



NORGES HØYESTERETT

Den 5. februar 2013 avsa Høyesterett dom i

HR-2013-00279-A, (sak nr. 2012/1484), straffesak, anke over dom,

A (advokat Pål Berg)

mot

Den offentlige påtalemyndighet (statsadvokat Erik Førde)

STEMMEGIVNING :

- (1) Dommer **Bårdsen**: Saken gjelder kravene til domsgrunner ved domfellelse for grovt skattesvik.
- (2) Ved skattekontorets vedtak 10. mars 2010 ble As næringsinntekt for årene 1998 til 2002 økt med til sammen 14 029 150 kroner. Skattekontoret mente at dette var skattbar inntekt fra As omsetning av kunst gjennom Forum Gallery i New York i den samme perioden. Vedtaket var basert på bokettersyn og opplysninger som var innhentet av amerikanske skattemyndigheter. Det ble blant annet avdekket utbetalinger av 1 675 000 amerikanske dollar fra Forum Gallery til A, hvor skattemyndighetene la til grunn at 900 000 dollar hadde vært plassert i en bankboks i Østerrike tilhørende A og 775 000 dollar satt inn på hans konto i en islandsk bank i Luxembourg. Ved skatteklagenemndas vedtak 27. juni 2011 ble skattekontorets endringsvedtak opprettholdt. A har etter det opplyste gjort opp skattekravet, men har angrepet ligningen gjennom søksmål 21. desember 2011.
- (3) Statsadvokaten satte 18. februar 2011 A under tiltale for grovt skattesvik, jf. ligningsloven § 12-2 nr. 1 og 2, jf. § 12-1 nr. 1 bokstav a. Grunnlaget er angitt slik:

”I perioden fra april 1999 til april 2003, unnlot han i sin personlige selvangivelse for inntektsårene 1998 til 2002 å oppgi næringsinntekt fra virksomhet med til sammen kroner 14.029.150,-, og han forstod eller burde forstått at dette kunne gi skatte- eller avgiftsmessige fordeler for han.”

- (4) Oslo tingrett avsa 17. august 2011 dom, som for straffekravets del har slik domsslutning:
- ”A, født 08.04.1944, dømmes for overtredelse av ligningsloven § 12-2 nr. 1 og 2, jfr. § 12-1 nr. 1a til fengsel i 2 – to – år.”**
- (5) Tingretten fant det bevist utover enhver rimelig tvil at A for inntektsårene 1998 til 2002 hadde unnlatt å oppgi næringsinntekt med i alt 10 474 100 kroner. Beløpet ble satt lavere enn i tiltalen, først og fremst fordi det etter tingrettens vurdering ikke kunne utelukkes at 3 555 000 kroner – tilsvarende 450 000 dollar – var omfattet av den næringsinntekten som A hadde oppgitt til beskatning i Norge i 2002.
- (6) Skatteetaten besluttet 23. september 2011 å endre ligningen av A for 2002, slik at personinntekten og næringsinntekten ble redusert med 3 262 500 kroner – tilsvarende 450 000 dollar. Det ble vist til at tingrettens dom i straffesaken tilsa at det var av stor betydning for A at ligningen ble endret, og at det nå var ”sannsynliggjort” at det faktiske grunnlaget for det tidligere vedtaket var ”uriktig eller ufullstendig”, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 1 bokstav b.
- (7) Etter fullstendig anke til Borgarting lagmannsrett ble A på nytt funnet skyldig i grovt skattesvik. Lagmannsrettens dom 26. juni 2012 har slik domsslutning:
- ”1. A født 8. april 1944, dømmes for overtredelse av ligningsloven § 12-2 nr. 1 og 2, jf. § 12-1 nr. 1a, til fengsel i 2 – to – år – og 10 – ti – måneder.**
- 2. Han dømmes til å betale saksomkostninger med 10 000 – titusen – kroner for tingretten, og 25 000 – tjuefemtusen – kroner for lagmannsretten.”**
- (8) Lagmannsretten kom til at A i perioden 1998 til 2002 hadde unndratt i alt 13 853 000 kroner fra beskatning. Domfellelsen omfattet beløpet tilsvarende 450 000 dollar som tingretten ikke hadde funnet bevismessig dekning for var unndratt beskatning, og som skatteetaten i endringsvedtaket fra september 2011 mente mest sannsynlig var kommet til beskatning i 2002. Lagmannsretten fant at det måtte ses bort fra et beløp tilsvarende 20 000 dollar som inngikk i tiltalen, ettersom det var dokumentert at dette ”gjelder en erstatningsbetaling fra galleriet til Duncan & Lee i 2000 i forbindelse med et skadet bilde”.
- (9) Ved Høyesteretts ankeutvalgs beslutning 12. oktober 2012 ble As anke over saksbehandlingen – mangelfulle domsgrunner – tillatt fremmet for Høyesterett. Anken over lovanvendelsen under skyldspørsmålet og straffutmålingen ble ikke tillatt fremmet.
- (10) Oslo tingrett avsa 23. oktober 2012 dom i den sivile skattesaken som A anla mot staten ved Skatt øst i desember 2011 om gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak 27. juni 2011 hvor skattekontorets vedtak 10. mars 2010 om endring av ligning, jf. endringsvedtaket 23. september 2011, ble opprettholdt. Tingretten fant det bevist at man ved ligningen av A hadde tatt et beløp på 700 000 dollar til beskatning to ganger. Staten ved Skatt øst ble imidlertid frifunnet, blant annet fordi A kunne bebreides for ikke å ha opplyst saken tilstrekkelig for ligningsmyndighetene.

- (11) *Jeg er kommet til at anken fører frem.*
- (12) Det er spørsmål om lagmannsrettens dom må oppheves fordi den ikke gir en tilstrekkelig redegjørelse for bevisvurderingen, jf. straffeprosessloven § 40 femte ledd, hvor det heter at domsgrunnene skal ”angi hovedpunktene i rettens bevisvurdering”. Dette må ses i sammenheng med § 40 andre ledd, som bestemmer at domsgrunnene skal ”for skyldspørsmålets vedkommende bestemt og uttømmende angi det saksforhold retten har funnet bevist”, og ”opplyse om de grunner retten har lagt vekt på ved fastsetting av straff og andre rettsfølger”. De krav som i praksis stilles til begrunnelsen av bevisvurderingen, fremgår blant annet av oppsummeringen i Rt. 2011 side 172 avsnitt 29. Her pekes det på at ”[d]et som først og fremst kreves, er at det blir redegjort for de springende – dvs. sentrale – punkter ved bevisvurderingen, og kort angitt hva som har vært avgjørende”. Det er samme sted pekt på at dersom ”sentrale punkter” i bevisbedømmelsen blir ”stående uforklart”, må dommen oppheves. Om dette siste viser jeg også til Rt. 2009 side 1439 avsnitt 38.
- (13) Lagmannsretten har i sin dom vist til tingrettens premisser, men den har også i atskillig grad supplert med egne overveielser. Domsgrunnene dokumenterer at lagmannsretten har foretatt en selvstendig prøving av bevisene. Det er likevel svakheter, og i hvert fall på to punkter er domsgrunnene etter mitt syn mangelfulle.
- (14) Sentralt i saken står sju pengeoverføringer fra Forum Gallery til A. De første fem ble foretatt ved sjekk i perioden 1998 til 2001 og gjaldt til sammen 900 000 dollar. A hevet sjekkene i Raiffeisenbank i Østerrike og deponerte pengene i sin bankboks i den sammen banken. De to siste gjaldt 450 000 og 325 000 dollar, som ble overført til As bankkonto i en islandsk bank i Luxembourg 26. september og 14. november 2002.
- (15) A har holdt fast ved at beløpet på 900 000 dollar ikke – i hvert fall ikke i sin helhet – er skattbar inntekt. Han har for de tidligere instanser spesielt vist til at pengene i bankboksen skulle tjene som sikkerhet for et mulig erstatningsansvar på grunn av feil ved bilder som allerede var solgt, og/eller at det var tale om et lån fra Forum Gallery. Han har dessuten pekt på at han i juni 2002 tilbakeførte 700 000 dollar fra bankboksen i Østerrike til Forum Gallery for videre utbetaling til seg selv. Dette beløpet må – hevder han – tas hensyn til ved beregningen av hvor store inntekter som er unndratt beskatning. I motsatt fall blir han belastet samme inntekt to ganger.
- (16) Lagmannsretten har i dommen redegjort for hva den har bygget på og hvordan den har resonnert, når den kom til at det ikke forelå noen avtale om lån eller om sikkerhet for et mulig erstatningsansvar – og følgelig at overføringene fra galleriet som endte i bankboksen, utgjorde skattbar inntekt for A. Det følger av dette at lagmannsretten heller ikke kunne ha noen tro på As forklaring på hvorfor 700 000 av de i alt 900 000 dollar skulle ha vært ført tilbake til galleriet, nemlig som tilbakeføring av lånet eller sikkerheten.
- (17) På den andre siden er det på det rene at A 21. juni 2002 overførte omkring 700 000 dollar til galleriet via banker i New York. I motsetning til tingretten synes lagmannsretten å akseptere at disse pengene stammet fra bankboksen i Østerrike. Man var videre oppmerksom på at galleriets registrerte omsetning av As bilder i perioden 1998 til 2002 var vesentlig lavere enn beløpet i tiltalen skulle tilsi. Lagmannsretten burde da ha tatt

uttrykkelig stilling til om beløpet på 700 000 dollar senere inngikk i overføringene på til sammen 775 000 dollar fra galleriet til A, slik A hadde anført.

- (18) Det er i denne sammenheng ikke uten interesse at tingretten i skattesaken uttaler at det ”vanskelig kan legges annet til grunn” enn at de 700 000 dollar etter først å ha blitt tilbakeført til galleriet, deretter ble utbetalt til A fra galleriet igjen i form av de to overføringene på 450 000 og 325 000 dollar – altså med et tillegg av 75 000 dollar. Retten viser i det vesentlige til bevis som også var fremme i straffesaken. Også slik straffesaken stod for lagmannsretten, må dette dermed ha fremstått som en mulighet det var grunn til å vurdere nærmere, selv om den altså ikke stemte med noen av As egne forklaringer om årsakene til inn- og utbetalingene fra bankboksen.
- (19) I sin drøftelse av om overføringen fra bankboksen til galleriet kunne være tilbakebetaling av lån, viser lagmannsretten til at overføringen mellom bankene i New York ”anga ... formålet til å være betaling for bilder”. Det er mulig at lagmannsretten med dette mener at A har kjøpt bilder av galleriet og finansiert kjøpet med penger fra bankboksen. Det forklarer i så fall hvorfor de 700 000 dollar som er tilbakeført, ikke senere kunne ha blitt overført videre til As bankkonto. Men lagmannsrettens dom mangler en egentlig drøftelse av hva overføringen gjaldt, når den ikke var tilbakebetaling av lån.
- (20) Jeg var innledningsvis inne på at tingretten i straffesaken ikke fant å kunne utelukke at et beløp på 450 000 dollar som var omfattet av tiltalen, var kommet til beskatning i 2002. I tingrettens dom heter det om dette:

”Når det gjelder overføringen på USD 450 000, har forsvarer opplyst at dette beløpet allerede er oppgitt til beskatning for inntektsåret 2002. Det er vist til at A har oppgitt i alt kr. 5 095 214 som næringsinntekt i selvangivelsen for dette året. Selvangivelsen ble innlevert våren 2003. Inntekten oppgitt i selvangivelsen er den samme som fremgår av en spesifikasjon av inntekten utarbeidet av As regnskapsfører. Spesifikasjonen inneholder en post som er benevnt *mottatt fra USA \$ 450 000*. Spesifikasjonen ble først fremlagt for skattemyndighetene i 2008, men regnskapsføreren har i retten bekreftet at det er hun som har utarbeidet spesifikasjonen og retten legger til grunn at det er et beløp på USD 450 000 som er mottatt og beskattet i 2002. Retten kan, ut fra den fremlagte dokumentasjon og de øvrige bevis som er fremkommet i saken, ikke utelukke at '*mottatt fra USA \$ 450 000*' er det samme beløpet som ble overført til Bunadarbanki. Det må derfor foretas et fradrag på kroner 3 555 000 i beløpet på 14 021 100 kroner.”

- (21) På bakgrunn av tingrettens dom i skattesaken besluttet skatteetaten 23. september 2011 å endre ligningen av A for 2002, slik at personinntekten og næringsinntekten ble redusert med 3 262 500 kroner – tilsvarende 450 000 dollar. Jeg gjengir følgende fra begrunnelsen i vedtaket:

”Skattekontoret legger til grunn at det foreligger et nytt faktum i saken da verken skattekontoret eller skatteklagenemnda tidligere har vurdert om det aktuelle beløpet var omfattet av allerede oppgitt skattepliktig inntekt i 2002. I brev av 4. desember 2008 i forbindelse med klagebehandlingen, ble det fremlagt en oversikt over inntekter som var tatt med i selvangivelsen for 2002. I brevet ble det anført at kr 881 420 relaterte seg til overføringer fra Forum Gallery. Dette beløpet var også med i oversikten i bokettersynrapporten i punkt 7.4.2 over ikke inntektsført omsetning. Skattekontoret la i sitt vedtak av 10.03.2010 til grunn at kr 881 420 var oppgitt til beskatning i 2002 i tråd med fullmektigens anførsel. Verken i brevet av 4. desember 2008 eller i klagen til skatteklagenemnda ble det anført at beløpet på kr 3 262 500 (450 000 USD) som var omfattet av oversikten i punkt 7.4.2 i bokettersynrapporten som ikke inntektsført omsetning, skulle være medtatt i selvangivelsen.

...

Skattekontoret finner på grunnlag av de opplysninger som nå foreligger at det er sannsynliggjort at beløpet på kr 3 262 500 var oppgitt til beskatning i 2002. Næringsinntekt og personinntekt reduseres etter dette med kr 3 262 500.”

- (22) Skatteetaten fant det altså sannsynliggjort at dette beløpet var kommet til beskatning i 2002. Det er opplyst at A på grunn av denne endringen er tilbakeført i overkant av to millioner kroner i betalt skatt.
- (23) Lagmannsretten har i sin dom redegjort for hva den har bygget på når den kom til at beløpet på 450 000 dollar ikke ”inngikk i beløpet som A oppga til inntektsbeskatning i Norge for 2002”. Lagmannsretten har imidlertid ikke nevnt skattekontorets endringsvedtak, som den var gjort kjent med, grunnlaget for dette eller konklusjonen. Lagmannsretten har heller ikke tatt uttrykkelig stilling til de forhold som skattekontoret – på samme måte som tingretten – la avgjørende vekt på. Dommen er derfor også her mangelfullt begrunnet.
- (24) Manglene ved lagmannsrettens domsgrunner refererer seg til hvilke verdier som er unndratt beskatning – spørsmålet om en inntekt på 700 000 dollar er talt med to ganger, og om et beløp på 450 000 dollar av dette allerede er beskattet. Dette er en betydelig del av det totale beløp saken dreier seg om. Det er etter mitt syn tale om mangler av en slik karakter at lagmannsrettens dom med ankeforhandling må oppheves.
- (25) Jeg stemmer for denne

D O M:

Lagmannsrettens dom med ankeforhandling oppheves.

- (26) Dommer **Webster:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (27) Dommer **Kallerud:** Likeså.
- (28) Dommer **Bull:** Likeså.
- (29) Dommer **Øie:** Likeså.
- (30) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

Lagmannsrettens dom med ankeforhandling oppheves.

Riktig utskrift bekrefte: