

## HR-1999-9-B - Rt-1999-223 - UTV-1999-503

---

<b>INSTANS:</b>	Høyesterett - Kjennelse
<b>DATO:</b>	1999-02-19
<b>DOKNR/PUBLISERT:</b>	HR-1999-9-B - Rt-1999-223 - UTV-1999-503
<b>STIKKORD:</b>	Strafferett. Skatterett. Uriktige og ufullstendige opplysninger i forbindelse med salg. Ligningsloven § 12-1 og § 12-2, forut for lovendring i 1992.
<b>SAMMENDRAG:</b>	Saken gjelder straffansvar for uriktige og ufullstendige opplysninger i forbindelse med salg av aksjer. Saken mot B, som er advokat, gjelder medvirkning, se ligningsloven § 12-1 og § 12-2 samt tidligere lov av 10. desember 1971 nr. 99 om gevinstbeskatning av aksjer. De frifinnende deler av lagmannsrettens dom ble opphevet. - Høyesterett la til grunn at villfarelse med hensyn til de skatterettslige virkninger av de inngåtte avtaler var en situasjonsvillfarelse, ikke rettsvillfarelse. - Lagmannsrettens bevisvurdering, hensett til avtalenes innhold, var vanskelig å forstå, og en frifinnelse på dette grunnlag måtte kreve en klar begrunnelse. Skyldkravet var ikke tilstrekkelig presisert. Dissenser.
<b>SAKSGANG:</b>	Gulating lagmannsrett LG-1996-609 - Høyesterett HR-1999-9-B, snr 28/1998
<b>PARTER:</b>	Påtalemyndigheten (Aktor: Førstestatsadvokat Morten Eriksen) mot 1. A (Forsvarer: Advokat Per Danielsen) 2. B (Forsvarer: Advokat Erling O Lyngtveit) 3. C (Advokat Ole Jakob Bae)
<b>FORFATTER:</b>	Bruzelius, Skoghøy, Coward, Holmøy - Mindretall: Bugge

---

*Dommer Bruzelius:* Saken gjelder anker over Gulating lagmannsretts dom 17 april 1998 i straffesak mot A, C og B. Tiltalebeslutningen for lagmannsretten, som i det vesentlige var i samsvar med tiltalebeslutningen for byretten, lød:

- "1. A ---veien 76 ----
- 2. C --- 32 ----
- 3. B --- 352 ----

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

**Side 224**

Grunnlag er følgende forhold eller medvirkning til dette:

*Nr 1 A*

A var daglig leder og styreformann i AS X.

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

I sine personlige selvangivelser for 1986 innsendt Bergen ligningskontor henholdsvis 31.1.87 og 31.3.1987, opplyste fru A 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 X til Y 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 fru A og A. "Salget" skjedd ved avtale datert 29.12.86 (håndskrevet endret til 30.1.87) mellom på den ene side fru A og A og på den annen side Y AS. I avtalen het det bla:

- Kjøpesummen for fru As 8 aksjer var kr 1120000, og for As 7 aksjer var kr 980000.
- Aksjene ble straks transportert in blanco til fru A og A, som skulle ha aksjebrevene i depot.
- fru A og A kunne når som helst overføre aksjene - til seg selv eller andre - uten at Y AS hadde krav på vederlag.
- Y 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 X i tilfelle emisjon.

Vederlaget fra Y AS, stort kr 2100000, var således i realiteten skattepliktig inntekt for A og fru A personlig, og/eller AS X i 1986 (eller 1987), og gjaldt kompensasjon for bortfall av tidligere inngått rammeavtale av 24.10.86 mellom AS X og Y AS vedrørende ---veien 122.

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

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

I sine personlige selvangivelser for 1989 og 1990 oppga A at han eide 2433 aksjer i AS Æ-veien 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 Æ-veien 58 til AS Z for kr 2104545. 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 B - på vegne av A - i brev av 31. juli 1992 bla følgende:

"A solgte sine aksjer i AS Æ-veien 58 den 14.01.91 til AS Z. Denne transaksjonen utløser isolert sett ikke skatt for A."

Videre opplyste A og C 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 egenskapsidelen, og han overdro derfor sine interesser i Æ Utbyggingsselskap AS til Z i 1990.

Ved denne overdragelse hadde A redusert sine interesser i Æ-området fra et meget stort prosjekt (Æ Gård pluss Æ-veien 58) til bare å gjelde Æ-veien 58. På

**Side 225**

denne bakgrunn fant A det naturlig å vurdere salg av interessene i Æ-veien 58, og A fremforhandlet derfor ved årsskiftet 1990/91 en omforenet pris med Z for sine aksjer i Æ-veien 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 X senest ved utbetalingen i 1991.

De underliggende forhold var følgende:

AS Æ-veien 58 ble stiftet 17.12.87 med kr 50.000 i aksjekapital.

Aksjonærer var A (24,33%), C (15,67%) og AS Z (60%).

Samme dag solgte AS X og C AS tomten Æ-veien 58 til selskapet AS Æ-veien 58 for kr 2000000.

Også samme dag inngikk A og C avtale om salg av sine aksjer i AS Æ-veien 58 til AS Z. Etter avtalen var

- kjøpesummen stor kr 8020000 (reforhandlet i 1990 til kr 5236023)
- oppgjør pro & contra pr 2.1.91 uansett aksjenes reelle verdi på oppgjørstidspunktet
- AS Zs 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 X også å oppgi fordring på AS Z med kr 4878165 (reforhandlet i 1990 til kr 2094188).

Den avtalte godtgjørelse for henstand med oppgjør ble uriktig oppgitt som honorarinntekt i selvangivelsene til AS X 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 X.

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

#### *Nr 2 C*

Post 3. Salg av tomten Æ-veien 58/ aksjene i Æ-veien 58 (Selvangivelsen 1987-1991)

I sin personlige selvangivelse for 1991 - innlevert Bergen ligningskontor 29.01.1992 - opplyste C at han 11.2.1991 hadde solgt 1.567 aksjer i AS Æ-veien 58 til AS Z for kr 3134000. 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 C, i brev av 7.10.92 med vedlagt felles PM av 7.10.92 til ligningskontoret, bla følgende i PM'et:

"C ble informert av A den 7.1.1991 om avtalen med Z, og C fant det også for sin del riktig å forhandle salg til Z. Dette ville gjøre Z til eeneier av hele Æ-utbyggingen, altså Æ Utbyggingsselskap AS og Æ-veien 58 AS. C 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 Z til eeneier. Etter forhandlinger tidlig i 1991 ble avtale også inngått mellom C og Z."

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. C AS eller C AS senest ved utbetalingen i 1991.

Salget skjedde i realiteten som beskrevet under post 2.

#### **Side 226**

I sine personlige selvangivelser og/eller selvangivelsene til Siv.ing. C AS eller C AS 1987-1990, unnlot han også å oppgi fordring på AS Z med kr 3134000.

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

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 X

I egenskap av advokat og juridisk rådgiver bisto B sin klient - A - med råd og utarbeidelse av dokumenter, da A skulle sette opp selvangivelsene til seg og sin ektefelle - fru A - 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 B med utarbeidelse av avtale datert 29.12.86 (håndskrevet endret til 30.1.87), mellom på den ene side fru A og A, og på den annen side Y AS.

Etter avtalen hadde fru A tilsynelatende solgt 8 aksjer i AS X til Y 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 fru A og A. Vederlaget var kompensasjon for bortfall av tidligere inngått rammeavtale av 24.10.86 mellom AS X og Y AS vedrørende ---veien 122.

Post 5. Bistand i forbindelse med salg av tomten Æ-veien 58/ salg av aksjene i AS Æ-veien 58.

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

A.

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

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

Side 227

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

- Stiftelsesdokument for selskapet AS Æ-veien 58 den 17.12.87. Aksjonærer var A (24,3%), C (15,67%) og AS Z (60%), og aksjekapitalen var kr 50000.
- Salgsavtale av 17.12.87 hvoretter AS X og C AS selger tomten Æ-veien 58 til selskapet AS Æ-veien 58 for kr 2000000.

- Salgsavtale av 17.12.87 hvoretter A og C selger sine aksjer i AS Æ-veien 58 til AS Z, som beskrevet under post 2.

B.

I brev av 31. juli 1992 fra advokat B til Bergen ligningskontor opplyses uriktig at A 14.1.91 solgte sine aksjer i AS Æ-veien 58 til AS Z, 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 B utkast til PM datert 7.10.92 som ble underskrevet av A og C 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."

Bergen byrett avsa 2 mai 1995 dom med slik domsslutning:

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 flg. gjøres betinget med en prøvetid på 2 -to- år.
2. C, født \*.\*.1932 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 10. april 1992, alt sammenholdt med straffelovens § 62 første ledd, til en straff av fengsel i 120 -ett hundreogtjue- dager, hvorav 90 -nitti- dager i medhold av straffelovens §§ 52 flg. gjøres betinget med en prøvetid på 2 -to- år.
3. B, født \*.\*.1955 dømmes for overtredelse av ligningslovens § 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 50000.- - kronerfemtitusensubsidært 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 50000.- - kronerfemtitusens-
5. C dømmes til innen 14 -fjorten- dager fra dommens forkynnelse å betale saksomkostninger til det offentlige med kr 50000.- - kronerfemtitusens-
6. B dømmes til innen 14 -fjorten- dager fra dommens forkynnelse å betale saksomkostninger til det offentlige med kr 50000.- - kronerfemtitusens-."

Side 228

Etter begjæring av de domfelte samtykket Høyesteretts kjæremålsutvalg i fornyet behandling av de fellende deler av byrettens dom. Det bemerkes at straffeprosessloven før revisjonen 1993 fikk anvendelse, idet tiltale for byretten var tatt ut før revisjonen trådte i kraft.

Etter anke fra påtalemyndigheten opphevet Høyesterett ved kjennelse 14 mars 1996 den frifinnende del av byrettens dom som gjaldt B, se Rt-1996-391 . Frifinnelsen gjaldt tiltalebeslutningen avsnitt II post 4 og 5 A. Høyesterett la til grunn at byretten hadde bygget på en uriktig tolking av medvirkningsbestemmelsen i ligningsloven § 12-2 nr 1 slik den lød før endringslov 10 april 1992 nr 32 .

Saken ble behandlet av lagmannsretten med fagkyndige meddommere. B samtykket i at lagmannsretten uten ny behandling i byretten behandlet også de tiltaleposter hvor Høyesterett hadde

opphevet byrettens dom. Gulating lagmannsrett avsa 17 april 1998 dom med slik 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. C, født \*.\*.1932 frifinnes.

3. B, født \*.\*.1955 frifinnes."

Påtalemyndigheten - Økokrim - har påanket lagmannsrettens dom for så vidt de tre tiltalte er frifunnet. Anken gjelder lovanvendelsen og saksbehandlingen - mangelfulle domsgrunner. A har påanket den fellende del av dommen - domsslutningens punkt 1 første avsnitt. Også denne anken gjelder lovanvendelsen og saksbehandlingen - mangelfulle domsgrunner.

Økokrim har utenom anken gjort gjeldende at lagmannsrettens dom må oppheves fordi fagdommerne var inhabile etter domstoloven § 108. Anførselen er begrunnet med at advokat Pål W Lorentzen som var partner i samme advokatfirma som advokat B, representerte 18 dommere ved Gulating lagmannsrett, herunder fagdommerne i denne sak, i en privat straffesak. Det er videre anført at dette advokatfirmaet er saksøkt av fru A og A i en erstatningssak for forhold som omfattes av tiltalebeslutningen.

Jeg skal til dette bemerke:

Jeg finner det i dette tilfellet klart at det ikke foreligger grunnlag for inhabilitet. Jeg legger ved vurderingen vekt på følgende forhold:

Den nevnte straffesak var reist mot 18 dommere ved Gulating lagmannsrett.

- Advokat Lorentzens prosessoppdrag for lagdommerne i Gulating var opphørt før lagmannsrettens hovedforhandling i den foreliggende sak idet Høyesterett avsa frifinnende dom 22 april 1997, se Rt-1997-615 .
- B var gått ut av nevnte advokatfirma før tiltale ble tatt ut for lagmannsretten og før erstatningssaken ble reist ved stevning 12 november 1996.

Uten at det har betydning for min vurdering av inhabilitetsspørsmålet, nevner jeg for fullstendighetens skyld at Bergen byrett 18 juni

Side 229

1998 avsa frifinnende dom i erstatningssaken. Det er opplyst at dommen er påanket.

For så vidt angår ligningsbehandlingen av de forhold som omfattes av tiltalen skal opplyses: Ved vedtak 11 oktober 1994 har Bergen ligningsnemnd endret ligningen av fru A og A og AS X. Vederlaget for aksjene ble ved dette vedtak tilordnet AS X som driftsinntekt, av dette ble kr 980.000 ansett som utbytte fra AS X til A, mens kr 1.120.000 ansett som utbytte til fru A. Fru A og A ble ilagt 60 prosent tilleggsskatt. Det er opplyst at vedtaket er påklaget til overligningsnemnda, og at klagesaken ikke er avgjort.

For så vidt angår Æ-forholdet, traff Bergen ligningsnemnd 19 mai 1993 vedtak som innebar at C og A for inntektsåret 1991 ble utbyttebeskattet for de beløp de hadde mottatt for aksjene i Æ-veien 58 AS, mens selve vederlaget ble tilordnet Cs og As selskaper som skattepliktig inntekt. A og C ble ilagt 60 prosent tilleggsskatt. Overligningsnemnda har ved vedtak 13 februar 1995 opprettholdt ligningsnemndas vedtak med en mindre endring for Cs vedkommende. Overligningsnemndas vedtak er ikke angrepet.

Før jeg går inn på de enkelte deler av lagmannsrettens dom, vil jeg ta opp enkelte generelle spørsmål knyttet til de bestemmelser i ligningsloven som tiltalen gjelder.

Ligningsloven 13 juni 1980 nr 24 kapittel 12 om straff ble revidert ved lov 10 april 1992 nr 32 som trådte i kraft samme dag.

Lovens § 12-1 før endringsloven og § 12-1 nr 1 bokstav a etter endringsloven gjelder begge

skattepliktiges uriktige eller mangelfulle opplysninger om egne forhold. Skyldkravet er etter begge bestemmelser forsett eller grov uaktsomhet, men i § 12-1 nr 1 bokstav a er gjort den tilføyelse at skattepliktige "forstår eller bør forstå" at den uriktige eller mangelfulle opplysning kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Etter endringsloven kreves det således ikke forsett eller grov uaktsomhet for så vidt angår villfarelse med hensyn til hva som er riktig beskatning.

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 (1991-92) 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 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.

De subjektive straffbarhetsvilkår må vurderes i sammenheng med de objektive vilkår. Både etter § 12-1 nr 1 før lovendringen 1992 og § 12-1 nr 1 bokstav a etter denne lovendring er vilkåret at den uriktige eller

#### Side 230

ufullstendige opplysning "kan føre til fastsetting av for lav skatt eller avgift", ("skatte- eller avgiftsmessige fordeler"). Dette må blant annet innebære at i tilfelle en skattyter har vært usikker når det gjelder skattepliktens omfang, men valgt å gi opplysningene uten reservasjoner, vil han kunne straffes, se Ingrid Tvedt l.c. særlig side 134.

Reglene om foreldelse ble ved endringsloven av 1992 overført fra § 12-5 til § 12-3. Foreldelsesfristen etter 1980-loven var fem år når den høyeste straff var bøter eller fengsel inntil 1 år. Ved endringsloven ble det satt en felles foreldelsesfrist på 10 år. Tiltale for byretten i denne sak ble tatt ut 20 juni 1994. Grovt uaktsomme overtredelser før endringsloven ville da vært foreldet når de er begått før 20 juni 1989. Disse overtredelser omfattes ikke av tiltalen.

Jeg går så over til å vurdere de enkelte deler av lagmannsrettens dom.

#### *Salget av As aksjer i AS X*

Tiltalebeslutningen nr 1 post 1 vedrørende A og nr 3 II post 4 vedrørende B gjelder opplysninger om salg av fru A og As aksjer i selskapet AS X. A ble ved lagmannsrettens dom kjent skyldig på dette punkt. B ble frifunnet.

Som tidligere nevnt er klagen til overligningsnemnda ikke avgjort. Under henvisning til en anførelse fra en av forsvarerne for Høyesterett bemerkes at det ikke kan være noe til hinder for å reise straffesak om brudd på opplysningssplikten etter ligningsloven før ligningsbehandlingen er avsluttet.

Avtalen av 29 desember 1986 om salg av aksjer er inntatt i lagmannsrettens dom og lyder:

"Mellom fru A og A ( ... ) på den ene side, og Y A/S (heretter Y) på den annen side, er det i dag inngått slik avtale:

1. Fru A selger herved 8 aksjer i A/S X til Y for NOK 1120000,-. Y betaler kjøpesummen straks mot transport av nevnte antall aksjer.
2. A selger herved 7 aksjer i A/S X til Y for NOK 980000,-. Y betaler kjøpesummen straks mot transport av nevnte antall aksjer.
3. Y skal straks transportere in blanco aksjene nevnt i punkt 1 og 2 og aksjebrevene skal bero i depot hos fru A og A.
4. Fru A og A kan når som helst 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 Y skal i ethvert tilfelle være NOK 0.

Overføringen nevnt i første ledd skjer på den måte at fru A og A skriftlig instruerer A/S X om utferdigelse av nye aksjebrev til seg selv og/eller til den eller de fysiske og/eller juridiske person(er) de utpeker. A/S X skal straks etterkomme instruksene og Y orienteres ved gjenpart av brevet fra fru A og A til A/S X.

5. Inntil fru A og A har gjort sin rett gjeldende i henhold til punkt 4 skal følgende bestemmelser gjelde:

- Y kan ikke selge eller pantsette aksjene nevnt i punkt 1 og 2.
- Y overlater til fru A og A å representere aksjene nevnt i punkt 1 og 2 i alle sammenhenger.
- Y fraskriver seg rett til utbytte på aksjene nevnt i punkt 1 og 2.
- Y fraskriver seg retten til å tegne nye aksjer i A/S X i tilfelle emisjon.

6. Dersom fru A og/eller A faller fra trer suksessor inn i nærværende avtale.

Side 231

7. Nærværende avtale er utferdiget i 3 - tre - likelydende eksemplarer, hvorav partene beholder hvert sitt."

Verdien av aksjene ble nedskrevet til kroner 1 i Ys regnskap allerede i 1987.

Når det spesielt gjelder As forhold, legger lagmannsretten til grunn at "... begrensningene i Ys aksjonærutøvelse gjorde at det ikke forelå "avhendelse" i den forstand begrepet brukes i agl., lov 10 desember 1971 nr. 99 om gevinstbeskatning ved avhendelse av aksjer, og gevinsten var derfor ikke fritatt for beskatning etter treårsregelen i agl. § 2. ... ."

Lagmannsretten uttaler deretter blant annet:

"Den alt overveiende del av vederlaget hadde ingen sammenheng med aksjenes verdi, og var i realiteten kompensasjon for Ys kontraktsbrudd med X for eiendommen ---vn. 122 i Bergen. A anfører rett nok at han på Xs vegne ikke ville forfølge kontraktsbruddet fordi det kunne hindre framtidig samarbeid med Y, og mener det mer var en kompensasjon, eller påskjønnelse, for det nyttige arbeidet han hadde gjort for Y 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/X 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 Y måtte betale mer. Det var nok derfor mer i Ys 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 X, og deretter utbytte fra X 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 140000,- pr. aksje, mens verdien av de aksjene han beholdt i X var oppført med verdi på kr 1000,- pr. aksje. For As forhold er det uten betydning hva Bs 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."

Jeg finner at lagmannsrettens domsgrunner er tilstrekkelige til at Høyesterett kan prøve lovanvendelsen.

Den vesentlige del av tiltalen mot A på dette punkt må vurderes etter ligningsloven § 12-1 før endringsloven 1992. Endringsloven får bare anvendelse for så vidt angår formuesoppgaven i selvangivelsene for 1992.

Side 232



Det kan etter min mening ikke være tvilsomt at det på grunn av begrensningene i Y AS' råderett over aksjene og fru A 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 Ys kontraktsbrudd i forhold til AS X, og at det ikke var noe fordekt over avtalen. Skatterettslig sett innebærer imidlertid dette at en skattepliktig næringsinntekt for AS X gjennom avtalen ble søkt omgjort til en skattefri inntekt for ektefellene A. At dette forhold ikke fremgikk av selvangivelsene, 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.

Skyldkravet for denne del av tiltalen er forsett, med reservasjon for selvangivelsen for 1992. Med denne reservasjon må derfor A i utgangspunktet ha vært klar over at de uriktige eller mangelfulle opplysninger kunne føre til utligning av for lav skatt. Det fremgår av domsgrunnene at lagmannsretten har lagt dette til grunn. Forsvareren har anført at lovanvendelsen også på dette punkt er uriktig, blant annet fordi det ikke er tatt tilstrekkelig hensyn til at A brukte advokat. Jeg er enig i lagmannsrettens vurdering også på dette punkt.

As anke blir etter dette å forkaste.

Tiltalebeslutningen II post 4 mot B gjelder bistand til utarbeidelse av avtalen av 29 desember 1986 mellom ektefellene A og Y AS. Byrettens frifinnende dom på dette punkt ble som tidligere nevnt opphevet av Høyesterett ved kjennelse 14 mars 1996, se Rt-1996-391. Førstvoterende gir her uttrykk for følgende tolking av medvirkningsbestemmelsen i ligningsloven § 12-2 før lovendringen i 1992:

"Det går fram av forarbeidene til den tidligere landsskattelov § 118 nr 4 at bestemmelsen tok sikte på å ramme blant annet sakførere, revisorer, regnskapskonsulenter og andre som hjalp næringsdrivende med oppstilling av regnskap, utarbeidelse eller innsendelse av selvangivelse og "forøvrig 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."

Jeg gjengir også førstvoterendes bemerkninger om forsettkravet:

Side 233

"Jeg oppfatter byrettens domsgrunner slik at den ikke tar stilling til om Bs villfarelse var en situasjonsvillfarelse eller en rettsvillfarelse. Ved en ny behandling av saken må Bs villfarelse vurderes på ny. Dersom man kommer til at en villfarelse med hensyn til om avtalen om salg av aksjer i AS Æ-veien til Z AS var holdbar skatterettslig blir å likestille med en situasjonsvillfarelse, må Bs forsett vurderes nærmere. Selv om man legger til grunn at B ikke var klar over at avtalene ikke kunne la seg gjennomføre innen rammen av gjeldende skattelovgivning, må andre former for forsett vurderes. Jeg viser til avgjørelsene i Rt-1991-600 på sidene 602 -603 og Rt-1991-741 på side 743 ."

Uttalelsen i Rt-1991-741 side 743 som det er vist til, gjaldt betydningen av villfarelse om skatteplikt i relasjon til ligningsloven § 12-1 nr 1. 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 innvilgelseslære: Han ville foretatt

handlingen dersom han innså muligheten av skatteplikt, men bestemte seg for å gi mangelfull opplysning.

Påtalemyndighetens anke gjelder lovanvendelsen, subsidiært saksbehandlingen - mangelfulle domsgrunner.

Lagmannsretten uttaler i sin begrunnelse vedrørende forsettkravet:

"B blir å frifinne for sin befatning med X-saken - tiltalens post 4. Etter bevisføringen legger lagmannsretten til grunn at hans oppdrag kun var å ordne det selskapsrettslige med begrensninger 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 As interesser i X for det tilfelle at ektemannen, som da var alvorlig syk, skulle falle fra. Hun var, med eller uten grunn, redd for at Y 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 B fikk opplyst partene var enige om, og uten at det var nevnt noe mer om forholdet. Lagmannsretten kan heller ikke se grunn til at B burde ha bedt om flere opplysninger om dette. Pkt. 3 flg. ivaretok de hensyn A hadde redegjort for som vesentlige. B 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 Bs 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 B, er de problemstillinger som omhandles i Høyesteretts kjennelse av 14 03 1996 således ikke aktuelle."

Forsvareren har vist til lagmannsrettens begrunnelse, og fremhevet at B var ukjent med de skatterettslige problemer, og også at han var ukjent med det underliggende forhold - den tidligere avtale med Y som var bortfalt.

Høyesterett er bundet av lagmannsrettens bevisvurdering. Jeg vil likevel tilføye at denne er vanskelig å forstå. At en advokat som bidrar til utformingen av en avtale av dette innhold, ikke skulle være klar over at den hadde skatterettslige virkninger, er oppsiktsvekkende. Det var heller ikke etter ligningsloven § 12-2 før lovendringen 1992 noe vilkår

**Side 234**

for medvirkeransvar at medvirkeren hadde en mer presis kunnskap om skattereglene. Etter min mening må det på bakgrunn av avtalens innhold kreves en klar begrunnelse for at det ikke foreligger forsettlig medvirkning fra Bs side.

Etter lagmannsrettens bevisvurdering hadde B bare et mer selvstendig ansvar for de selskapsrettslige sider ved avtalen i punkt 3 følgende; for så vidt angår punktene 1 og 2 har han bare bygget på hva partene var enige om. Det er imidlertid punkt 3 følgende som er avgjørende for at det ikke fant sted noen avhendelse av aksjene. For øvrig må lagmannsrettens begrunnelse forstås slik at B har bidratt til utformingen av hele avtalen. - Lagmannsrettens uttalelse om at B var ukjent med det underliggende forhold, må antas å referere seg til Ys forutgående kontraktsbrudd overfor AS X, og den kompensasjon som Y derfor skulle yte. Selv om man ser bort fra dette moment, har imidlertid avtalen helt åpenbare skattemessige virkninger. - At det var et vesentlig formål med ordningen å sikre fru As interesser i AS X i tilfelle mannen skulle falle fra, kan ikke ha noen relevans ved vurderingen i forhold til medvirkeransvaret etter ligningsloven.

Lagmannsretten konkluderer med at den "ikke "ser" grunn til å betvile Bs 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". Lagmannsretten finner heller ikke engang grunn til å vurdere de forsettformer som Høyesterett pekte på i sin kjennelse 14 mars 1996 som jeg tidligere har redegjort for.

Lagmannsrettens begrunnelse sett under ett, og på bakgrunn av avtalens ekstraordinære innhold, er imidlertid etter min mening så uklar at det er grunn til tvil om lagmannsretten har bygget på en riktig vurdering av forsettkravet. Jeg finner derfor at lagmannsrettens dom må oppheves på dette punkt.

*Salget av Æ-veien 58 og av aksjer i Æ-veien 58 AS*

Denne del av saken gjelder tiltalens nr 1 post 2 - A, nr 2 post 3 - C og nr 3 post 5 - B. Ved lagmannsrettens dom er alle de tiltalte frifunnet for disse poster. Påtalemyndighetens anke gjelder lovanvendelsen og saksbehandlingen - mangelfulle domsgrunner.

Lagmannsretten har redegjort for de avtaler som ble inngått og bakgrunnen for dem. Jeg nevner følgende punkter av særlig betydning for vurderingen av straffesaken:

Eiendommen Æ-veien 58, en tomt på ca 5,8 dekar i ---/Bergen, ble ved skjøte 8 februar 1985 overdratt til AS X og det personlig eide selskap Siv.ing. C AS, senere C AS, for 1 million kroner. Eierne arbeidet med forskjellige prospekter for utnyttelse av eiendommen, og hadde betydelige utgifter til utvikling av tomten. I oktober 1987 ble det inngått en prinsippavtale mellom AS X v/ A og Siv.ing. C AS v/ C på den ene side og AS Z på den annen side som blant annet gikk ut på at det skulle oppføres et forretningsbygg på tomten. Eierne skulle være byggherrer og Z bruker av eiendommen, og "på kort eller lengre sikt kjøpe forretningsbygget". Partene var enige om "å finne fram til gjensidig gunstigst mulig skattetekniske løsninger for kjøpet". "Prinsipielt" skulle Siv.ing. C AS og AS X oppnå visse betingelser, blant annet "kr 10 mill for delvis opparbeidet tomt og "development-fee", gjeldende fra 15.9.87".

**Side 235**

Beløpet skulle utbetales med 5 millioner kroner som lån i 1987, resten innen utløpet av 1988. Renter skulle betales fra 15 september 1987 etter en sats på 14,5% p.a.

Det advokatfirmaet som B var tilknyttet, ble kontaktet for å finne en praktisk løsning for gjennomføring av prinsippavtalen. Lagmannsretten presiserer at flere advokater var involvert i dette arbeidet, og at tiltalen post 5 bokstav A er misvisende når det uttales at det var B som sto bak den fremgangsmåte som ble valgt. Løsningen ble at det 17 desember 1987 ble stiftet et aksjeselskap, AS Æ-veien 58, med en aksjefordeling på 60 prosent til Z AS, 24,33 prosent til A og 15,67 prosent til C. Samme dag ble eiendommen overdratt til selskapet for 2 millioner kroner til fordeling etter aksjonærforholdet. Samme dag ble det inngått ytterligere en avtale mellom Z, A og C hvoretter Z hadde rett og plikt til å kjøpe As og Cs aksjer for vel 8 millioner kroner "med oppgjør pro & contra pr. 02.01.1991 uansett aksjenes reelle verdi på oppgjørstidspunktet". For henstand ved oppgjøret skulle A og C ha vederlag med henholdsvis 245 191 kroner og 165 642 kroner for 1987, og dessuten for hvert av årene 1988, 1989 og 1990 henholdsvis 705 666 kroner og 454 334 kroner.

Z fant etter hvert avtalen ugunstig, og oppnådde i 1990 en avtale med A om reduksjon av vederlaget fra vel 8 millioner kroner til vel 5,2 millioner kroner. C ville ikke redusere sitt vederlag. A valgte da å ta hele reduksjonen på sin kappe. Resultatet ble at A ved oppgjøret pr januar 1991 fikk ca 2,1 millioner kroner, og C ca 3,1 millioner kroner. Lagmannsretten uttaler at henstandsvederlaget til A og C personlig etter 87-avtalen ble bokført som honorarinntekt i henholdsvis AS X og Siv.ing. C AS og beskattet der.

Grunnet en intern misforståelse hos ligningsmyndighetene ble det først antatt at det kunne være tale om "selgende gruppebeskatning" etter dagjeldende bestemmelse i skatteloven § 54 annet ledd. A ble tilskrevet om dette, og han tok kontakt med B som ga en skriftlig redegjørelse til Bergen ligningskontor. Ligningskontoret la deretter til grunn at det for A ikke var grunnlag for "selgende gruppebeskatning". C fikk ved en inkurie ikke forhåndsvarsel og ble beskattet som selgende gruppe. Dette ble senere rettet av ligningskontoret. Deretter følger den korrespondanse med ligningskontoret som er inntatt i tiltalebeslutningen for A, C og B. Det gjelder brev 31 juli 1992 fra B på vegne av A og brev 7 oktober 1992 fra henholdsvis A og C, begge vedlagt det PM som ifølge tiltalen var utarbeidet av B. Det ble der opplyst at aksjene var solgt til Z av A etter forhandlinger ved årsskiftet 1990/91, og av C etter "forhandlinger tidlig i 1991".

Til anken skal jeg bemerke:

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 Cs aksjer til Z AS, ville medføre at en opprinnelig skattbar næringsinntekt for selskapene AS X og Siv.ing. C AS isteden ble en skattefri aksjesalgsgevinst for A og C personlig. Etter de opplysninger som ble gitt både i selvangivelsene og senere korrespondanse med

ligningsmyndighetene, må en frifinnelse for brudd på opplysningsplikten i et tilfelle som dette kreve en klar begrunnelse. Tilsvarende gjelder

Side 236

lagmannsrettens frifinnelse av A og C for at det ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene om det årlige henstandsvederlaget A og C mottok fra Z.

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 ligningsmyndighetene. 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.

Spesielt for A uttaler lagmannsretten:

"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 B 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 tiltaleposten 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 X bare fikk inntektsført det som var betaling for arbeid og utgifter som var reelle på selskapets hånd. Betalingen fra Z 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 Z 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."

Lagmannsretten bygger således på at A trodde at salget av aksjene var skattefritt fordi han hadde vært eier i over tre år. Etter lagmannsrettens begrunnelse kan det være noe uklart om lagmannsretten her har vurdert forsettkravet i forhold til det objektive straffbarhetsvilkåret: at opplysningene kunne føre til fastsetting av for lav skatt. Jeg viser til hva jeg har sagt innledningsvis om dette vilkår. På bakgrunn av den ordning som ble etablert i 1987 må det anses som en mangel ved domsgrunnene at dette forhold ikke er vurdert.

Side 237

Lagmannsretten har ikke vurdert den endring i skyldkravet for villfarelse om den materielle skatteplikt som fant sted ved endringsloven 10 april 1992 nr 32. Etter lovendringen er det tilstrekkelig med simpel uaktksomhet på dette punkt. Lovendringen har betydning for korrespondansen med ligningsmyndighetene i 1992 - tiltalebeslutningen tredje og fjerde avsnitt.

Når det gjelder honorarinntektene og fordringen mot Z, har lagmannsretten funnet at heller ikke de objektive straffbarhetsvilkår er til stede. Lagmannsrettens begrunnelse på dette punkt er iallfall delvis uklar. Det fremgikk således ikke av avtalen 17 desember 1987 at fordringen mot Z var betinget. Videre er denne fordringen og honorarinntektene en del av den ordning som ble inngått. Dette moment alene tilsier at opplysningene er mangelfulle.

Jeg finner etter dette at lagmannsrettens dom må oppheves for så vidt A er frifunnet for tiltalens

post 2.

For så vidt angår C, uttaler lagmannsretten:

"C - 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. C deltok ikke i forhandlingene med Z 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 C 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 uaktsomhet, 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."

Begrunnelsen innebærer at også C gikk ut fra at aksjesalget ikke førte til gevinstbeskatning. Lagmannsretten har funnet det tvilsomt om C har utvist simpel uaktsomhet, jf skyldkravet etter endringsloven 1992. Lagmannsrettens begrunnelse er imidlertid ikke klar. Det er vanskelig å se hvilken betydning det har for vurderingen av Cs forhold at han ikke deltok i forhandlingene med Z i 1990, og at det er uklart hvilke opplysninger han fikk om disse. Hvilke opplysninger som ble gitt, er dessuten omtalt i lagmannsrettens saksfremstilling tidligere i dommen.

Når det gjelder fordringen mot Z og honorarinntektene, viser jeg til hva jeg har uttalt i forbindelse med As forhold.

Jeg finner at lagmannsrettens domsgrunner heller ikke for C tilfredsstillende de krav til klarhet som må stilles i denne sak. I tillegg til de forhold jeg har nevnt her, legger jeg også vekt på at lagmannsrettens vurdering av de skatterettslige forhold som jeg tidligere har omtalt, gir grunn til usikkerhet når det gjelder vurderingen av de subjektive skyldkrav.

Side 238

Lagmannsrettens dom blir etter dette å oppheve for så vidt angår frifinnelsen av C.

For så vidt angår B, nevner jeg først at Høyesteretts kjennelse 14 mars 1996, inntatt i Rt-1996-391, også gjelder Bs befatning med en del av Æ-forholdet.

Lagmannsrettens frifinnelse bygger både på at de objektive straffbarhetsvilkår ikke er oppfylt, idet Bs 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 B 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 B 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 B 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 B som skrev det brev til ligningskontoret som er nevnt i post 5 B, og han var med på utarbeidelsen av det PM som er 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 informasjonsplikt selv om han innen advokatfirmaet ikke hadde noe 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 uaktksomhet 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 først 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 B 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 B under de konferanser som ble ført innen advokatfirmaet, og med A og C, også ble orientert om de skatterettslige aspekter.

**Side 239**

Lagmannsretten har heller ikke i forhold til B drøftet skyldkravet 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. - Etter dette blir As anke å forkaste, mens påtalemyndighetens anke blir å ta til følge.

Jeg stemmer for denne kjennelse:

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

*Dommer Skoghøy:* Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

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

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

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.

**Side 240**

*Dommer Bugge:* Jeg er enig i dommer Skoghøys bemerkninger når det gjelder den alminnelige tolkning av ligningslovens § 12-1 nr 1. Jeg deler også langt på vei førstvoterendes vurdering av lagmannsrettens domsgrunner. Jeg mener imidlertid at lagmannsrettens dom med hovedforhandling bør oppheves i sin helhet.

En vesentlig svakhet ved domsgrunnene slik jeg ser det, er at lagmannsretten ikke i noen sammenheng har gjort rede for sin forståelse av de straffebestemmelser som ligger til grunn for tiltalen i saken. Det gjelder både med hensyn til de objektive straffbarhetsvilkår, og med hensyn til skyldkravet etter de respektive bestemmelser i ligningslovens kapittel 12, slik dette er gjennomgått av førstvoterende. Av denne grunn henger lagmannsrettens strafferettslige vurdering av de tiltaltes forhold til dels i luften; dette gjelder også bevisbedømmelsen, som sant nok på flere punkter er vanskelig å forstå og må reise tvil om retten har bygget på en riktig lovforståelse. Etter mitt syn bør dette lede til at ikke bare de frifinnende deler, men også den fellende del - domsslutningens punkt 1, første avsnitt - oppheves av Høyesterett.

*Dommer Coward:* Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Bruzelius.

*Dommer Holmøy:* Likeså.

Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne *kjennelse*:

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