidiært 15 dager fengsel dersom boten ikke betales.

Det er ikke grunnlag for å ilegge C omkostningsansvar i sakens anledning, jf. straffeprosessloven § 436 annet ledd før lovendringen i 1993.

Dommen og kjennelsen er avsagt under slik dissens som framgår ovenfor.

*Slutning i kjennelse:*

- 1. Straffesaken mot A, f. \*. \*.1933, avvises så langt den foreligger til behandling for lagmannsretten.*
- 2. Straffesaken mot B, f. \*. \*.1932, avvises.*

*Domsslutning:*

- 1. C, f. \*. \*.1955, dømmes for en overtredelse av ligningsl. § 12-2 nr. 1 slik den lød inntil 10.04.1992, til en straff av fengsel i 120 - etthundreogtyve - dager, som gjøres betinget i medhold av straffeloven § 52 flg., samt til å betale en bot stor kr 50.000 - kronerfemtitusen - subsidiært 15 - femten - dager fengsel dersom boten ikke betales.*
- 2. C, f. \*. \*.1955, frifinnes for forholdene omfattet av tiltalebeslutningen post 9, post 10 A og post 10 B.*