

LG-1996-609

INSTANS:	Gulating lagmannsrett - Dom.
DATO:	1998-04-17
DOKNR/PUBLISERT:	LG-1996-609
STIKKORD:	Skattesvik. Ligningslovens § 12-1 nr. 1.
SAMMENDRAG:	Mann dømt til 120 dager betinget fengsel for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1. To andre menn ble frifunnet. (Sammendrag ved Lovdata).
SAKSGANG:	Bergen byrett - Gulating lagmannsrett LG-1996-609. Anket til Høyesterett, se HR-1999-9-B .
PARTER:	Påtalemyndigheten (Førstestatsadvokat Morten Eriksen, Økokrim) mot 1. A (Advokat Per Danielsen) 2. B (Advokat Helge Wesenberg) 3. C (Advokat Erling O. Lyngtveit).
FORFATTER:	Lagdommer Lillebø, lagdommer Lunde og meddommerne undervisningsinsp. Ellen Margrethe Bøe, statsaut. revisor Svein Arve Skulstad og statsaut. revisor Per Istad.

Bergen byrett avsa 02.05.1995 dom med slik domslutning:

- «1. A, født *.*.1933 dømmes for overtredelse av ligningslovens § 12-1 nr. 1, jfr. § 12-4, slik de lød med virkning fra 1. januar 1991 og overtredelse av ligningslovens § 12-1, jfr. § 12-2 etter endring av 10. april 1992, alt sammenholdt med straffelovens § 62 første ledd til en straff av fengsel i 10 -ti- måneder, hvorav 5 -fem- måneder i medhold av straffelovens § 52 gjøres betinget med en prøvetid på 2 -to- år.
2. B, født *.*.1932 dømmes for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1, jfr. § 12-4, slik de lød med virkning fra 1. januar 1991 og overtredelse av ligningslovens § 12-1, jfr. § 12-2 etter endring 10. april 1992, alt sammenholdt med straffelovens § 62 første ledd, til en straff av fengsel i 120 -etthundreogtjue- dager, hvorav 90 -nitti- dager i medhold av straffelovens § 52 flg. gjøres betinget med en prøvetid på 2 -to- år.
3. C, født *.*.1955 dømmes for overtredelse av ligningsloven § 12-1, jfr. § 12-2 etter endring 10. april 1992, sammenholdt med straffelovens § 62 første ledd, til en straff av fengsel i 5 -fem- måneder, hvorav 90 -nitti- dager i medhold av straffelovens § 52 flg. gjøres betinget med en prøvetid på 2 -to- år.

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

Han frifinnes for 2 tilfeller av overtredelse av ligningslovens § 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.- -kronerfemtitten- .
5. B dømmes til innen 14 -fjorten- dager fra dommens forkynnelse å betale saksomkostninger til det offentlige med kr 50.000.- -kronerfemtitten-.
6. C dømmes til innen 14 -fjorten- dager fra dommens forkynnelse å betale saksomkostninger til det offentlige med kr 50.000,- -kronerfemtitten-.»

De domfelte begjærte fornyet behandling etter dagjeldende kap. 25 i strprl., mens påtalemyndigheten påanket lovanvendelsen for de poster C var frifunnet for, samt straffeutmålingen for alle tre. Høyesteretts kjæremålsutvalg tillot 18.08.1995 fornyet behandling, og henviste anken over lovanvendelsen til Høyesterett, som 14.03.1996 avsa kjennelse (Rt-1996-391) med slik slutning:

« Byrettens dom med hovedforhandling oppheves for så vidt C er frifunnet etter tiltalebeslutningens del II postene 4 og 5 A. »

Statsadvokaten i Økokrim tok så 27.03.1996 ut tiltale mot de tre for lagmannsretten, jfr. strprl dagjeldende § 373 første ledd. Med noen korrigeringer under hovedforhandlingen, lyder 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

1 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 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 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 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 Per 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 Johs. A 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 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 var uriktige eller ufullstendige opplysninger avgitt overfor ligningsmyndighetene.

Han unnlot å opplyse at salget av aksjene eller torateprosjektet 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 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 forskjellig grunner høyere pris for sine aksjer enn det A hadde oppnådd, bl.a. fordi det dreiet seg om de siste aksjene som ville fjøre 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 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 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 - tilsammen 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.

Straffelovens § 62 kommer til anvendelse. »

- - -

De to siste punkt i tiltalen gjelder forholdene hvor byrettens frifinnende dom ble opphevet i Høyesterett. C har samtykket i at postene blir behandlet nå uten å ha vært behandlet på ny i byretten først.

I den fornyete behandling hørte lagmannsretten forklaringer fra de tre tiltalte og 12 vitner, hvorav ett ved opplesning av tidligere avgitt forklaring. Det var dessuten en god del dokumentasjon.

A er født *.*.1933, bor i ---veien 76, 5042 Fjøsanger, disponent, gift, uten forsørgelsesbyrde og oppgir inntekt til ca. kr 350.000 pr. år. Han er uformuende og ikke tidligere domfelt.

B er født *.*.1932, bor i --- 32, 5046 Rådal, er utdannet sivilingeniør, direktør/selvstendig næringsdrivende, gift, uten forsørgelsesbyrde, oppgir inntekt til ca. kr 500.000 og formue til ca. kr 3 millioner. Han er tidligere ustraffet.

C er født *.*.1955, bor i --- 352, 5050 Nesttun, advokat, gift og oppgir årsinntekt til ca. kr. 1 million og formue ca. kr 4 millioner. Han er tidligere ustraffet.

Aktors påstand i saken lyder:

- «1. A, f. *.*.33, dømmes i samsvar med tiltalebeslutningen til en straff av fengsel i elleve måneder.
2. B, f. *.*.32, dømmes i samsvar med tiltalebeslutningen til en straff av fengsel i fem måneder.
3. C, f. *.*.55, dømmes i samsvar med tiltalebeslutningen til en straff av fengsel i ett år hvorav åtte måneder gjøres betinget med en prøvetid på to år.
4. C, f. *.*.55, idømmes å betale en ubetinget bot til statskassen, stor kr 150.000,-, subsidiært en straff av fengsel i tjue dager.
5. Saksomkostninger idømmes samtlige fastsatt etter rettens skjønn.»

De tre tiltalte har bestridt straffeskyld, og forsvarerne har i samsvar med det påstått frifinnelse.

Lagmannsretten ser saken slik:

I det følgende nevner retten først en del generelt før den går nærmere inn på de to hovedforholdene tiltalene knytter seg til.

Saken springer ut av virksomhet for bygg/fast eiendom for tiltalte nr. 1 og 2, og handlinger som nr. 3 foretok i egenskap av juridisk rådgiver som partner i det advokatfirma de to da benyttet.

A er utdannet ingeniør og har også noe økonomisk utdanning. Han overtok i sin tid familiens grossistfirma, og fulgte med da firmaet midt på 60-tallet gikk inn i Køff, et større grossistfirma flere butikkeiere stod bak. I Køff arbeidet han blant annet med bistand til planlegging og utbygging av forretningslokaler og fikk etter hvert så stor erfaring med det at han ønsket å starte egen virksomhet. Sist på 70-tallet startet han virksomhet innen etablering, prosjektledelse og bedriftsrådgivning gjennom det familieide AS EP - heretter stort sett forkortet til EP. Selskapet gikk konkurs i november 1995 i forbindelse med innfordring av rest-/tilleggs-skatt fra sakskomplekset som er temaet i nærværende straffesak. A driver nå tilsvarende virksomhet gjennom nytt aksjeselskap. Han var også, enten selv eller via EP, med i andre aksjeselskap, bl.a. selskap stiftet for det enkelte prosjekt. Mye av dette eiendomsutviklingsarbeidet foregikk i samarbeid med Realia/ Investa.

B er utdannet sivilingeniør fra NTH og har i en årrekke drevet rådgivende ingeniørvirksomhet gjennom det familieide Siv.ing. B AS - heretter delvis forkortet til Siving B. I forbindelse med slike oppgaver måtte han tidvis engasjere seg også på eiersiden i prosjektet. I 1989 var det på tale å selge rådgiverdelen av virksomheten, og i den forbindelse ble selskapsstrukturen endret slik at selve

rådgivningsdelen ble lagt inn i nevnte selskap, mens de øvrige interesser skulle ivaretas gjennom firmaet B AS. Salget ble imidlertid ikke gjennomført og han driver fortsatt virksomhet gjennom de nevnte selskap. B hadde en del samarbeid i forskjellige prosjekter med EP og Realia.

C var på tiden for forholdene i tiltalen kompanjong i et større advokatfirma i Bergen, hvor han særlig arbeidet med bygnings-, entreprise- og kontraktsrett. Han hadde ingen bakgrunn i skattesaker. Firmaet hentet skatteråd utenfra inntil advokat Svein Olav Haugland, som hadde skattefaglig bakgrunn, begynte i firmaet i 1984. Utfra at C var spesialist på de nevnte områder, hadde han bistått både EP og A en god del med juridisk rådgivning. Både A og B hadde brukt advokatfirmaet gjennom en årrekke, men det hadde variert hvilke advokater som bistod, også ut fra hvilket felt bistanden gjaldt.

Nærværende straffesak springer ut av to forhold. Det første gjelder Realias kjøp av aksjer i EP i 1986, mens det andre er knyttet til utvikling av næringsbygg på tomten Storetvedtveien 58 i Bergen. Investa/Realia var involvert i begge. Prosjektene var ledd i et årelangt samarbeidet mellom A/EP og Realia/Investa om en rekke byggeprosjekt, og hvor A stod for planlegging, koordinering og utvikling, mens Realia/Investa finansierte og dels kom inn som eiere.

Til det prosessuelle nevnes at etter lagmannsrettens oppfatning er gjerningsbeskrivelsen i tiltalen delvis uheldig utformet, spesielt med hensyn til hva som er det i tiltalen beskrevne forhold, jfr. strprl § 38 og § 252 første ledd nr. 4. Det er et element av det prosessuelle problem som omhandles i Rt-1976-926 hvor Høyesterett opphevet frifinnende herredsrettsdom fordi gjerningsbeskrivelsen var slik utformet at det var uklart hva tiltalen omfattet - og tiltalte dermed var frifunnet for. Høyesterett viste til at den påtalte handling, eller det påtalte forhold, må beskrives slik at det fremgår hvilke sider ved handlingen som gjør de aktuelle straffebestemmelser anvendelige.

Som eksempel her vises til at på flere poster er det et straffbarhetsvilkår at fullstendige opplysninger ville eller kunne ha ført til høyere skatt. Det er etter tiltalen dels uklart hvilken beskatning som påstås å være den riktige. Det kan også vises til utformingen at post 2 (A) og 3 (B) hvor det ved umiddelbar gjennomlesning kan være uklart hva som er det straffbare forhold, og hva som bare er støttemomenter for å belyse det straffbare. Aktor opplyste at postene inneholder fire selvstendig straffbare forhold, og det kunne med fordel ha vært markert bedre, eksempelvis ved undernummerering av det enkelte forhold.

Det kan synes som de nevnte svakheter skyldes at Økokrim ikke har løsrevet seg nok fra ligningsmyndighetenes behandling av skattesakene. Ligningsmyndigheten har hatt varierende syn på hva som er riktig skatterettslig vurdering, også etter at de relevante opplysninger kom frem. Det kan synes som man har ment at alle impliserte, både de tiltalte og andre involverte, var på det rene med skatteplikten, og samarbeidet om å tildekke forholdet; at det var « ondsinnet skatteplanlegging » for å bruke et uttrykk fra ligningsnemnda. På forvaltningsstadiet var der nok enkeltmoment som kunne gi ligningsmyndighetene skjellig grunn til slik mistanke, men etter bevisføringen for lagmannsretten er det ikke grunnlag for slik antakelse. Det er heller mangel på oversikt hos de impliserte som kjennetegner saken, samtidig som ligningsmyndigheten hadde noe mangelfull forståelse for de forretningsmessige beveggrunner til en del av transaksjonene.

Som det vil fremgå av drøftelsen nedenfor, ser lagmannsretten saken bevismessig noe annerledes enn byretten gjorde, og de lovtolkningsspørsmål som er behandlet i Høyesteretts kjennelse av 14.03.1996 (Rt-1996-391) har derfor mindre interesse.

Til den bevismessige vurdering nevnes også at de tre tiltalte har motstridende forklaringer på flere punkt. Hvor bevisene er slik at retten ikke kan legge til grunn et entydig faktum, kan prinsippet om at rimelig tvil skal komme tiltalte til gode, føre til at det blir forskjellig faktum for hver på samme felt.

Det er forøvrig opplyst at B og A har gått til sivilrettslig erstatningssøksmål mot C og øvrige involverte i advokatfirmaet for tap de har hatt som følge av den påståtte uriktige juridiske rådgivning. Erstatningssaken er ikke pådømt.

Lagmannsretten drøfter så de enkelte tiltaleposter, og systematiserer det i de to hovedforhold tiltalen springer ut av.

Salg av EP aksjer. Tiltalens post 1 for A og post 4 for C.

Det er ubestridt at A i selvangivelsen for 1986 oppga salg av 7 aksjer for tilsammen kr 980.000 i EP til Realia AS og at det for hustruen D var angitt salg på samme måte av 8 aksjer for tilsammen kr 1.120.000. Aksjene var ervervet i 1981, og eiertiden var dermed så lang at gevinst var skattefri etter dagjeldende regler i aksjegevinstbeskatningsloven - agl. - av 10.12.1971 nr. 99, § 2 første ledd. Det ble derfor ikke beskatning for 1986. Ligningsmyndigheten tok i 1992 opp endringssak etter ligningslovens § 9-5 nr. 1 a og nr. 7, hvorefter ligningsnemda 02.11.1994 mente at det åpenbart ikke var verdiene av aksjene Realia AS hadde betalt for, men at det måtte være vederlag for oppdrag EP hadde hatt for Realia AS og/ eller tilknyttede selskaper. Salgsbeløpene ble derfor tilordnet EP som driftsinntekt, og deretter som ekstraordinært utbytte fra EP på aksjonærenes hånd. Det ble ilagt 60 % tilleggsskatt. Etter det som ble opplyst innebar dette en skatteøkning, utenom tilleggsskatten, på kr 405.599,- for A, og knapt kr 500.000,- for hver av fru D og AS EP.

Etter bevisføringen bygger lagmannsretten på følgende bakgrunn:

A hadde, vesentlig gjennom EP, som nevnt samarbeidet med Realia om mange eiendomsprosjekt. I forbindelse med opphør av et leieforhold i den Realiaeiende næringseiendommen Fjøsangerveien 122 i Bergen, kontaktet Realia A i 1986 for bistand til å finne ny leietaker, eventuelt avhende eiendommen. Realia kunne tenke seg å selge for ca. kr 32 millioner. A gjorde undersøkelser i markedet, og fant ut at eiendommen kunne selges for mer enn det Realia forlangte. Det førte i oktober 1986 til en rammeavtale mellom Realia AS og EP om at EP skulle overta eiendommen pr. 31.12.1986 for kr 32.507.000, og forutsatte salg fra EP i 1987, noe Realia garanterte, for kr 35 millioner. Dette vil gi EP betydelige skattemessige fordeler i tillegg til selve salgsgevinsten. Det ble like etter at avtalen var inngått, oppdaget alvorlig sykdom hos A, og han kunne av den grunn ikke følge opp før rundt nyttår. Da ble han klar over at Realia hadde lagt eiendommen ut i markedet som K/S uten å overføre den til EP først, slik avtalen var. Det er uklart hvorfor Realia neglisjerte oktoberavtalen, men da A tok kontakt, synes Realia umiddelbart å ha erkjent at det forelå et sanksjonsberettiget kontraktsbrudd. For A var poenget å komme omtrent like gunstig ut økonomisk som om avtalen hadde vært gjennomført, men det synes å ha vært underordnet i hvilken form, eller for hva, denne kompensasjonen skulle fremstå som. Det endte iallfall med at man ble enige om at Realia skulle overta tilsammen 20 av ekteparet A og Ds aksjer i EP for tilsammen kr 2,1 millioner. A ønsket imidlertid av forskjellige grunner at det skulle være begrensninger i Realias aksjonærrådighet. Det er på det rene at advokat C ble kontaktet. Det er uenighet om hva advokaten ble rådspurt om, men han satte iallfall opp slik avtale:

« Mellom D og A (heretter EG og PG) 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. PG 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 PG kan når som helt overføre aksjene nevnt i punkt 1 og 2 jfr. 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 1. ledd skjer på den måte at EG og PG 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 instruksjonen og R orienteres ved gjenpart av brevet fra EG og PG til A/S EP.

5. Inntil EG og PG 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 PG 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 PG faller fra trer suksesser inn i nærværende avtale.
7. Nærværende avtale er utferdiget i 3 - tre - likelydende eksemplarer, hvorav partene beholder hvert sitt.

Bergen den 30.1.87 »

Partene undertegnet avtalen i januar 1987. Kjøpesummen ble deretter overført, Realia innført i EPs aksjonærregister, aksjene innført i Realias regnskap, og senere tatt med i selskapets årsmeldinger osv. Realia stod fortsatt som aksjonær da EP gikk konkurs i 1995.

A og C er uenige om hva bistanden besto i. A anfører at advokat C ble rådspurt om hele forholdet, og hvordan det skulle løses. Advokat C bestrider å ha kjent noe til det underliggende forhold, og anfører at det eneste han ble spurt om, var bistand til å gi en holdbar utforming på den avtalte begrensning i Realias aksjonærrådighet. Han sier å ha blitt kjent med bakgrunnen tilknyttet eiendommen Fjøsangerveien 122 først flere år senere. Retten kommer tilbake til divergensen, i den grad den har betydning.

Vederlaget må etter lagmannsrettens syn spaltes noe mer opp skatterettslig enn det er gjort i tiltalen. Noe av betalingen var vederlag for aksjesalg, men med betingelser som gjorde at eventuell gevinst ikke var skattefri. Det er ikke tvilsomt at det privatrettslig etter kontrakts- og aksjeselskapsretten foregikk overføring av aksjene til Realia. Poenget er at begrensningene i Realias aksjonærutøvelse gjorde at det ikke forelå « avhendelse » i den forstand begrepet brukes i agl., og gevinsten var derfor ikke fritatt for beskatning etter treårs- regelen i agl. § 2. Hvor mye som var vederlag for aksjene, må bli noe skjønnsmeig, men lagmannsretten mener at man må kunne bruke aksjenes pålydende, kr 1.000,- pr. aksje, som rettesnor. Isåfall var det ikke gevinst ved salget for dette beløpet.

Den alt overveldende del av vederlaget hadde ingen sammenheng med aksjenes verdi, og var i realiteten kompensasjon for Realias kontraktsbrudd med EP for eiendommen Fjøsangervn. 122 i Bergen. A anfører rett nok at han på EPs vegne ikke ville forfølge kontraktsbruddet fordi det kunne hindre framtidig samarbeid med Realia, og mener det mer var en kompensasjon, eller påskjønnelse, for det nyttige arbeidet han hadde gjort for Realia i en årrekke. Etter bevisføringen er det etter lagmannsrettens syn ikke tvil om at det var vederlag for kontraktsbruddet som var hovedelementet i avtalen. A/EP skulle komme ut omtrent med det samme økonomisk som om kontrakten hadde vært gjennomført, og om den nye kompensasjonsformen *førte* til mer skatt, betydde det bare at Realia måtte betale mer. Det var nok derfor mer i Realias enn i As interesse at man kom til en løsning med gunstigst mulig skattemessige konsekvenser. For denne del er det således etter lagmannsrettens oppfatning riktig først å foreta en gjennomskjæring og tilordning av skattesubjekt, slik at det var næringsinntekt for EP, og deretter utbytte fra EP til A.

Etter bevisføringen mener lagmannsretten at A var på det rene med at det alt overveiende ikke var vederlag for aksjene, men var betaling i tilknytning til næringsvirksomhet, og dermed måtte komme til beskatning på en eller annen måte. Han må også ha vært på det rene med at når han i selvangivelsen bare oppga betalingen som vederlag for salg av aksjer han hadde eid i over tre år, og unnlot å gi ligningsmyndighetene tilleggsopplysninger om bakgrunnen, ville han oppnå en uberettiget skattefordel. Han oppga i selvangivelsen at de sju aksjene var solgt for kr 140.000,- pr. aksje, mens verdien av de aksjene han beholdt i EP var oppført med verdi på kr 1.000,- pr. aksje. For As forhold er det uten betydning hva Cs oppdrag besto i, jfr. uenigheten nevnt over. Som den erfarne forretningsmann A var, er det utenkelig at han ikke var klar over de skattemessige konsekvenser, og det uavhengig av hva en rådgiver måtte ha gitt uttrykk for.

A blir følgelig å dømme for tiltalens post 1.

C blir å frifinne for sin befatning med EPsaken - tiltalens post 4. Etter bevisføringen legger

lagmannsretten til grunn at hans oppdrag kun var å ordne det selskapsrettslige med begrensinger i aksjonærrådigheten, avtalens pkt. 3 flg. Han var ukjent med det underliggende forholdet, hvordan aksjene var prissatt osv. Lagmannsretten ser ingen grunn til å betvile hans opplysning om at det som var spesielt maktpåliggende, var å sikre fru Ds interesser i EP for det tilfelle at ektemannen, som da var alvorlig syk, skulle falle fra. Hun var, med eller uten grunn, redd for at Realia isåfall bl.a. kunne få ut verdier som selskapet ikke hadde vært med på å skape. Pkt 1 og 2 i avtalen var en ren nedtegnelse av det C fikk opplyst partene var enige om, og uten at det var nevnt noe mer om forholdet. Lagmannsretten kan heller ikke se grunn til at C burde ha bedt om flere opplysninger om dette. Pkt. 3 flg. ivaretok de hensyn A hadde redegjort for som vesentlige. C hadde kun befatning med nevnte kontraktsutforming, og var ikke konsultert hverken om skattemessige betydninger, eller hvordan det skulle angis i selvangivelsen. Lagmannsretten ser ikke grunn til å betvile Cs anførsel om at dersom det i det hele hadde ligget noe skatterettslig aspekt i de sider han ble konsultert om, ville han ha overlatt det til andre advokater som kunne mer skatterett enn han. Slik lagmannsretten vurderer bevisene for C, er de problemstillinger som omhandles i Høyesteretts kjennelse av 14 03 1996 således ikke aktuelle.

Storetvedtveien 58 i Bergen. Tiltalens post 2 (A), post 3 (B) og post 5 (C).

Det er ubestridt at A i selvangivelsen for 1991 oppga salg av 2.433 aksjer i AS Storetvedtveien 58 for tilsammen kr 2.104.545, men at gevinst framsto som skattefri grunnet erverv i 1987, slik at det var over tre års eiertid, jfr. dagjeldene agl. § 2. B oppga på tilsvarende måte salg av 1.567 aksjer for kr 3.134.000,- og som var skattefritt grunnet de samme forhold. Som retten kommer tilbake til nedenfor, fravek ligningsmyndighetene senere den skattemessige vurdering de to hadde gitt uttrykk for i selvangivelsene.

Siden det er uklarheter på flere felt som har betydning for straffbarheten, bl.a. hva som er riktig beskatning, finner lagmannsretten grunn til først å komme relativt grundig inn på bakgrunnen for disse tiltaleposter.

I forbindelse med skifte av bo, samt generasjonsoppgjør hos eier av Storetvedt gård i tidligere Fana kommune, ønsket man å selge en ca. 5,8 daa. stor parsell som tidligere var brukt til bl.a. campingplass. Denne delen ble betegnet Storetvedtveien 58 i Bergen og matrikulert som gnr. 13 bnr. 750 i Fana/Bergen. Ved skjøte 08.02.1985 ble parsellen overdratt til EP og Siving B i sameie for kr. 1 million.

Kjøpernes plan var å bebygge eiendommen med næringsbygg, og da måtte det gjøres en god del med selve tomten, bl.a. lages ny reguleringsplan og foretas en rekke grunnlags-investeringer. Byggingen skulle skje i samarbeid med investeringsselskapet Investa AS, og i den forbindelse ble det i september 1985 inngått intensjonsavtale mellom EP og Siving B på den ene side og Investa på den andre om prosjektering og oppføring av et bygg til utleie for legesenter. Etter avtalen skulle Investa skaffe tegninger og leietakere, de to andre stille tomten til disposisjon, og stå som byggherrer, men slik at prosjektet senere skulle fusjoneres inn i Investa på nærmere angitte betingelser. Prosjektet ble imidlertid ikke gjennomført da det viste seg umulig å få leietakere.

Man vurderte deretter alternativ bruk, og det endte med plan om å oppføre et kontorbygg som Investa skulle bruke selv. Bakgrunnen for dette var at Investa, som tidligere var knyttet til Vesta-konsernet, ønsket å flytte ut fra sine daværende lokaler i tilknytning til Vesta- bygningen for å « markere » løsrivelsen også på den måte. Også dette prosjektet ble forøvrig senere skrinlagt idet sammenbruddet på eiendomsmarkedet et par år senere, førte til at Investa fant å måtte ta i bruk et bygg de allerede eide, og som det viste seg umulig å leie ut. Storetvedtveien 58 er senere solgt ubebygget for kr 3,5 millioner, og det er nå ført opp bygg som brukes av en bilforhandler.

Ut fra det mislykkede prosjektet med legesenter, ville B og A sikre seg dersom også prosjektet med kontorbygg for Investa mot formodning ikke skulle bli gjennomført. Både EP og Siving. B hadde betydelige utgifter til utviklingen av tomten, og ville pådra seg ytterligere utgifter til byggeprosjekteringen. Siden det var Investa som var ansvarlig for leietakere, ville man ikke risikere at disse utgiftene forble udekket dersom Investa trakk seg. Det var derfor forhandlinger mellom Investa og EP/ Siving B, og som førte til en prinsippavtale i oktober 1987 om oppføring av et forretningsbygg på totalt 3933 m², hvor Siving B AS og EP skulle stå som byggherrer inntil annet

var avtalt, Investa selv være bruker, men også ha rett til å selge bygget. Avtalens punkt 2.4 lød:

« I skal i på kort eller lengere sikt kjøpe forretningsbygget Partene er enig om å finne fram til gjensidig gunstigst mulig skattetekniske løsninger for kjøpet. Prinsipielt skal JAJ/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%. »

I er forkorting for Investa.

Det advokatfirmaet C arbeidet i ble så kontaktet for bistand til å finne en løsning som ivaretok de nevnte hensyn. Både C og flere andre advokater var involvert i denne del av prosessen, og det er derfor ikke treffende når det i titalens post 5 litra A tredje avsnitt angis at det var advokat C som sto bak den framgangsmåte som ble valgt. Det endte med en løsning med opprettelse av et nytt aksjeselskap, AS Storetvedtveien 58, som skulle kjøpe tomten og stå for det videre prosjektet. I dette selskapet hadde Investa 60% av aksjene, A 24,33% og B 15,67%. Punkt 2 i avtalen lød:

« I har rett og plikt til å kjøpe A's og B's aksjer i AS Storetvedtveien 58 samlet for kr 8.020.000 med oppgjør pro & contra pr. 02.01.1991 uansett aksjenes reelle verdi på oppgjørstidspunktet. Forsinket betaling svarer I 20 % rente p.a. »

Etter punkt 3 skulle A og B ha utbetalt nærmere angitte årlige vederlag for « henstand ved oppgjør nevnt i punkt 2 ».

Det var advokat C som førte avtalen i pennen, og bakgrunnen kommer lagmannsretten tilbake til. Han sørget også for det formelle med stifting og registrering av aksjeselskapet, utferdiget skjøte hvoretter AS Storetvedtveien 58 kjøpte tomten for kr 2 millioner, og sendte på vegne av selskapet søknad til fylkesmannen i Hordaland om etableringsløyve for oppføring av bygget m.v.

Både den generelle nedgang i eiendomsmarkedet og at Investa ikke fikk behov for nytt administrasjonsbygg, førte til at Investa etter hvert fant 87-avtalen ugunstig, og direktør Austgulen i Investa kontaktet i 1990 A for å få til en revisjon. A aksepterte at vederlaget ble redusert fra de kr 8 millioner som var avtalt i 1987 til kr 5.236.023. Da A forela dette for B, nektet sistnevnte å redusere sin andel, mens A fryktet at det ble slutt på fremtidig samarbeid med Investa dersom vederlaget ikke ble redusert. Det endte med at A tok hele reduksjonen på seg, slik at B skulle få sine opprinnelige ca. kr 3,1 million, mens A ble sittende igjen med ca. kr 2,1 million. Vederlagsendringen kom inn i avtalen i 1990, men bestod egentlig bare i at man endret tallet i 87-avtalen, og uten å endre datoen 17.12.1987. Denne endringen skjedde uten at C og de andre advokatene som var konsulterte i 1987 ble rådspurt eller orientert.

De årlige vederlag etter 87-avtalen som A og B skulle ha personlig, er etter det opplyste fortløpende bokført som honorarinntekt i hhv. EP og Siv.ing. B AS, og blitt beskattet der.

A og B overdro sine aksjer i AS Storetvedtveien 58 til Investa i januar/februar 1991 for de beløp som var avtalte i 1990. I forbindelse med en intern omorganisering i Investagruppen, overførte Investa sine aksjer videre til et datterselskap i slutten av 1991.

Om gangen i skattesaken nevnes at både A og B i sine selvangivelse for 1991 oppga at aksjene var ervervet i 1987 og solgt i 1991. Gevinst fremstod derved som skattefri fordi det var over 3 års eiertid, jfr. agl § 2. Grunnet en intern misforståelse så ligningsmyndighetene aksjesalget til Investa og dets videresalg i 1991 i sammenheng, slik at det eventuelt kunne være tale om selgende gruppe-beskatning etter dagjeldende § 54 annet ledd i skatteloven. A ble tilskrevet om at man vurderte selgende gruppe-beskatning, og han kontaktet advokat C for bistand. I varselet stod det bare angitt mulig selgende gruppebeskatning uten angivelse av hva dette hadde sammenheng med, og det var først etter telefonhenvendelse til ligningskontoret at C fikk vite at det var Investas videresalg som var bakgrunnen. Han kontaktet Investa og fikk en skriftlig bekreftelse på at de interne omstruktureringer ble planlagt først høsten 1991, og således intet hadde å gjøre med kjøpet av A og B sine aksjer. Advokat C tilskrev så Bergen ligningskontor med redegjørelse om dette jfr. titalens post 5 b. For A la ligningskontoret til grunn at det ikke var selgende gruppe.

B ble beskattet for selgende gruppe idet han ved en inkurie ikke ble forhåndsvarslet om at ligningsmyndigheten vurderte å fravike selvangivelsen. Han fikk vite om forholdet først etter offentliggjøringen av ligningen, hvorpå han kontaktet ligningskontoret, som erkjente feilen med manglende forhåndsvarsling.

Utfra opplysningene som kom fram i forbindelse med selgende gruppe-spørsmålet, synes ligningsmyndighetene å ha stilt seg skeptisk til at aksjene hadde så høy verdi som de var solgt for. Ligningskontoret sendte derfor skriv både til skatteyderne og til Investa med spørsmål som skulle bidra til å klarlegge om vederlaget virkelig var for aksjenes reelle verdi. A kontaktet advokat C i denne forbindelse, mens B søkte råd hos advokat Haugland i samme firma. Siden det var forhold som var felles for begge skatteyderne ble arbeidet i betydelig grad samordnet. Foruten kontakt mellom disse fire var det også kontakt utad, bl.a. med Investa. Det ble besluttet at A og B skulle sende en felles redegjørelse til ligningskontoret, i saken betegnet PM av 1992. Haugland satte opp et utkast basert på opplysninger fra de to, utkastet ble forelagt dem til uttalelse, og etter noen justeringer, endte det med at PM'et ble undertegnet av de to 07.10.1992, og sendt. Ligningsmyndigheten fant ikke svaret tilfredsstillende. Dette kan nok ha sammenheng med at det delvis var uklart hvilke opplysninger ligningsmyndighetene ønsket å få ved nevnte skriv. Avsenderen, kontorsjef Åstveit, forklarte som vitne at han « delvis var på fisketur » med skrivet, idet han håpet å få opplysninger som kunne klargjøre om det var grunn til videre undersøkelser, og at han ikke på det tidspunkt hadde klart for seg hvilke aspekt, og opplysninger, som var relevante.

Det kan synes som både advokat C og advokat Haugland var blitt noe skeptiske til om klientene hadde gitt dem de fulle og relevante opplysninger. Både A og B hadde opplyst at 1987-avtalen var bortfalt og at aksjesalget hadde skjedd i henhold til senere, ny avtale. Advokatene var på det tidspunkt ikke kjent med endringen i 1990. Også etter at nevnte PM var sendt, fortsatte de to advokatene undersøkelser. Spesielt nevnes et møte 12. oktober 1992 som advokatene bevirket holdt med Investa idet man håpet der å få alle opplysninger. Men fordi de personene i Investa som hadde hatt med forholdet å gjøre, var opptatt med selskapets akkordforhandlinger, kom det lite ut av møtet. I november 1992 hadde de to skatteyderne og advokat Haugland et møte med ligningskontoret på bakgrunn av en telefonsamtale Haugland hadde hatt med kontorsjef Åstveit ved Bergen ligningskontor. Det var først i denne telefonsamtalen ligningsmyndigheten antydte at forhåndsavtale om aksjesalg kunne ha både skattemessige og strafferettslige konsekvenser. Advokat Haugland forklarte at det var først etter dette at han ble klar over at overdragelsen av aksjene skjedde etter 1987-avtalen, og ikke etter en ny senere avtale. C ble informert om dette. Det ble deretter slik konfrontasjon mellom advokatene og de to at A og B måtte søke videre bistand hos andre advokater.

Ligningsmyndighetene foretok endringsligning etter ligningsloven § 9-5 i tilknytning til forholdene rundt eiendommen og aksjene. Ligningsnemda mente at stiftelsen av AS Storetvedtveien 58 ikke hadde noen realitet for A og B utover å være et hjelpemiddel til å unndra vederlaget fra beskatning. Inntekten ble tilordnet selgerne av eiendommen i 1987, EP og Siv.ing. B AS, og beløpet ansett som utbytte til de to fra de respektive selskap. Det ble ilagt 60% tilleggsskatt. Ligningsnemdas vedtak ble klaget til overligningsnemda, som fastholdt resultatet, men med delvis annen begrunnelse idet salgsinntektene uansett måtte tilordnes de to selskapene hva enten det bare var vederlag for tomten, eller vederlag for prosjekteringsomkostninger selskapene hadde hatt. Overligningsnemda viste til at gjenkjøpsklausulen i 87-avtalen hindret gevinstfritak etter 3-års regelen, men tok på nevnte bakgrunn ikke formell stilling til dette. Eksklusiv tilleggsskatten medførte endringsligningen etter det som ble opplyst en skatteøkning på kr 611.130,- for B, kr 554.984,- for Siving B, kr 401.055,- for A og kr 478.449,- for EP.

Som nevnt er det ikke gitt hva som er riktig skattemessig vurdering av forholdet, noe ligningsmyndighetenes forskjellige syn forsåvidt også viser. Etter den objektive gjerningsbeskrivelse i ligningslovens § 12-1 er det et straffbarhetsvilkår at de fullstendige opplysninger ville eller kunne medført høyere skatt enn det opplysningene fra skatteyderne ville lede til. Det er imidlertid ikke nødvendig å ta stilling til hvilken beskatning som er den riktige hvis det er på det rene at alle aktuelle alternativ ville ha ført til øket beskatning.

Etter lagmannsrettens syn kan mye tale for at man i den nevnte skattemessige bedømmelse ser forholdene i 1987 og i 1991 mer adskilt enn det har vært gjort, siden forholdene endret seg en god

del underveis.

Slik forholdene var på tiden for avtale- og selskapsopprettelsen, slutten av 1987 og noe framover, var det intet fordekt eller uklart over forholdene, med unntak for de mulige skattemessige konsekvenser av at det var forhåndsavtalt aksjesalg til fast pris. Tomteeierne, EP og Siv.ing B, overdro tomten til det nystiftende selskap for reell pris, og fikk dekket sine prosjekteringsutgifter etc. gjennom salgsbeløpet og de avtalte renter/honorar i avtalens pkt. 3. Rett nok tilfalt disse sistnevnte beløpene etter avtaleteksten A og B personlig, men det er opplyst at beløpene ble inntektsført i selskapene, og har derfor kommet til beskatning på vanlig måte. Det var, og er, heller ikke uvanlig at byggeprosjekt organiseres med et eget eiende aksjeselskap, slik at man i sin tid overdrar aksjene i stedet for den bebygde eiendom til den potensielle kjøper. EP og Siv.ing. B fikk betalt for sitt arbeid uavhengig av aksjonærforholdet i AS Storetvedtn. 58. Etter lagmannsrettens syn kom ikke A og B på det tidspunkt i noen annen stilling enn om det hadde vært utenforstående aksjonærer. Vederlaget for aksjene ved fullført prosjekt, var ikke mer enn det hvilken som helst tilfeldig utenforstående aksjonær ville håpe å få utfra den avkastning det erfaringsvis var på slike prosjekt når de var fullførte.

Mye kan som nevnt tale for at forholdene hadde endret seg slik at de skattemessige konsekvenser i 1991 var andre enn i 1987, om man fortsatt ser bort fra betydningen av forhåndsavtalen om aksjesalg. Som nevnt skrinla Investa sine flytteplaner, og sammenbruddet i eiendomsmarkedet gjorde at det heller ikke var mulig å finne andre leietagere eller kjøpere. Der var følgelig ikke noen økning i aksjeverdien som skrev seg fra et fullført prosjekt. Det kunne da lettere være grunnlag for eksempelvis gjennomskjæring fordi vederlaget ikke lenger, utelukkende avspeilte aksjenes reelle verdi, men inneholdt en ikke ubetydelig erstatning fra Investa for at selskapet ikke hadde oppfylt sin del av avtalen om å skaffe bruker til bygget. Det er i alle fall ikke gitt at en slik erstatning skal beskattes som aksjesalg.

Slik lagmannsretten vurderer forholdet var det kun gjennom en eventuell gjennomskjæring som nevnt over, at noe av vederlaget for aksjene kunne tilordnes EP/ Siving B eller B AS. De aktuelle selskap hadde både fått betalt for tomten og dekket sine utgifter ved prosjektet. Det er ikke grunnlag for at det i realiteten foregikk en overføring av hele prosjektet i 1987 fra tomteeierne direkte til Investa, jfr. bl.a. gjerningsbeskrivelse i tiltalens poster 2, 3 og 5.

Det kan nok være mer grunnlag for påtalemyndighetens anførsel om at forhåndsavtalen om salg i 1987 gjorde at eventuell aksjesalgsgvinst ikke var skattefri selv om A og B satt med aksjene i mer enn tre år. Slik lagmannsretten vurderer bevisene, er det ikke nødvendig å gå inn på en detalj fastsetting av innholdet i regelen, og i den grad det har betydning for den strafferettslige vurdering, kommer lagmannsretten inn på det i drøftelsen nedenfor av Cs forhold.

Lagmannsretten finner at alle tre tiltalte må frifinnes for samtlige tiltaleposter som har sammenheng med AS Storetvedtveien 58.

Advokat Cs forhold behandles først.

I relasjon til tiltalens post 5 A. nevnes at advokat C ved nedtegnelsen av 1987-avtalen ikke var klar over at pkt. 2 i avtalen, forhåndsavtalt aksjesalg til fast pris, kunne føre til at gevinst ikke ble skattefri selv om overdragelsen og betaling skulle skje først etter tre års eiertid. Det var andre som hadde vurdert de skatterettslige aspekt, og det skyldes en intern misforståelse at C, som ikke hadde særlige skatterettslig detaljkunnskaper, ikke var oppmerksom på forholdet. Det er ikke grunn til å tvile på at dersom han det hadde vært, ville han sørget for avklaring før det ble nedtegnet noe som helst om dette. Advokat Haugland synes forøvrig heller ikke å ha ment at punktet automatisk ville ekskludere skattefritak, men han var oppmerksom på at rettstilstanden iallfall var uklar. Da Haugland noe senere fikk se avtalen, gjorde han C oppmerksom på dette, C sier at han videreformidlet det til A, noe A bestrider.

Endelig avklaring om den skattemessige betydning av forhåndsavtaler kom egentlig først ved Høyesteretts dom inntatt i Rt-1995-872 . I 1987/1988 var rettstilstanden uklar. I Lignings-ABC sto det ikke noe klart om det, og den da foreliggende skatterettslitteratur var også delvis uklar. Det kan for såvidt vises til gjennomgangen av den i nevnte Høyesterettsdom. Den uklare rettstilstanden i 1987/1988 kan også ha sammenheng med at både eiertidens lengde, og kriteriene for når den skulle

regnes fra og til, ble endret i 1986. Som en digresjon nevnes at det da var diskusjon om fristen i nystiftede selskaper begynte å løpe fra tegningsdato eller først når selskapet var registrert. I sistnevnte tilfelle hadde A og B aksjene i mindre enn tre år.

Det er således etter lagmannsrettens oppfatning ikke dekkende for de faktiske forhold når det i tiltalen står at « Forslag til fremgangsmåte for gjennomføringen ble trukket opp i et PM av 12.11.1987 utarbeidet av advokat C. » Det var ikke han som sto for de skatterettslige vurderinger. Nevnte skriv er heller ikke et PM, men mer en nedtegning av det andre var komme fram til. Det var heller ingen juridisk betenkning.

Utfra den faktiske befatning C hadde med opprettelse og avtaleverk rundt AS Storetvedtveien 58, mener lagmannsretten at han ikke har overtrådt den objektive gjerningsbeskrivelse i ligningslovens § 12-2, og han blir å frifinne på dette punkt.

For tiltalens poster 5 B og C er det flere sider som hver for seg må føre til at advokat C frifinnes. Brevet av 31 07 1992, post 5 B, var utelukkende svar på et problem direkte knyttet til om aksjesalget fra A kunne sees i sammenheng med Investas senere videresalg av de samme aksjer. C var på det tidspunkt også i den faktiske villfarelse at 1987-avtalen var falt bort, og at salget hadde skjedd etter en ny og senere avtale som han hverken hadde hatt befatning med eller kjente innholdet i, jfr. strl. § 42.

PMet nevnt i post 5 C hadde C begrenset befatning med. Det var som nevnt ikke han som hadde utarbeidet det, og hans befatning var utelukkende å innarbeide noen merknader A kom med, og som ikke gikk på det som er nevnt i tiltaleposten. C ønsket også nærmere avklaring før det ble sendt, noe det ikke ble tatt hensyn til. Det var bl.a. av den grunn møtet den 12.10.92 med Investa var avtalt. Han var som nevnt fortsatt i villfarelse om 1987-avtalen idet han trodde den var falt bort.

For A - tiltalens post 2 - legges til grunn at både da han satte opp selvangivelsen og da han sendte brevet med PM av 07 10 1992, trodde han at det var skattefritt aksjesalg fordi han hadde vært eier over tre år. A bestrider å ha blitt informert av C om den endrede vurdering av betydningen av forhåndsavtalt salg, og utfra prinsippet om at rimelig tvil skal komme tiltalte til gode, finner ikke lagmannsretten å kunne sette til side As forklaring på dette punkt. Selv om han skulle ha overtrådt de objektive straffbarhetsvilkår, har han ikke utvist den subjektive skyld bestemmelsene krever, og han må derfor frifinnes for disse to forhold. Det er derfor ikke nødvendig for lagmannsretten å drøfte om også andre straffbarhetsbetingelser mangler.

Det ovennevnte gjelder også for fordringen nevnt i fjerde siste avsnitt i tiltalposten og honorarinntektene nevnt i tredje siste avsnitt. Men for disse to er heller ikke de objektive straffbarhetsbetingelser til stede. Etter bevisføringen mener lagmannsretten som nevnt at EP bare fikk inntektsført det som var betaling for arbeid og utgifter som var reelle på selskapets hånd. Betalingen fra Investa skulle ikke skje før i 1991, og kontantprinsippet gjorde at det ikke skulle beskattes før. Det var også et betinget krav som etter lagmannsrettens syn gjorde at det ikke skulle tas med som fordring på Investa i tidligere år, jfr. bl.a. det som anføres i Lignings-ABC om utestående fordringer ved tosidige avtaler som ikke er helt oppfylt fra begge parter.

B - tiltalens post 3 - synes å ha hatt en mer passiv rolle enn A, idet han mye baserte seg på det han fikk opplyst fra A og fra rådgivere. Det var først i november 1992 han ble klar over at forhåndsavtalen om aksjesalg kunne ha skattemessige konsekvenser. B deltok ikke i forhandlingene med Investa om revisjonen i 1990, og det kan synes noe uklart hvilke opplysninger han fikk fra A i den forbindelse.

Både da selvangivelsen ble inngitt og i nevnte PM, synes B utfra det han da visste å ha ment at han ga både riktige og fullstendige opplysninger om sin befatning med prosjektet. Selv om han skulle ha overtrådt den objektive gjerningsbeskrivelse i de aktuelle straffebud, kan det i høyden tilskrives ham som simpel uaktksomhet, i den grad han i det hele måtte være noe å bebreide. De subjektive straffbarhetsvilkår er da ikke oppfylte, og lagmannsretten trenger derfor ikke gå nærmere inn på om det eventuelt også er andre straffbarhetsvilkår som mangler for disse to forhold.

Det ovennevnte gjelder også for fordringen nevnt i fjerde siste avsnitt i tiltaleposten og honorarinntektene nevnt i tredje siste avsnitt. Men for disse to er heller ikke de objektive straffbarhetsbetingelser til stede, og det vises til det som er nevnt om tilsvarende poster for A, idet

vurderingen blir den samme.

B blir etter dette å frifinne.

Ved straffeutmålingen for det forhold A dømmes for, legges til grunn at det dreier seg om unndragelse av et relativt betydelig beløp. Det fordekte i forholdet var ikke at han i og for seg ga uriktige opplysninger, men at han ga for mangelfulle opplysninger til at ligningsmyndigheten fikk grunnlag for å vurdere gjennomskjæring, og hvilket skattesubjekt vederlaget skulle henføres til. At verdidifferansen i selvsangivelsen mellom de aksjer han solgte og de han beholdt, kunne gi ligningsmyndighetene grunn til mistanke, legges det ikke vekt på i formildende retning. I formildende retning tas noe hensyn til at det dreier seg om et gammelt forhold. Det finnes lite direkte sammenlignbar rettspraksis, men retten har sett hen til moment om straffenivået som kan utledes av avgjørelser i Rt-1990-492 og Rt-1992-1602 . Straffen settes passende til fengsel i 120 dager som gjøres betinget med to års prøvetid.

Saksomkostninger ilegges ikke. Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

1. *A, født *. *.1933 dømmes for overtredelse av ligningslovens § 12-1 nr. 1 til en straff av fengsel i 120 -etthundreogtjue- dager, og som i medhold av straffelovens § 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.*