



NORGES HØYESTERETT

D O M

avsagt 26. juni 2020 av Høyesterett i avdeling med

dommer Erik Møse
dommer Ragnhild Noer
dommer Henrik Bull
dommer Wenche Elizabeth Arntzen
dommer Kine Steinsvik

HR-2020-1354-A, (sak nr. 20-040133STR-HRET)
Anke over Agder lagmannsretts dom 3. februar 2020

A

(advokat Anette Fjeld)

mot

Påtalemyndigheten

(statsadvokat Anders Mandal Funnemark)

S T E M M E G I V N I N G

(1) Dommer **Bull:**

Sakens spørsmål og bakgrunn

- (2) Saken gjelder inndragning av utbytte etter straffelovens regler. Spørsmålet er om det skal gjøres fradrag for tilleggsskatt ilagt i forbindelse med den skattemessige behandling av det som inndras.
- (3) I vedtak 5. juli 2018 om endring av ligningen for 2015 og 2016 ble A ilagt tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt for 2015. Grunnlaget var udokumenterte uttak fra driftskontoen til et selskap der han hadde vært daglig leder og styreleder. I nytt vedtak 27. februar 2019 om endring av ligningen for 2016 og 2017 ble han igjen ilagt tilleggsskatt for udokumenterte uttak, denne gang fra et annet selskap der han også hadde vært daglig leder og styreleder. Til sammen utgjør tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt for disse årene 81 623 kroner.
- (4) A ble 13. juni 2019 satt under tiltale for grov økonomisk utroskap – straffeloven 1902 § 276 jf. § 275 og straffeloven 2005 § 391 jf. § 390 – for uberettigede uttak fra de samme to selskapene. Han ble samtidig tiltalt for overtredelse av bokføringsloven § 15 jf. § 2 og straffeloven 2005 § 392 for å ha unnlatt å sørge for bokføring av regnskapene i selskapene.
- (5) Vestfold tingrett avsa 17. september 2019 dom med slik domsslutning:
- «1. A, født 00.00.1993, dømmes for overtredelse av
- ett tilfelle av straffeloven (1902) § 276, jf. § 275 første ledd, jf. annet ledd og straffeloven (2005) § 391, jf. § 390,
 - ett tilfelle av straffeloven (2005) § 391, jf. § 390,
 - ett tilfelle av bokføringsloven § 15 første ledd, jf. § 2 første ledd og strl. (2005) § 392, og
 - ett tilfelle av straffeloven (2005) § 392
- til fengsel i 10 måneder, jf. straffeloven 2005 § 79 bokstav a.
2. A, født 00.00.1993, dømmes til å tåle inndragning av 1 000 000 – enmillion – kroner til staten, jf. straffeloven (2005) § 67 og straffeloven (1902) § 34, jf. § 37 d første ledd.
3. A, født 00.00.1993, fradømmes retten til å være eier, styreleder, styremedlem, daglig leder eller reell leder i norsk selskap av enhver art eller utenlandsk selskap med hovedkontor, filial eller annen forretningsmessig tilknytning til Norge for en periode av 3 – tre – år, jf. straffeloven (2005) § 56 og straffeloven (1902) § 29 fra dommen er rettskraftig.
4. A, født 00.00.1993, dømmes til å betale 5 000 kroner til dekning av saksomkostninger til staten.»
- (6) Inndragningsbeløpet på én million kroner var basert på de verdiene som A hadde overført til seg selv fra selskapene og brukt privat.
- (7) A anket til Agder lagmannsrett over straffutmålingen og inndragningskravet. Agder lagmannsrett avsa 3. februar 2020 dom med slik domsslutning:

«I tingrettens dom gjøres følgende endringer:

1. I domsslutningens punkt 1 fastsettes straffen til fengsel i 10 – ti – måneder, hvorav 4 – fire – måneder gjøres betinget med en prøvetid på 2 – to – år, jf. straffeloven § 34.
2. I domsslutningens punkt 2 fastsettes inndragningsbeløpet til 831.000 – åttehundreogtrettientusen – kroner.»

- (8) Lagmannsretten gjorde altså noe av fengselsstraffen betinget og reduserte inndragningsbeløpet. Reduksjonen skyldtes at lagmannsretten trakk fra 168 785 kroner i ilignet skatt. Det ble derimot ikke gjort fradrag i inndragningsbeløpet for tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt.
- (9) A anket til Høyesterett over inndragningen og straffutmålingen. Høyesteretts ankeutvalg besluttet 17. april 2020 å tillate anken fremmet for så vidt gjaldt inndragningen.
- (10) Høyesterett har behandlet saken muntlig ved fjernmøte, jf. midlertidig lov 26. mai 2020 nr. 47 om tilpasninger i prosessregelverket som følge av utbruddet av covid-19 mv. § 3.

Mitt syn på saken

- (11) Etter straffeloven § 67 første ledd skal utbytte av en straffbar handling inndras med mindre inndragning vil være klart urimelig. Ifølge § 67 tredje ledd annet punktum kan inndragningsbeløpet reduseres med et beløp som tilsvarer «en forpliktelse som den strafferettslige forfølgning gjelder». Tilsvarende regler fantes i straffeloven 1902 § 34 første ledd og § 37 d fjerde ledd annet punktum, riktignok slik at sistnevnte bestemmelse knyttet reduksjonen spesifikt til «skatt eller avgift som tilsvarer inndragningen», og som domfelte betalte. Hensikten med den mer generelle formuleringen i straffeloven 2005 § 67 tredje ledd var å allmenngjøre regelen. Den særskilte regelen om skatt og avgift var etter departementet syn «et konkret utslag av et mer generelt spørsmål, nemlig om inndragningsbeløpet skal reduseres dersom lovbrysterer gjør opp for en forpliktelse som han har unndratt seg på straffbart vis», jf. Ot.prp. nr. 90 (2003–2004) Om lov om straff (straffeloven) side 344.
- (12) I denne saken gjelder straffesaken økonomisk utroskap overfor to selskaper, ikke skatteunndragelse. Skattesaken er behandlet i et forvaltningsrettslig spor. Den domfelte skal uansett ikke komme dårligere ut som følge av inndragningen enn om han ikke hadde begått den straffbare handlingen – inndragningen skal stille ham som om den straffbare handlingen ikke hadde funnet sted.
- (13) Uten den straffbare handlingen ville det ikke være noe utbytte å skatlegge. Når inndragningsbeløpet beregnes, gjøres det derfor fradrag for betalt eller ilignet skatt. Jeg viser til Rt-2015-1355 avsnitt 21 med henvisning til blant annet Rt-2008-897. I saken her er det som nevnt gitt fradrag for den ordinære skatten som ble ilignet i forbindelse med de urettmessige uttakene fra As selskaper.
- (14) Spørsmålet er om det tilsvarende skal gjelde for tilleggsskatten og den skjerpede tilleggsskatten som A er ilagt.

- (15) Lovens ordlyd gir ikke svar på spørsmålet, og det er heller ikke avgjort i rettspraksis.
- (16) Ot.prp. nr. 90 (2003–2004) side 344, som jeg allerede har nevnt, gir imidlertid et klart svar:
- «For tilleggsskatt har det ikke vært gjort reduksjon i inndragningsbeløpet, jf *Straffelovkommentaren I* side 226. Departementet mener dette fortsatt bør være regelen i den grad inndragning og tilleggsskatt kan kombineres uten hinder av forbudet mot dobbeltstrafforfølgning i EMK protokoll syv artikkel 4.»
- (17) I Innst. O. nr. 72 (2004–2005) side 90 sluttet stortingsflertallet seg til dette.
- (18) «Straffelovkommentaren» som det vises til i sitatet fra Ot.prp. nr. 90 (2003–2004), er Matningsdal og Bratholm (red.) Straffeloven [1902], kommentarutgave, 2. utgave, side 226, der det reises kritikk mot en uttalelse i Ot.prp. nr. 8 (1998–99). Proposisjonen gjaldt inndragning av utbytte, og på side 65 heter det:
- «Men er det ilagt tilleggsskatt eller har den siktede betalt erstatning til fornærmede, blir utbyttet tilsvarende mindre. Hvis tilleggsskatten eller erstatningen betales senere, kan forhørsretten redusere inndragningen, se utkastet til § 37d tredje ledd.»
- (19) Jeg har vanskelig for å lese uttalelsene i Ot.prp. nr. 90 (2003–2004) side 344 og Innst. O. nr. 72 (2004–2005) på annen måte enn at det her uttrykkelig tas avstand fra uttalelsen i Ot.prp. nr. 8 (1998–1999) side 65. At utsagnet om tidligere praksis ikke er belagt med henvisninger til tidligere avgjørelser, endrer ikke at dette er lovgivers syn på hva regelen bør være. Det finnes heller ikke holdepunkter for en motsatt praksis.
- (20) En regel om at det ikke skal gjøres fradrag for tilleggsskatt, har etter mitt syn også de beste grunner for seg. Tilleggsskatt – og skjerpet tilleggsskatt – er en administrativ sanksjon rettet mot skattytere som har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene, jf. skatteforvaltningsloven §§ 14-3 og 14-6 og den tidligere ligningsloven §§ 10-2 og 10-5. Forsvarer har fremhevet at dersom tilleggsskatten ikke trekkes fra inndragningsbeløpet, vil domfelte bli stilt dårligere enn om lovbruddet ikke hadde funnet sted. Dette hevdes å være i strid med tanken bak inndragningsinstituttet, nemlig at inndragning bare skal nøytralisere virkningen av den straffbare handlingen. Etter mitt syn er det mer naturlig å se dette fra en annen synsvinkel: Tilleggsskatten er en reaksjon på overtredelsen av opplysningsplikten etter skattelovgivningen. Dersom tilleggsskatten trekkes fra inndragningsbeløpet, vil inndragningen føre til at denne reaksjonen nøytraliseres. Tilleggsskatt skiller seg dermed på grunnleggende vis fra ordinær skatt i et inndragningsperspektiv.
- (21) Til en slik synsmåte har forsvarer anført at tilleggsskatt ikke er ment å være av pønål karakter – det vil si et onde som påføres i den hensikt at det skal føles som et onde. Særlig er dette tilfellet med vanlig tilleggsskatt, hevdes det, ettersom det her ikke stilles krav om subjektiv skyld. Også her har jeg et annet syn. Tilleggsskatt, også vanlig tilleggsskatt, er begrunnet i hensynet til allmennprevensjonen. Det fremgår blant annet av NOU 2003: 7 Tilleggsskatt m.m. side 158 og Rt-2002-509 side 520–521 med videre henvisninger. Tilleggsskatteinstituttet skal motivere skattyterne til å gi riktige og fullstendige opplysninger ved at de påføres et onde – tilleggsskatten – om de ikke gjør det. Også reglene for vanlig tilleggsskatt gjør for øvrig unntak i visse situasjoner der tilleggsskatt

ville virke særlig urimelig, jf. skatteforvaltningsloven § 14-4 og den tidligere ligningsloven § 10-3.

- (22) Også i juridisk teori er tilleggsskatt betraktet som en reaksjon av pønal karakter. Jeg har allerede nevnt kommentarutgaven til straffeloven 1902. Det samme synet fremgår av Matningsdal, kommentarutgave til straffeloven, Juridika, kommentarer til § 67 punkt 11.2, à jour per 1. januar 2020, og Rui, Betenkning: Sivilrettslig inndragning rettet direkte mot formuesgoder, side 17.
- (23) På bakgrunn av de hensyn bak ordningen med tilleggsskatt som jeg her har fremhevet, mener jeg man må se bort fra uttalelsen i Ot.prp. nr. 8 (1998–1999) side 65. Den er ikke nærmere begrunnet. Det er nærliggende å tenke seg at det er «tillegget» til den ordinære skatten som blir resultatet av at skattemyndighetene i etterhånd oppjusterer skattbar inntekt, man har hatt i tankene, ikke tilleggsskatt i formell forstand. Uttalelsen kan dermed heller ikke legges til grunn for tolkningen av inndragningsbestemmelsene i straffeloven 1902.

Konklusjon

- (24) Jeg er etter dette kommet frem til at det bygger på riktig lovanvendelse når lagmannsretten i saken mot A ikke gjorde fradrag for tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt i inndragningsbeløpet, og at anken derfor må forkastes.
- (25) Jeg stemmer for denne

D O M :

Anken forkastes.

- | | | |
|------|--------------------------|--|
| (26) | Dommer Steinsvik: | Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende. |
| (27) | Dommer Arntzen: | Likeså. |
| (28) | Dommer Noer: | Likeså. |
| (29) | Dommer Møse: | Likeså. |
- (30) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

Anken forkastes.