



**Rundskriv**

fra

**RIKSADVOKATEN**

R. 2537/76.

Del II — nr. 2/1976.

Oslo, 20. oktober 1976.

*Statsadvokaten i*

## **OVERTREDELSER AV MERVERDIAVGIFTSLOVEN, INVESTERINGSAVGIFTSLOVEN OG SKATTE- BETALINGSLOVEN**

### *I. Merverdiavgiftsloven m.v.*

Jeg viser til mitt rundskriv av 25. november 1972<sup>1)</sup> om overtredelser av merverdiavgiftsloven m.v. I det følgende skal jeg nevne noen spørsmål vedrørende merverdiavgiftssaker som har vært forelagt Høyesterett, og som der har fått sin avklaring. Videre vil jeg nevne et par forhold hvor bestemte feil stadig går igjen.

#### *Tilleggsavgift.*

Høyesterett har ved kjennelse av 1. oktober d.å. (L. nr. 136 B/76)<sup>2)</sup> fastslått at det ikke er straffbart å unnlate å betale tilleggsavgift ilagt i medhold av merverdiavgiftslovens § 73.

Spørsmålet har tidligere ikke vært forelagt Høyesterett på prinsipielt grunnlag. Det er imidlertid til politiet kommet inn anmeldelser<sup>3)</sup> mot avgiftspliktige, hvor ilagt tilleggsavgift ikke er betalt ved betalingsfristens utløp. Foruten den anmeldelse som førte til forannevnte avgjørelse i Høyesterett, kan det være fremmet saker av denne art, som enten ennå ikke er ferdigbehandlet eller som er avgjort av lavere domstoler. Disse saker bes nå gjennomgått og vurdert i lys av den kjennelse Høyesterett nylig har avsagt.

Avgjørelsen er begrenset til tilleggsavgift ilagt i medhold av merverdiavgiftslovens § 73. Men det er utvilsomt at det samme må gjelde for tilleggsavgift ilagt i medhold av investeringsavgiftslovens § 7,

1) Rundskriv nr. 4/1972.

2) Rt. 1976 s.

3) Forholdet synes å gå inn under ordlyden i merverdiavg. 1. § 72, første ledd, jfr § 34, annet ledd, og også fagmyndighetene har ment at det var straffbart, se bl.a. Avgifts-Nytt nr. 2-1973 s. 15. Skattedirektøren er i brev av 13.10.76 av meg gjort kjent med kjennelsen og anmodet om å henstille til fylkesskattesjefene om heretter ikke å anmelde forhold av denne art.

139

annet ledd. Jeg antar at også manglende betaling av ilagt forhøyet utgående avgift i medhold av merverdiavgiftslovens § 54 må vurderes på samme måte. Derimot er det klart at manglende betaling av fastsatt skjønnsmessig avgift, fastsatt i medhold av § 55, kan medføre straffansvar, jfr. merverdiavgiftslovens § 72, første og/eller annet ledd, jfr. § 34, annet ledd.

Etter at Høyesteretts avgjørelse nå foreligger, må derfor påtalemyndigheten i avgiftssaker ikke lenger aksjonere for så vidt angår manglende betaling av tilleggsavgift og heller ikke for manglende betaling av ilagt forhøyet avgift.

#### *Avgift som forfaller etter at konkurs er åpnet.*

Slik merverdiavgiftslovens § 72, jfr. §§ 33 og 34 og investeringsavgiftslovens § 7, første ledd, er formet, består det straffbare forhold i at beregnet eller mottatt avgift ikke er eller blir betalt ved forfall. Kommer forfall etter at konkurs er åpnet,<sup>1)</sup> plikter ikke konkursdebitor å betale beregnet eller opptjent avgift for siste termin. Dette til tross for at omsetningen har funnet sted før konkursens åpning. Det samme gjelder beregnet investeringsavgift. Jeg viser for så vidt til Rt. 1975 s. 975 (L. nr. 123 B/75), som er en av de siste avgjørelser av denne art som er nevnt i Retstidende.

Da det til stadighet viser seg at det i tiltalebeslutninger og underrettsdommer er tatt med avgiftsbeløp for terminer som er forfalt etter at konkurs er åpnet, ber jeg statsadvokatene spesielt om å kontrollere at slike «siste»-terminer ikke blir tatt med i tiltalebeslutninger og siktelser.

#### *Foreldelse av straffansvaret.*

I Rt. 1974 s. 837 er inntatt en dom av prinsipiell betydning for fastsettelsen av utgangspunkt for foreldelse av straffansvar i visse merverdi- og investeringsavgiftssaker.

Dommen er avsagt under dissens. Høyesterett har imidlertid i en senere avgjørelse, summarisk referert i Rt. 1976 s. 427, bygget på flertallets forståelse av foreldelsesspørsmålet.

Jeg henstiller til statsadvokatene og de i politiet som behandler saker vedrørende avgiftsunndragelser m.v., om spesielt å merke seg forannevnte rettsavgjørelser, hvor foreldelsesspørsmålene er utførlig drøftet.<sup>2)</sup>

<sup>1)</sup> Etter begjæring fra en kreditor regnes konkursens åpning fra skifterettens kjennelse, kk.l. § 12, første punktum, annet alt. Åpnes konkurs etter oppbud fra debitor, regnes åpningen fra oppbudserklæringens innlevering til retten, kk.l. § 12, første punktum, første alt.

<sup>2)</sup> Det vises også til Rt. 1976 s. (Dom av 4/9-76 L. nr. 128 B/76).

140

## II. Skattebetalingsloven.

I mitt rundskriv av 10. november 1970<sup>1)</sup> har jeg kort skissert hvordan etterforskningen bør legges opp i skattetreksaker. Arbeidstakerens andel av trygdepremier og -avgifter er nå inkludert i skatte-trekket, slik at innfordring både av skatte- og trygdetrekk skjer etter skattebetalingslovens regler.

### *Ansvar for at trekk foretas. Trekkbeløpene.*

Jeg minner om at arbeidsgiveren er pålagt en selvstendig plikt til å foreta skattetrekk. Dette fremgår av loven og er også fastslått i rettspraksis.<sup>2)</sup> Andre kan bli strafferettslig ansvarlig som medvirkere.

Skattetrekk skal foretas ved lønnsutbetalingen. I de tilfelle hvor trekk skal foretas, er det ikke adgang i det hele tatt til å utbetale lønn uten samtidig å foreta trekk, jfr. skattebetalingslovens § 4, jfr. også § 7 nr. 1. Dette er en ubetinget regel, som den enkelte arbeidsgiver ikke kan fravike ved å prioritere utbetaling av arbeidslønnen i sin helhet eller andre private krav, se Rt. 1972 s. 187, særlig s. 188, annet avsnitt.

Trekkbeløpene, som arbeidsgiveren er økonomisk ansvarlig for, fremkommer enten av regnskapene, lønningslistene (med lønns-slipper) eller ved etterfølgende beregninger i trekkettersynsrapporter. Straffansvaret har regelmessig vært knyttet til samme beløp. Lønnen beregnes og bokføres som bruttolønn, likesom skattetrekket beregnes og bokføres som fradrag, men uten at trekkene gjennomføres. Men dersom arbeidsgiveren på de aktuelle tidspunkt ikke har tilstrekkelige midler til full lønnsutbetaling, skal det som nevnt foran, foretas forholdsmessig trekk av den reduserte lønn. De beløp en arbeidsgiver i en slik situasjon er strafferettslig ansvarlig for, er de beregnede trekk av de beløp som faktisk stod til disposisjon til lønninger, se Rt. 1976 s. 508, særlig s. 509, siste avsnitt. Politiet og statsadvokatene bes merke seg dette. I større saker, hvor det gjelder trekk for flere arbeidere over lengre tidsrom, kan det nok by på problemer å finne frem til de eksakte beløp, men det vil i så fall regelmessig bli godtatt at det foretas en skjønnsmessig reduksjon av de trekkbeløp som arbeidsgiveren ellers er økonomisk ansvarlig for.

### *Arbeidsgiverens andel av folketrygdavgiften.*

Som nevnt foran, er arbeidstakerens andel av folketrygdavgiften inkludert i skattetrekket. Arbeidsgiverens andel beregnes av arbeidsgiveren selv etter nærmere fastsatte regler, jfr. folketrygdlovens

<sup>1)</sup> Rundskriv nr. 13/1970 pkt. IV-3 side 8.

<sup>2)</sup> Rt. 1971 s. 620, særlig s. 621 nederst og Rt. 1972 s. 770, særlig s. 772 nederst.

§ 16—3. Denne del av avgiften fremkommer således ikke ved trekk, og må nærmest betraktes som en ordinær gjeld arbeidsgiveren plikter å betale til det offentlige ved forfall.

Det har vært reist spørsmål om manglende betaling av denne arbeidsgiverens andel av folketrygdavgiften er forbundet med straffansvar. Folketrygdloven har ingen straffebestemmelse rettet mot en slik betalingsunnløstelse, kfr. lovens § 18—6.

Enkelte mener å ha funnet straffehjemmel i folketrygdlovens § 17—6, hvoretter reglene i skattebetalingsloven skal gjelde tilsvarende for medlemsavgift, når ikke annet er bestemt. Etter min mening gir henvisningen i folketrygdlovens § 17—6 til skattebetalingsloven ikke tilstrekkelig straffehjemmel for manglende betaling av arbeidsgiverens andel av folketrygdavgift.<sup>1)</sup> Dette er nå også fastslått av Høyesterett.<sup>2)</sup>

#### *Skattetrekk som forfaller til betaling etter at konkurs er åpnet.*

Som nevnt foran under punkt I, kan en avgiftspliktig ikke straffes for manglende betaling av merverdi- og investeringsavgift som forfaller etter at konkurs er åpnet.

Når det gjelder manglende foretatte trekk, er den straffbare handling fullbyrdet allerede ved tidspunktene for lønnsutbetalingene før konkursens åpning, selv om innbetalingen av trekkmidlene først forfaller etter at konkurs er åpnet. Det samme gjelder når det foreligger underslag av trekkmidler som er foretatt allerede ved lønnsutbetalingene eller senere, men før konkurs er åpnet. Straffebudene retter seg her mot unnløstelsen av å foreta eller sørge for at det blir foretatt beregning og trekk, jfr. skattebetalingslovens § 51 nr. 1 — eller mot rettsstridig å forføye over penger som er innfordret (trukket) for andre, jfr. strl. § 255.

I en dom inntatt i Rt. 1976 s. 334 kan det rent umiddelbart se ut som om Høyesterett er kommet til en annen løsning. Imidlertid gjaldt forholdet i nevnte sak, slik tiltalen var formet, unnløstelse av å holde beløp som var trukket, i egen kasse, jfr. § 11 nr. 4, og unnløstelse av å betale beløpene innen de fastsatte frister, jfr. § 12 nr. 1. — Domfellelsen gjaldt altså ikke manglende foretatt trekk. Nevnte høyesterettsdom har derfor begrenset betydning, idet det alt overveiende antall saker vedrørende overtredelse av skattebetalingsloven gjelder manglende foretatt trekk ved lønnsutbetaling, jfr. lovens § 51 nr. 1.

1) Finansdepartementet har bl.a. i brev av 23/10-1968 (6759/68 E 3) gitt uttrykk for det samme.

2) Dom av 1/10-1976 (L. nr. 140/1976), se Rt. 1976 s.

142

III. *Meddelelse om anmeldelsenes utfall.*

Finansdepartementet og enkelte skattefogder har bedt meg innskjerpe at det må gis melding når en sak er avsluttet, hva enten dette skjer ved dom, ved at strafforfølgingen innstilles eller en sak stilles i bero, jfr. for øvrig påtaleinstruksens § 24, første ledd.

Både Finansdepartementet, skattefogdene og kommunekassererne (kemnerne) bør holdes underrettet om sakens etterforskning og iretteføring, dersom det er fremsatt anmodning om dette. Også ellers bør det gis underretning når sakenes behandling tar lang tid. Når en sak er avgjort, må det alltid sendes underretning. Selv om anmeldelsen er utgått fra fylkesskattesjefen eller Finansdepartementet, bør også skattefogden (merverdiavgift) og kommunekassereren (skattetrekk) gis underretning.

For vedkommende myndighets arbeid med innkreving av avgift og skattetrekk, er det av betydning at orientering og underretning som foran nevnt, blir gitt.

*L. J. Dorenfeldt*

---

Magnar Flornes