



NORGES HØYESTERETT

Den 17. november 2011 avsa Høyesterett dom i

HR-2011-02145-A, (sak nr. 2011/1351), straffesak, anke over dom,

A (advokat Ian W. Kenworthy)

mot

Den offentlige påtalemyndighet (statsadvokat Henrik Horn)

STEMMEGIVNING :

- (1) Dommer **Falkanger**: Saken gjelder straffutmåling for grovt skattesvik. Det sentrale spørsmålet er i hvilken grad det ved utmålingen av bot skal tas hensyn til at det ikke er ilagt tilleggsskatt.
- (2) A ble 17. april 2008 siktet for overtredelse av likningsloven § 12-1 nr. 1 a, jf. § 12-2 – grovt skattesvik. Grunnlaget var at han i selvangivelsen for inntektsåret 2000 unnlot å oppgi inntekter i utlandet.
- (3) Skatt øst varslet A 31. desember 2009 om at hans likning for årene 2000 til 2008 kunne bli endret som følge av dette. Samtidig ble det meddelt at siden A var siktet i en pågående straffesak, ville han ikke bli ilagt tilleggsskatt etter likningsloven kapittel 10, jf. forbudet mot gjentatt strafforfølgning i Den europeiske menneskerettskonvensjon protokoll 7 (EMK P7) artikkel 4.
- (4) Den 31. august 2010 utferdiget ØKOKRIM ny siktelse mot A, nå for to overtredelser av likningsloven § 12-1 nr. 1 a, jf. § 12-2. Grunnlaget var at han i selvangivelsene for inntektsårene 2000 og 2001 hadde unnlatt å oppgi inntekter på henholdsvis 8 027 032 og 10 162 974 kroner, til sammen 18 190 006 kroner – hvorav det skulle ha vært betalt skatt på henholdsvis 2 247 568 og 2 845 632 kroner, til sammen 5 093 200 kroner. Den nye

siktelsen av 31. august 2010 erstattet siktelsen av 17. april 2008, og den hadde tilknytning til samme sakskompleks.

- (5) Kongsberg tingrett avsa 20. oktober 2010 tilståelsesdom med slik domsslutning:
- ”1. **A, født 25.04.1953, dømmes for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr 1 a, jf § 12-2, jf straffeloven § 62 første ledd, til en straff av fengsel i 2 – to – år og 6 – seks – måneder.**
- Varetekt kommer til fradrag med 60 – seksti – dager.**
2. **Han dømmes videre til en bot på kroner 1 500 000 – enmillionfemhundretusen –, subsidiært fengsel i 21 – tjueen – dager.”**
- (6) Tingretten utmålte boten slik at den tilsvarte nivået på ordinær tilleggs�katt på 30 prosent.
- (7) A anket over straffutmålingen til Borgarting lagmannsrett, som 10. juni 2011 avsa dom med slik domsslutning:
- ”1. **I tingrettens dom gjøres den endring at fengselsstraffen settes til 2 – to – år og 1 – en – måned.**
2. **For øvrig forkastes anken.”**
- (8) Ved utmålingen av boten tok lagmannsretten utgangspunkt i straffeloven § 27, men utmålte likevel samme bot som tingretten.
- (9) A har anket straffutmålingen til Høyesterett. I tillegg gjorde han i anken gjeldende at boten som lagmannsretten har idømt, tilsvarer 30 prosent tilleggs�katt, og at dette er i strid med forbudet i EMK P7 artikkel 4 fordi likningsmyndighetene har truffet vedtak om at det ikke skal ilegges tilleggs�katt.
- (10) Ankeutvalget traff 13. oktober 2011 beslutning med slik slutning:
- ”Anken tillates fremmet for så vidt gjelder botens størrelse, jf. straffeloven § 27, og fengselsstraffens lengde. For øvrig tillates ikke anken fremmet.”**
- (11) Anførselene om at lagmannsrettens avgjørelse er i strid med EMK P7 artikkel 4, er altså ikke tillatt fremmet.
- (12) *Jeg er kommet til at fengselsstraffen skal bli stående, men at boten må reduseres.*
- (13) Jeg nevner først at A er 58 år gammel, norsk statsborger og tidligere ustraffet. Han er utdannet sivilingeniør og har hatt flere ledende stillinger i Norge og utlandet.
- (14) A er nå dømt for to tilfeller av grovt skattesvik, jf. likningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a, jf. § 12-2. Sakens faktiske bakgrunn er beskrevet slik i lagmannsrettens dom:

”B Ltd (heretter kalt B) var et IT-selskap i Singapore som frem til 23. februar 2000 var 68% eid av det norske selskapet C. I B var det en del uro, blant annet på grunn av forholdet til den norske ledelsen i C. Den 23. februar 2000 solgte C sine aksjer til D som etter kort tid solgte videre til selskapet E Ltd. som ble sittende med 80% eierandel i B. Selskapet var registrert på British Virgin Islands. Tre nordmenn, med bakgrunn i C,

ble eiere av 40%, senere endret til 4/9, av aksjene i E. Domfelte eide 37,5% av den norske eierandelen.

B ble den 12. april 2000 solgt til F AS for 132 millioner kroner. Avtalen var basert på en såkalt earn-out modell. Domfeltes andel av gevinsten var, omregnet i norske kroner, på 8.027.032 kroner i 2000 og 10.162.974 kroner i 2001. Beløpet som ble utbetalt i 2000 ble betegnet 'kontantvederlag' (minimumspris) og beløpet utbetalt i 2001 ble betegnet 'suksesshonorar'. Domfeltes andel av gevinsten, til sammen tilsvarende NOK 18.190.006, ble satt inn på en konto i Citibank, Singapore.

Ingen av beløpene ble oppført i domfeltes selvangivelser. Beløpene skulle ha vært oppgitt som utbytte fra utenlandsk aksjeselskap. Samlet unndratt skatt utgjorde 5.093.200 kroner."

- (15) Jeg finner det klart at A må idømmes både fengselsstraff og bot. Før jeg går nærmere inn på utmålingen av disse reaksjonene, vil jeg knytte noen bemerkninger til forholdet mellom fengsel og bøter i saker om skattesvik.
- (16) Frem til lovendring av 10. april 1992 nr. 32 hadde likningsloven § 12-1 – som den gang også omfattet grovt skattesvik – hjemmel for å idømme bøter eller fengsel eller "begge deler". Etter lovendringen ga ordlyden anvisning på at det bare kunne idømmes "bøter eller fengsel". Bakgrunnen var imidlertid at straffeloven i 1985 fikk en ny § 26 a, der første ledd lyder slik:
- "Sammen med frihetsstraff kan retten idømme bøtestraff. Dette gjelder selv om bøter ellers ikke er fastsatt som straff for lovovertrædelsen. Ved utmålingen av frihetsstraffen tas hensyn til at også bøtestraff idømmes."**
- (17) Den nye ordlyden i likningsloven medførte altså ingen realitetsendring. I forarbeidene til § 26 a er det gitt uttrykk for at den utvidete kumulasjonsadgangen ikke skal føre til "en generelt skjerpet straffutmåling", og at ordningen vil gi "muligheter for å nyansere straffutmålingen og dermed redusere bruken av frihetsstraff", jf. Ot.prp. nr. 62 (1983–84) Om lov om endringer i straffeloven (redusert minstestraft) mm. side 11 og 12. Det er således forutsatt at økt bruk av bøter i kombinasjon med fengselsstraff som hovedregel skal medføre at lengden på fengselsstraffen reduseres noe.
- (18) Jeg kan imidlertid vanskelig se at disse forutsetningene uten videre kan legges til grunn i saker om skattesvik. EMK P7 artikkel 4 ble vedtatt 22. november 1984 og satt i kraft fra 1. november 1988, og først etter årtusenskiftet ble det stilt spørsmål ved om vårt tosporede system – der tilleggsskatt ofte ble ilagt administrativt før den strafferettslige behandlingen var fullført – var i tråd med artikkelens forbud mot dobbeltstraff. Ved plenumsdommen i Rt. 2002 side 557 ble det slått fast at endelig ileggelse av forhøyd tilleggsskatt sperret for senere strafforfølgning, mens det i plenumsdommen i Rt. 2006 side 1409 ble lagt til grunn at vedtak om ordinær tilleggsskatt på 30 prosent ikke hadde samme virkning. EMDs praksis har imidlertid ikke vært entydig, og i Zolotukhin-saken (EMD-2003-14939) ble spørsmålet derfor tatt opp i storkammer. EMDs dom av 10. februar 2009 i saken er tolket slik at også ordinær tilleggsskatt på 30 prosent sperrer for senere straffesak, jf. Rt. 2010 side 1121 avsnitt 28. Situasjonen er altså nå at myndighetene må velge om skattesvik skal forfølges administrativt eller straffeprosessuelt, eventuelt om det skal skje en parallellforfølgning.
- (19) Som nevnt hadde ikke lovgiveren denne situasjonen i tankene da straffeloven § 26 a ble vedtatt. Forutsetningen om at bruk av bøter i kombinasjon med fengselsstraff som

hovedregel skulle medføre reduksjon av fengselsstraffen, kan da etter min mening ikke legge føringer for hvorledes straffen skal utmåles i saker om skattesvik. I slike saker finner jeg det tvert i mot mest naturlig å utmåle fengselsstraffen på selvstendig grunnlag, og at det deretter ved utmålingen av boten ses hen til den fastsatte fengselsstraffen. Jeg finner en viss støtte for dette i Rt. 2005 side 129 avsnitt 15, der førstvoterende i en sak om grovt skattesvik uttalte:

”Hvorvidt det skal reageres med bot, og i tilfelle med hvilket beløp, må vurderes individuelt under hensyn til straffelovens § 27 og den utmålte fengselsstraff.”

- (20) Jeg går så over til utmålingen av fengselsstraffen for A. Den øvre strafferammen for grovt skattesvik ble ved lovendring av 21. desember 1990 nr. 65 hevet fra fengsel i to til fengsel i seks år. Som begrunnelse ble det vist til de allmennpreventive hensyn som gjør seg gjeldende i slike saker. Etter min mening er det klart at slike hensyn kommer inn med tyngde i vår sak. As overtredelse gjelder store verdier, og han har gått frem på en måte som har gjort det meget vanskelig og tidkrevende å avdekke forholdet. Lagmannsretten gir følgende beskrivelse av dette:

”I herværende sak ble beløpene innsatt på en konto i Citibank i Singapore i domfeltes navn. En slik konto var det i praksis nesten umulig å oppdage for norske myndigheter. Domfelte sørget for at kontoutskrifter ikke automatisk ble sendt til hans privatadresse i Norge når det var bevegelser på kontoen. Det gjorde han ved å opprette en såkalt hold-mail konto hvor kontoutskrifter hentes av kontoinnehaver. Etter bokettersynet i F flyttet han innestående i Citibank til en konto i Hongkong som ble disponert av en Singapore-kineser ved navn G.”

- (21) Ved den nærmere utmålingen finner jeg det riktig å ta utgangspunkt i avgjørelsen i Rt. 1998 side 442. En 56 år gammel mann ble der idømt tre års fengsel for samlet sett å ha unndratt cirka fem millioner kroner i skatt i årene 1986 til 1992. Tar man i betraktning reduksjonen i kroneverdien, dreide saken seg altså om et noe større beløp enn i vår sak. Dessuten skjedde overtredelsene over et lengre tidsrom. På den annen side var flere av overtredelsene begått før den øvre del av strafferammen i ligningsloven § 12-2 fra 1. januar 1991 ble forhøyet fra fengsel i to til fengsel i seks år, slik at de måtte vurderes med utgangspunkt i en øvre strafferamme på to år.
- (22) Samlet sett finner jeg at det straffbare forhold i vår sak isolert sett tilsier en noe kortere fengselsstraff enn i Rt. 1998 side 442. Etter min mening vil et utgangspunkt på fengsel i to år åtte måneder være riktig.
- (23) Jeg går så over til å se på om det er omstendigheter i saken som tilsier at dette utgangspunktet bør fravikes.
- (24) Forsvareren har gjort gjeldende at straffen må settes ned fordi etterforskningen har tatt for lang tid. Generelt sett er det ikke tvilsomt at lang tidsbruk vil kunne få betydning ved utmålingen av straff. Men ved skatteunndragelser og flere andre typer økonomiske forbrytelser ligger det i sakens natur at etterforskningen kan være tidkrevende. I saken i Rt. 2009 side 14 avsnitt 21 ble det således uttalt:

”Mot å legge stor vekt på tidsforløpet taler likevel for det første det at hans sak inngår i et stort sakskompleks med en rekke andre involverte. Den enkelte må i slike tilfeller finne seg i at saksbehandlingen tar lengre tid enn om hans eller hennes sak var blitt behandlet isolert. For det andre gjelder det generelt for større økonomiske saker at de er omfattende og krevende for politi og påtalemyndighet, ofte i samarbeid med andre

offentlige organer. Man må derfor godta at behandlingen tar lengre tid enn behandlingen av andre typer straffesaker.”

- (25) Disse synspunktene gjør seg også gjeldende i vår sak. Jeg kan for min del ikke se at det er grunnlag for nevneverdig kritikk av fremdriften i etterforskningen. Gjennom bokettersyn hadde riktignok Skatt øst allerede i 2005 kommet på sporet av mistenkelige transaksjoner med utspring i F, og forholdet ble anmeldt til ØKOKRIM i 2007. På dette tidspunktet var imidlertid ikke A trukket inn i saken. Først i januar 2008 fikk man – nærmest ved en tilfældighet – mistanke om hans forhold. Cirka to og et halvt år senere – i september 2010 – ble saken sendt til pådømmelse. Det er ikke grunnlag for å si at saken i dette tidsrommet ble liggende uten grunn. Jeg viser til at den er en del av et større sakskompleks, der flere personer var mistenkt og siktet, og til at etterforskning har skjedd i syv jurisdiksjoner – med utstedelse av en rekke rettsanmodninger, blant annet om innsyn i As konto i Singapore. At slike forhold vil ha betydning for hvilken vekt det legges på tidsforløpet, er fremhevet i flere avgjørelser, jf. Rt. 2009 side 14 avsnitt 21 og Rt. 2011 side 257 avsnitt 88.
- (26) Forsvareren har anført at rettsanmodningene om innsyn i As bankkonto i Singapore har vært unødvendige fordi han selv har tilbudt seg å gi nødvendige fullmakter. Slik saken fremsto på etterforskningsstadiet, kan jeg imidlertid ikke se at det kan rettes innvendinger mot at ØKOKRIM valgte å gå veien om de vanlige, offisielle kanalene.
- (27) At saksforholdet nå i ettertid fremtrer som oversiktlig, er i denne sammenheng uten betydning. Det avgjørende er at saken under etterforskningen fremsto som kompleks og uoversiktlig, og at det var vanskelig og tidkrevende å avdekke de reelle forhold.
- (28) Forsvareren har videre anført at det må gjøres et vesentlig fradrag i straffen som følge av at A allerede 28. april 2008 ga ØKOKRIM fullmakt til å få innsyn i hans konto i Singapore. Det hevdes at denne handlingen må likestilles med en tilståelse, og at lagmannsretten derfor har tatt feil når den har lagt til grunn at A ikke tilsto før i avhør 14. april 2010.
- (29) Jeg kan for min del vanskelig se at det er grunnlag for å likestille fullmakten med en tilståelse. Dels ga den neppe mer enn ØKOKRIM kunne oppnå gjennom rettsanmodninger, og dels lå det ingen tilståelse i fullmakten. De mange avhør som ble tatt av A, gir tvert i mot inntrykk av at han i liten grad tilsto mer enn han strengt tatt måtte etter hvert som nye bevis ble presentert. Avhørene viser at han først la alle kortene på bordet 14. april 2010, og det må legges til grunn at denne tilståelsen hadde liten betydning for oppklaringen av saken. Tilståelsen innebar imidlertid at den videre etterforskningen ble mindre omfattende enn den ellers ville ha vært, og hans samtykke til tilståelsesdom forenklet domstolsprosessen. For dette bør han gis et fradrag på 20 prosent i fengselsstraffen, jf. Rt. 2009 side 14 avsnitt 19, noe som isolert sett medfører at straffen kommer ned på det nivå lagmannsretten har utmålt – to år og én måned.
- (30) Forsvareren har endelig gjort gjeldende at det bør tas hensyn til mediedekningen av saken. Jeg kan vanskelig se at det er grunnlag for det. Saken har riktignok vært omtalt i mediene på en måte som må ha vært belastende for A, men det følger av sikker rettspraksis at dette ikke kan tillegges vekt ved straffutmålingen, jf. Rt. 2004 side 28 og Rt. 2006 side 37. Bare der langt tidsforløp har påført domfelte en særlig ekstrabelastning, er det gjort unntak fra dette, jf. Rt. 2002 side 606 og Rt. 2011 side 199. Slike omstendigheter gjør seg ikke gjeldende for A.

- (31) Det er på det rene at saken har fått negative konsekvenser for A; ikke minst har den gått utover hans muligheter på arbeidsmarkedet. Men dette er ikke uvanlige følger av den type straffbare handlinger vi her har med å gjøre, og rettspraksis viser at det bare unntaksvis legges vekt på slike forhold, jf. Matningsdal, Norsk Lovkommentar, note 469 til straffeloven, siste avsnitt. Jeg kan ikke se at det i vår sak er grunnlag for å fravike dette utgangspunktet.
- (32) Etter dette finner jeg at fengselsstraffen skal bli stående på to år og én måned, slik lagmannsretten har fastsatt.
- (33) Jeg finner det klart at det av allmennpreventive grunner også må utmåles en betydelig bot for overtredelsene. Før jeg går nærmere inn på den konkrete utmålingen, skal jeg komme med noen generelle bemerkninger om utmålingen av bøter for skattesvik.
- (34) Som følge av at slike overtredelser – i tillegg til vanlig straff – tidligere ble møtt med tilleggsskatt etter likningsloven, har bøtene tradisjonelt ligget nokså lavt. Etter at det ble klart at det tosporede systemet ikke lenger kunne videreføres, oppsto det spørsmål om det samlede nivået på reaksjonen kunne opprettholdes ved å idømme bøter som tilsvarte størrelsen på tilleggsskatten. Dette ville i tilfelle ha medført et vesentlig høyere bøtenivå enn tidligere.
- (35) Problemstillingen er drøftet i Rt. 2004 side 645. Saken gjaldt overtredelser av likningsloven § 12-1, og spørsmålet ble der formulert som om det i en overgangsperiode – inntil lovgiver hadde fått etablert en varig ordning – ville være forsvarlig å konvertere ordinær tilleggsskatt på 30 prosent til en del av den boten som ilegges ved forelegg. Flertallet (4) fant at det måtte være i orden under henvisning til at saken gjaldt ”masseovertredelser”. Det ble også pekt på at den subsidiære fengselsstraffen ikke ble satt høyere enn tidligere.
- (36) Spørsmålet kom opp igjen i Rt. 2005 side 129. Denne saken gjaldt grovt skattesvik, og det var klart at det også måtte idømmes fengselsstraff. Flertallet (3) fant der at den løsningen som ble lagt til grunn i Rt. 2004 side 645, ikke kunne overføres til den saken Høyesterett hadde til behandling. I dommens avsnitt 15-17 heter det:

”Saken i Rt. 2004 side 645 gjaldt en type masseovertredelser, som ble møtt med bøter og 30 prosent tilleggsskatt under den tosporede ordning. I slike tilfeller er det under gjeldende ordning et klart behov for å standardisere bøtene. Dersom det straffbare forhold er så alvorlig at det også må reageres med fengselsstraff, kan jeg imidlertid ikke se at det er grunnlag for å operere med noen standardbot. Hvorvidt det skal reageres med bot, og i tilfelle med hvilket beløp, må vurderes individuelt under hensyn til straffelovens § 27 og den utmålte fengselsstraff.

I motsetning til i saken i Rt. 2004 side 645, har vi å gjøre med alvorlige overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen, kombinert med totalt manglende regnskapsførsel. Ved slik kriminalitet må det – som tidligere nevnt – som hovedregel reageres med ubetinget fengsel; etter omstendighetene også med rettighetstap og bot. Ved fastsettelsen av botens størrelse må imidlertid straffelovens § 27 komme inn med full tyngde. Jeg er ikke enig med påtalemyndigheten i at en antatt 50 prosent tilleggsskatt og -avgift skal inkorporeres som et sentralt element i bøtefastsettelsen – etter mønster av Rt. 2004 side 645. Det ville etter min mening være lite forenlig med straffelovens § 27. Det er det straffbare forhold slik det fremtrer for Høyesterett, som må være avgjørende i forhold til § 27 – ikke hvordan det ville ha blitt bedømt av ligningsmyndighetene som ledd i en

administrativ fastsettelse av forhøyet tilleggsskatt og -avgift. Da må det som tidligere nevnt tas hensyn til hvilke andre reaksjoner enn bot som idømmes. Dertil må det legges vekt på domfeltes aktuelle personlige økonomi.

Jeg kan heller ikke se at det er noe rettslig grunnlag for lagmannsrettens veiledende utgangspunkt om at det ved bøtefastsettelsen også i vår sakstype, hvor forhøyet tilleggsskatt i og for seg ville ha vært begrunnet, iallfall bør legges til grunn en ordinær sats på 30 prosent. Men jeg er enig i at når administrativ tilleggsskatt og -avgift ikke lenger kan ilegges, må det foretas en skjerpelse av bøtestraffen. Jeg viser her til at under den tosporede ordning ble bøtene ofte satt ned fordi siktede også måtte tåle strenge administrative reaksjoner.”

- (37) Når jeg nå går over til den konkrete utmålingen av boten i vår sak, legger jeg disse synspunktene til grunn. Det innebærer at boten skal fastsettes med utgangspunkt i straffeloven § 27, hvoretter det ”foruten til det straffbare forhold tas særlig hensyn til den dømtes formuesforhold og til hva han etter sine livsforhold antas å kunne utrede”. Samtidig skal det foretas en skjerpelse av bøtenivået sammenlignet med eldre praksis.
- (38) Som det vil ha fremgått, er A dømt for meget alvorlige forhold. Han har forsettlig og på en planmessig måte unndratt betydelige midler fra beskatning, og som nevnt tilsier allmennpreventive hensyn at det utmåles en relativt høy bot. Rettspraksis gir imidlertid ikke noen entydig og klar anvisning på hvilket nivå utmålingen skal ta utgangspunkt i. Saken i Rt. 2004 side 645 og en senere avgjørelse i Rt. 2006 side 1601 gjaldt typiske masseovertrедelser, og de kaster derfor i liten grad lys over hva som vil være riktig utmåling i vår sak. Saken i Rt. 2005 side 129 gir derimot en viss veiledning. Domfelte hadde der betalt cirka 600 000 kroner for lite i skatt og avgifter, og flertallet (3) fastsatte boten til 100 000 kroner.
- (39) Etter min mening må det i vår sak legges til grunn et noenlunde tilsvarende nivå som i saken fra 2005, men boten må justeres for de verdier overtredelsene gjelder. Tatt i betraktning at A betalte cirka fem millioner kroner for lite i skatt, kan dette tilsi et utgangspunkt på 750 000 kroner.
- (40) Ved utmålingen kan det som nevnt ikke bare ses hen til de straffbare handlingene. Den domfeltes betalingsevne må også trekkes inn i vurderingen. Selv om A nå skal sone en fengselsstraff, må det antas at han – med sin bakgrunn og arbeidserfaring – vil ha relativt gode muligheter for å skaffe seg inntekter i fremtiden. A har dessuten i sin selvangivelse for 2010 oppgitt å eie ikke helt ubetydelige aktiva, blant annet verdipapirer, fordringer og en fritidseiendom. Selv om det nok kan hefte noe usikkerhet ved den reelle verdien av fordringene og verdipapirene, legger jeg til grunn at han vil kunne bære en bot på denne størrelsen. Jeg har da også tatt hensyn til hans øvrige gjeldsbyrde.
- (41) Jeg er etter dette blitt stående ved at boten skal settes til 750 000 kroner.
- (42) Jeg stemmer for denne

D O M :

I lagmannsrettens dom gjøres den endring at boten fastsettes til 750 000 kroner.

- (43) Dommer **Indreberg:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (44) Dommer **Matheson:** Likeså.
- (45) Dommer **Bull:** Likeså.
- (46) Dommer **Matningsdal:** Likeså.
- (47) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

I lagmannsrettens dom gjøres den endring at boten fastsettes til 750 000 kroner.

Riktig utskrift bekrefte: