

LG-1998-1597 - RG-2001-770 (113-2001)

INSTANS:	Gulating lagmannsrett - Dom.
DATO:	2000-12-08
DOKNR/PUBLISERT:	LG-1998-1597 - RG-2001-770 (113-2001)
STIKKORD:	Skatterett - advokatrett - ansvar.
SAMMENDRAG:	Skattyter fikk ikke medhold i krav om erstatning rettet mot advokat(er) han hadde benyttet i anledning disposisjoner som utløste skattekrav / tilleggsskatt. Skattyters subjektive forhold og beslutninger ble tillagt stor vekt.
SAKSGANG:	Bergen byrett nr. 96-02929 - Gulating lagmannsrett LG-1998-1597. Anke til Høyesterett nektet fremmet, HR-2001-299 .
PARTER:	Ankende part: 1. A 2. B (Prosessfullmektig: Advokat Per Danielsen, Oslo). Motpart: 1. Adv.f.a. Greve, Greve, Greve & Lorentzen ANS 2. Thommessen Krefting Greve Lund AS 3. Adv. Øystein Elgan 4. Adv. Svein Olav Haugland (Prosessfullmektig: Advokat Johan Fr. Remmen, Oslo).
FORFATTER:	Lagdommer Stig Sjong. Lagdommer Fredrik Staff. Sorenskriver Birger Stedal.

Bergen byrett avsa 18. juni 1998 dom med slik slutning:

- «1. Thommessen Krefting Greve Lund AS frifinnes.
2. Greve, Greve, Greve & Lorentzen ANS frifinnes.
3. Øystein Elgan frifinnes.
4. Svein Olav Haugland frifinnes.
5. B og A dømmes til å betale saksomkostninger til Thommessen Krefting Greve Lund AS, Greve, Greve, Greve & Lorentzen AS, Øystein Elgan og Svein Olav Haugland med til sammen kr 253.706,60 - kronertohundredeogfemtiretusensjuhundredeogseks 60/100 - innen 14 - fjorten - dager.»

A og B har i rett tid anket saken til lagmannsretten. Anken gjelder hele saken og retter seg mot samtlige motparter. Anken er grunnet i feil ved saksbehandlingen, bevisbedømmelsen og lovanvendelsen.

Ankemotpartene innga 26. august 1998 tilsvaer. Ankemotpartene gjorde gjeldende at byrettens dom er riktig og må stadfestes.

Ankeforhandling ble holdt i Bergen tinghus 7. - 14. november 2000. Partene A, B, Øystein Elgan og Svein Olav Haugland avga forklaringer. I tillegg avga syv vitner forklaring. Det ble foretatt slik dokumentasjon som rettsboken viser. Enkelte bevis er nye for lagmannsretten og saken fremstår som noe bedre opplyst for lagmannsretten enn den var for byretten.

Saken har sin bakgrunn i handlinger og disposisjoner foretatt i perioden desember 1986 - november 1992. Saken omfatter to saksforhold i det følgende ofte benevnt « EP-forholdet » og « Storetvedt-forholdet ». Av sakens parter ble A og Øystein Elgan 20. juni 1994 av Økokrim statsadvokatembeter satt under tiltale for sin befatning med EP-forholdet og Storetvedt-forholdet. Tiltalen gjaldt for begge overtredelser av ligningsloven § 12-1 og ligningsloven § 12-2 og således forsettlig grovt skattesvik eller medvirkning til samme.

For As vedkommende ble saken knyttet til EP-forholdet rettskraftig avgjort ved Gulating lagmannsretts dom av 17. april 1998 sammenholdt med Høyesteretts kjennelse av 19. februar 1999.

Han ble dømt for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 og straffen ble satt til fengsel i 120 dager. Fengselsstraffen ble gjort betinget på vanlige vilkår. For Storetvedt-forholdet sitt vedkommende ble saken ved Gulating lagmannsrett sin kjennelse av 20. september 2000 avvist. Den delen av saken er ikke rettskraftig avgjort.

For Øystein Elgans vedkommende er saken rettskraftig avgjort ved Gulating lagmannsretts dom av 20. september 2000. Han ble dømt for overtredelse av ligningsloven § 12-2 nr. 1 til en straff av fengsel i 120 dager og en bot stor kr 50.000. Fengselsstraffen ble gjort betinget på vanlige vilkår. Øystein Elgan ble straffet for sin befatning med EP-forholdet og frifunnet for sin befatning med Storetvedt-forholdet. Ankende part nr. 1 og ankemotpart nr. 3 er således straffet for sin befatning med EP-forholdet. Det skal også nevnes at ankemotparten Svein Olav Haugland har status som mistenkt i relasjon til Storetvedt-forholdet og at vitnet Johannes August Jacobsen er satt under tiltale for sin befatning med Storetvedt-forholdet. Straffesaken mot Johannes August Jacobsen ble avvist ved Gulating lagmannsretts kjennelse av 20. september 2000 og saken er ikke rettskraftig avgjort.

Særskilt om EP-forholdet.

Realia AS overtok forretningseiendommen Fjøsangerv. 122 i Bergen gjennom en fusjon med Georg H. Grung AS. Realia AS ønsket i 1986 å selge eiendommen til et kommandittselskap idet salget skulle formidles gjennom Realia Safe AS som skulle tilrettelegge prosjektet og utarbeide prospekt. A hadde i 1981 stiftet AS EP. Selskapet drev konsulentvirksomhet og arbeidet særlig med eiendomsutvikling. AS EP, representert ved A, samarbeidet på 1980-tallet med Realia AS og senere også med AS Investa. Samarbeidet omfattet flere prosjekter og AS EP genererte virksomhet og inntekter for samarbeidspartnerne. Det oppsto høsten 1986 kontakt mellom Realia AS og AS EP knyttet til Fjøsangerv. 122. A representerte AS EP i forhandlinger som resulterte i en rammeavtale som er datert 24. oktober 1986. Den lyder slik:

« Fjøsangerveien 122, gnr. 15, bnr. 195, salg til kr 32.507.000.

Realia A/S overdrar Fjøsangerveien 122, gnr. 15, bnr. 195 til A/S EP pr. 31.12.86 til en pris lik kr 32.507.000.

Overdragelseskostnader

Dokumentavgift samt andre overdragelseskostnader skal belastes A/S EP eller andre firma som eventuelt skal stå som eier januar 1987 iflg. A/S EP's egne disposisjoner.

Eventuelt salg til K/S eller I/S i 1987 til kr 35.000.000

I tilfelle salg i 1987 til K/S eller I/S fra A/S EP eller firma utpekt av A/S EP skal dette formidles gjennom Realia A/S's datterselskap Realia Safe A/S.

Partenes rettigheter og plikter i denne sammenheng er som følger:

- Salget skal formidles gjennom Realia Safe A/S pr. januar 1987.
- A/S EP forplikter seg til å fremskaffe leiekontrakt fra 1.5.87 på 1067 m (Køff Vest A/S's areal) til markedsleie, dog min. årsleie på kr 429.000, slik at totale inntekter utgjør min. kr 3,5 mill fra 1.5.87.
- Realia A/S gjennom Realia Safe A/S forplikter seg til å utløse A/S EP's eierrettigheter pr. 31.12.86 av Fjøsangerveien 122, gnr. 15, bnr. 195 til kr 35 mill., betaling pr. 1.1.87. Dok.avgift og andre overdragelseskostn. skal belastes kjøper. Aksjene i A/S EP eller firma utpekt av A/S EP som disponeres av fam. B/A og hvor aktivaposter kun utgjør Fjøsangerveien 122, skal ved overdragelse prises til ovenstående betingelser.
- Endelig prising av K/S eller I/S samt ansvar for fulltegningsgaranti er A/S EP uvedkommende. Det samme gjelder inntekter/utgifter av Fjøsangerveien 122, gnr. 15, bnr. 195 for 1987. »

Det sentrale element i rammeavtalen er at Relia AS overdro Fjøsangerveien 122 til AS EP pr. 31. desember 1986 samtidig som Realia AS forpliktet seg til å « utløse AS EP's eierrettigheter » 1.

januar 1987 med kr 35 mill. Rammeavtalen sikret således AS EP en fortjeneste på kr 2.493.000. A forutsatte dessuten at rammeavtalen ga grunnlag for avskrivninger som ville ha resultert i redusert skatt i størrelsesorden ca kr 700.000.

Realia AS misligholdt kontrakten med AS EP ved at Realia Safe AS ultimo 1986 inviterte almenheten til deltakelse i K/S Fjøsangerveien 122 AS som hadde til formål å eie og drive eiendommen Fjøsangerveien 122 i Bergen. Som følge av sistnevnte disposisjon var det ikke mulig for Realia AS og gjennomføre rammeavtalen med AS EP. A ble medio desember 1986 kjent med kontraktsbruddet og ønsket kompensasjon for det økonomiske tap misligholdet hadde påført AS EP. AS EP ved A tilskrev Greve, Greve, Greve & Lorentzen ANS ved advokat Bernt Jacob Pettersen 19. desember 1986. Han fremla rammeavtalen av 24. oktober 1986 og prospektet vedrørende K/S Fjøsangerveien 122 AS. Basert på rammeavtalen ble det bedt om en vurdering av en rekke problemstillinger, herunder flere skattespørsmål. Advokat Pettersen henvendte seg til advokat Arne J. Askvik i samme firma som særlig arbeidet med skatterett. Det ble 23. desember 1986 avholdt en møte i advokatfirmaets lokaler. I møtet deltok advokatene Pettersen og Askvik sammen med A og statsautorisert revisor Terje Knutsen. Ifølge advokat Pettersen sin vitneforklaring ga advokat Askvik i møtet uttrykk for at det ikke ville ha vært grunnlag for avskrivninger på AS EP sin hånd i 1986 slik A hadde forutsatt. Det måtte således ses bort fra « skattetapet » på ca 700.00. Ifølge advokat Pettersen sin vitneforklaring ga advokat Askvik dessuten uttrykk for at det ikke var mulig å gjennomføre transaksjoner som ville være skatterettslig holdbare hensyntatt de forhold A hadde fremholdt.

Realia AS arbeidet også med å ordne opp i forholdet til AS EP. Realia AS' økonomidirektør Håkon Ringdal sendte 23. desember 1986 en telefaks til advokatfirmaet med et utkast til ny rammeavtale mellom selskapene. Utkastet gikk i hovedsak ut på at A skulle opprette et nytt aksjeselskap som skulle erverve diverse K/S-andeler til bokført verdi samtidig som Realia AS skulle kjøpe aksjene i det nystiftede aksjeselskapet basert på bokførte verdier med tillegg av kr 2.500.000. Oppgjør skulle skje pr. 1. januar 1987. Realiteten i utkastet var at A skulle få utbetalt det beløp han gikk glipp av som følge av at Realia AS misligholdt rammeavtalen av 24. oktober 1986. Ifølge advokat Pettersen sin vitneforklaring vurderte advokat Askvik også utkastet til ny rammeavtale. Advokat Askvik skal ha konkludert med at et slikt opplegg ikke ville være skatterettslig holdbart.

Det er uenighet mellom partene med hensyn til omfanget av advokat Askvik sin skatterådgivning overfor AS EP og A. Lagmannsretten tar stilling til uenigheten nedenfor.

Det ble videre holdt et møte i lokalene til Greve, Greve, Greve & Lorentzen ANS den 29. desember 1986. På møtet deltok advokat Øystein Elgan, A og Håkon Ringdal. Det er på enkelte punkter uenighet mellom partene om bakgrunnen for møtet og hva som ble drøftet og besluttet der. Lagmannsretten tar stilling til uenigheten nedenfor.

Etter møtet dikterte advokat Elgan en såkalt « salgsavtale og aksjonæravtale » med slik ordlyd:

« Mellom B og A (heretter B og PG) på den ene side, og Realia A/S (heretter R) på den annen side, er det i dag inngått slik avtale:

1. B selger herved 8 aksjer i A/S EP til R for NOK 1.120.000,-.

R betaler kjøpesummen straks mot transport av nevnte antall aksjer.

2. A selger herved 7 aksjer i A/S EP til R for NOK 980.000,-. R betaler kjøpesummen straks mot transport av nevnte antall aksjer.
3. R skal straks transportere in blanco aksjene nevnt i punkt 1 og 2 og aksjebrevene skal bero i depot hos B og PG.
4. B og A kan når som helst overføre aksjene nevnt i punkt 1 og 2 jf. punkt 3 til seg selv og/eller til den eller de fysiske og/eller juridiske person(er) de utpeker. Vederlaget overfor R skal i ethvert tilfelle være NOK 0.

Overføringen nevnt i første ledd skjer på den måte at B og A skriftlig instruerer A/S EP om utferdigelse av nye aksjebrev til seg selv og/eller til den eller de fysiske og/eller juridiske person(er) de utpeker. A/S EP skal straks etterkomme instruksene og R orienteres

ved gjenpart av brevet fra B og A til A/S EP.

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

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

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

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

Realia AS foretok oppgjør primo januar 1987 og utarbeidet i den forbindelse en oppstilling datert 5. januar 1987 som tar utgangspunkt i Realia AS' forpliktelse på til sammen kr 2.100.000 overfor ekteparet B og A.

Advokat Elgan oversendte først 28. januar 1987 den ovenfor siterte salgs- og aksjonæravtale. Avtalen ble signert av partene og er datert 30. januar 1987.

Økonomidirektør Håkon Ringdal besluttet umiddelbart etter at avtalen var signert at aksjene i AS EP skulle nedskrives med kr 2.099.999 i Realia AS' regnskap. Aksjeposten ble således stående med verdi kr 1,- i flere år fremover.

A og B opplyste i selvangivelsen for inntektsåret 1986 å ha solgt henholdsvis 8 og 7 aksjer i AS EP for henholdsvis kr 1.120.000 og kr 980.000. Det ble samtidig opplyst at aksjene ble ervervet ved stiftelsen av EP i 1981. De gevinster som oppsto ved salget av aksjene fremsto derfor som skattefrie.

Solveig Byrkjeland, tidligere regnskapssjef i Realia AS, utarbeidet 3. mars 1988 et notat vedrørende « kjøp av aksjer i AS EP ». Notatet, som blant annet ble meddelt adm. direktør Odd Rune Austgulen og økonomidirektør Rune Enge, begge AS Investa, lyder slik:

« Høsten 1986 besluttet Realia å selge eiendommen Fjøsangerveien 122 til et K/S gjennom Realia Safe. Før dette kunne gjøres måtte en skaffe tilveie ny leiekontrakt i Køffs lokaler fra 1.5.87.

A fikk i oppdrag å skaffe ny leiekontrakt og som vederlag skulle han kjøpe eiendommen fra Realia for kr 32.507' pr. 31.12.86 og selge den gjennom Realia Safe for kr 35.000' pr. jan. 87 (se vedlegg 1). Dette ville gi A en gevinst på kr 2.493'.

A ville da få mulighet til å avskrive bygget i 1986, samt avsette salgsgevinsten i 1987 betinget skattefritt.

Realia Safe la ut eiendommen i K/S pr. 31.12.86 og var ikke oppmerksom på at salget fra A/S EP først skulle skje i januar -87. Prospektet var utsendt og salget var i gang da dette ble oppdaget.

Realia måtte forhandle med A på nytt og kom frem til enighet om direkte salg av eiendommen fra Realia gjennom Realia Safe (til K/S) til kr 35.000'.

Vederlag til A ble gitt ved at Realia kjøpte 15 aksjer (ca 30% ?) til 2,1 mill. Ifølge kjøpekontrakt kan A overta aksjene når som helst til kr 0. Realia kan ikke selge, pantsette, representere, motta utbytte eller tegne aksjer ved eventuell emisjon (se vedlegg 2).

A var fornøyd med den avtalen som gav ham en skattefri gevinst ved salg av aksjene.

Realia reduserte sitt vederlag til A med kr 393' (kr 2.493' - 2.100'). »

Særskilt om Storetvedt-forholdet.

Eiendommen gnr. 13 bnr. 750 i Bergen inngikk i et omfattende skifte Greve, Greve Greve &

Lorentzen ANS hadde i oppdrag å gjennomføre i 1984. AS EP og Siv.ing. Johs. A. Jacobsen AS representert ved henholdsvis A og Johs. A. Jacobsen ble enige om å kjøpe eiendommen. Den ble 8. februar 1985 overskjøttet til AS EP og Siv.ing. Johs. A. Jacobsen AS for kr 1 mill. Den lå i sameie mellom selskapene med en ideell halvdel på hver av sameierne. Eiendommen hadde gateadresse Storetvedtveien 58, var ca 6 da. og ubebygd.

I september 1985 inngikk sameierne en intensjonsavtale med Realia AS om prosjektering og bygging av et legesenter på eiendommen. Prosjektet ble senere skrinlagt på vilkår som fremgår av brev av 5. oktober 1986 fra AS EP til Realia AS.

Siv.ing. Johs A. Jacobsen AS fremmet i desember 1986 på vegne av sameierne søknad om byggetillatelse i henhold til godkjent reguleringsplan. I mai 1987 ble det gitt byggetillatelse for kontor og forretningsbygg på ca 4.000.

AS Investa representert ved Odd Rune Austgulen forhandlet høsten 1987 med AS EP og Siv.ing. Johs. A. Jacobsen AS, særlig representert ved A, om et nytt prosjekt for utnyttelse av Storetvedtveien 58. AS Investa hadde et ønske om å etablere seg i eget administrasjonsbygg og Storetvedtveien 58 ble vurdert som et passende alternativ. Forhandlingene munnet ut i en prinsippavtale datert 26. oktober 1987. Den lyder slik:

« Mellom A/S Investa (I) på den ene side og Siv.ing Johs. A. Jacobsen A/S og A/S EP (EP) på den annen side er d.d. inngått følgende prinsippavtale.

1. Storetvedtveien 58, gnr. 0013, bnr. 0750.

JAJ og EP står hver som 50% eier av delvis opparbeidet tomt, gnr. 0013, bnr. 0750, størrelse ca 6 mål.

På tomten er prosjektert forretningsbygg på totalt 3.933 m i h.t. vedlagte tegninger og arbeidsbeskrivelse, konf vedlegg 1.

Byggetillatelse foreligger pr. 4.5.87, konf. vedlegg 2.

2. Prinsippbetingelser.

- 2.1. Inntil annet er avtalt føres forretningsbygget opp med JAJ/EP som byggherrer.
- 2.2. I står fritt til å endre fasader, planløsninger, kvalitet og arbeidsbeskrivelse i tråd med egne intensjoner. I denne sammenheng kan I benytte seg av egen valgt arkitekt og andre konsulenter med unntak av prosjektledelse og konsulent for byggeteknikk. Det forutsettes imidlertid at I holder seg innenfor de godkjente rammer for bebygget grunnflate og byggehøyder samt selv sørger for å tilfredsstille krav i h.t. byggemelding pr. 4.5.87, herunder krav om etableringstillatelse.
- 2.3. I skal selv være bruker av forretningsbygget. Hvis ønskelig skal I imidlertid stå fritt til å benytte nåværende eller egne planløsninger til bruk for andre.

Selges forretningsbygget til I eller andre står I ansvarlig for fremskaffelse av eventuell konsesjon. Hvis prosjektet legges ut i markedet, skal Realia Safe ha « first right of refusal »
- 2.4. I skal på kort eller lengere sikt kjøpe forretningsbygget. Partene er enig om å finne fram til gjensidig gunstigst mulig skattetekniske løsninger for kjøpet. Prinsipielt skal JAJ/EP samlet oppnå følgende betingelser:
 - kr 10 mill for delvis opparbeidet tomt og « developmentfee », gjeldende fra 15.9.87.
 - Beløpet utbetales med kr 5 mill som lån i 1987, resten skal utbetales innen 31.12.88.
 - Rentesats fra 15.9.87 fastsettes til 14,5 % »

30. oktober 1987 tilskrev AS EP, representert ved A, Greve, Greve, Greve & Lorentzen ANS, representert ved advokatene Øystein Elgan og Svein Olav Haugland. Skrivet lyder slik:

« Att. Øystein Olav

Vedr. Storetvedt (Campingplassen)

Ref. til tlf. 29.10.87 ønskes følgende belyst:

Bakgrunn:

Delvis opparbeidet tomt på ca 6 mål skal nå bebygges av et opptil 3933 m forretningsbygg. Prosjektet er byggeanmeldt og det foreligger godkjent byggemelding pr. 4.5.87.

Saken har vært igjennom en lang prosess med ulike interessenter, konsesjon og reguleringsbehandling. Pr. d.d. står imidlertid J.A. Jacobsen A/S og A/S EP hver som 50% eier av prosjektet. Realia A/S er løst ut, men har « first right of Refusal » i tilfelle prosjektet legges ut i markedet av oss.

Det er inngått bindende avtale med Investa i tilknytning til utbygging av forretningsbygget. Avtalen innebærer at begge parter er opptatt av at man finner frem til gunstigst mulige gjensidige skattetekniske løsninger.

- Pris for tomt/developmentfee er fastlagt fra 15.9.87.
- Johs skal være prosjektleder/byggetekn. konsulent til normsatser. Investa skal stå fritt m.h.t. arkitekt og øvrige konsulenter.
- Likeledes står Investa fritt m.h.t. planløsninger, kvalitet m.m.
- Investa har ansvar for konsesjon/etabl.problematikk, krav i h.t. byggemelding, byggehøyder, grunnflate m.m.

Skattetekniske løsninger må ta hensyn til:

- EP salg av 30 % aksjeportefølje til Realia i 1986. N.B. EP kan kjøpe aksjene tilbake i h.t. gitte retn.linjer. konf. Øystein.
- Tidligere opparbeidete salgsgevinster i A/S EP
- Bygget kan eller skal føres opp i regi av A/S EP/JAJ
- Moms/InV problematikk for investeringer.
- Salgsgevinstproblematikk/salg av omløpsmidlerproblematik frister for reinvestering m.m.
- Fusjonsproblematikk, eiersits, fisjon, eierper. aksjer
- Makebytte relatert til andre næringseiendommer med hensiktsmessig prissetting av partenes eiendommer »

Det ble 3. november 1987 avholdt et møte i Greve, Greve, Greve & Lorentzen ANS sine lokaler. I møtet deltok advokat Elgan, advokat Haugland og A. I møtet ble flere forhold drøftet i anledning den forestående gjennomføring av prinsippavtalen, herunder ulike eierstrukturer, investeringsavgift og merverdiavgift. Under drøftelsene skisserte advokat Haugland noen muligheter for fremtidig eierstruktur for hånd på vanlige kladdark. Advokat Haugland har for lagmannsretten forklart at han for sitt vedkommende i møtet ga uttrykk for at « fisjonsmodellen » hadde mye for seg, mens A for sitt vedkommende i møtet bestemte seg for å følge den modell som senere ble lagt til grunn. Advokat Haugland ga i sin forklaring for lagmannsretten uttrykk for at han oppfattet det slik at « fisjonsmodellen » ikke var aktuell fordi den tok for lang tid for A. Videre forklarte advokat Haugland under ankeforhandlingen at han avslutningsvis spurte A om han ønsket en nærmere vurdering og redegjørelse knyttet til de ulike modeller for gjennomføring, herunder de skatte- og avgiftsrettslige aspekter. A skal ha gitt uttrykk for at han ikke ønsket utarbeidet noen slik betenkning. Det er ikke enighet mellom partene på samtlige punkter her, og lagmannsretten kommer nærmere tilbake til dette nedenfor.

I advokatfirmaet var det advokat Øystein Elgan som var AS EP og As faste forbindelse.

Det var advokat Elgan som skulle håndtere saken i fortsettelsen, hvilket innebar at Haugland for sitt vedkommende på dette stadium kun var involvert i saken under møtet 3. november 1987.

Advokat Øystein Elgan utarbeidet 12. november 1987 et såkalt « PM » i anledning Storetvedtveien 58. Dokumentet lyder slik:

« Ad: Campingplass-tomten.

Jeg viser til samtale på mitt kontor vedrørende campingplass-tomten.

Saken er grovt redegjort for følgende:

A/S E.P. (E.P.) og Johs. A. Jacobsen A/S (J.A.J.) eier campingplass-tomten (TOMTEN) med 50% på hver. Det er inngått avtale med A/S Investa (I) for overtakelse av TOMTEN i h.h.t. nærmere avtale.

Man ønsker å gjennomføre transaksjonen på best mulig måte hva angår skatter og avgifter. I vårt møte ble en rekke alternative fremgangsmåter vurdert. Etter drøftelse ble man enige om at nedenstående alternativ synes bra.

I, E.P. og J.A.J. stifter nytt selskap med aksjefordeling 60%, 20% og 20%. Aksjekapitalen kan være minimal. Det nye selskapet, A/S Tomt, kjøper TOMTEN fra E.P. og J.A.J. med liten eller ingen gevinst for de siste 2. I finansierer A/S Tomt utover minimums aksjekapital. A/S Tomt bebygger TOMTEN, og står som fremtidig eier av tomt/bygg. Følgelig er moms og investeringsavgiftsproblemet løst.

Etter 3 år selger E.P. og J.A.J. sine aksjer til I for avtalt kjøpesum med tillegg av renter og aksjenes pålydende, men med fradrag for kjøpesummen fra A/S Tomt til E.P./J.A.J.

Aksjesalget er etter dagens regler skattefritt, forutsatt at man ikke får gjennomskjæring. Opplegget påfører E.P./J.A.J. risiko for endring av skatteregler i fremtiden - bindingstid, selgende gruppe, skattesatser m.v. Oppgjør fra I frem i tid, kan selvsagt sikres på en enkelt måte dersom dette finnes ønskelig/nødvendig.

Ovenstående til vurdering, idet jeg venter på ditt tilbakespill. »

Det ble på vanlig måte forhandlet videre og i den forbindelse utarbeidet diverse skriv og oppstillinger med varierende innhold. Det ble etter hvert utarbeidet utkast til avtale i anledning utviklingen av Storetvedtveien 58 og det kan nevnes at en av versjonene har et pkt. 3 som lyder slik:

« Restoppgjør kr 10.000.000 minus kr 2.000.000=kr 8.000.000

Restoppgjør i h.t. avtalens pkt. 2.4. skal finne sted som følger:

- A/S Investa har plikt til kjøp av aksjene tilhørende Johs. A. Jacobsen og A i stiftende selskap til aksjenes pålydende verdi pluss kr 8.000.000. Det tas sikte på salg 3 år etter stiftelsesdato. Av sistnevnte beløp kr 8.000.000 skal

a) Johs. A. Jacobsen ha utbetalt kr 3.133.336

b) A ha utbetalt kr 4.866.663

Oppgjøret skal sikres betryggende »

Advokat Øystein Elgan utarbeidet stiftelsesprotokoll, vedtekter, registreringsskjema, kjøpekontrakt, skjøte og aksjonæravtale, alle datert 17. desember 1987. Advokat Øystein Elgan oversendte dokumentene til A 3. februar 1988. De ble deretter signert av partene.

Av sentral betydning for saken er aksjonæravtalen som er datert 17. desember 1987 og som har følgende ordlyd:

« Mellom A/S Investa (I), A (PG) og Johs. A. Jacobsen (JAJ), som alle er aksjonærer i A/S Storetvedtveien 58, er det i dag inngått slik avtale:

1. Partene eier A/S Storetvedtveien 58 med følgende fordeling:

I, 60,00 % - 6.000 aksjer

PG, 24,33 % - 2.433 aksjer

JAJ, 15,67 % - 1.567 aksjer

2. I har rett og plikt til å kjøpe PG's og JAJ's aksjer i A/S Storetvedtveien 58 samlet for kr 8.020.000,- med oppgjør pro & contra pr. 02.01.1991 uansett aksjenes reelle verdi på

- oppgjørstidspunktet. Ved forsinket betaling svarer I 20% rente p.a.
3. For henstand med oppgjør nevnt i punkt 2 skal I yte A og JAJ følgende vederlag.
- a) for 1987 har I utbetalt slik
 - PG, kr 245.191,-
 - JAJ, kr 165.642,-
 - b) For hvert av årene 1988, 1989 og 1990 skal I utbetale slik
 - PG, kr 705.666,-
 - JAJ, kr 454.334,-
- De årlige beløp forfaller til betaling i 2 like terminer, henholdsvis 30.06. og 31.12. Ved forsinket betaling svarer I 20 % rente p.a.
4. Så lenge I står til rest med betaling i henhold til punkt 2 og/eller 3 ovenfor er partene enige om følgende:
- a) I's aksjer i A/S Storetvedtveien 58 stilles som sikkerhet overfor A og JAJ ved at aksjene transporteres in blanco og tas i depot hos A og JAJ.
 - b) I skal ikke overføre midler, herunder lån, fra A/S Storetvedtveien 58 til seg selv eller datterselskaper utover normalt oppgjør for tjenester I yter overfor A/S Storetvedtveien 58.
- Straks I har gitt fullt oppgjør skal aksjene nevnt i punkt a ovenfor tilbakeleveres I.
5. Nærværende avtale er utferdiget i 3 - tre - likelydende eksemplarer, hvorav partene beholder hvert sitt. »

Det var advokat Elgan som valgte formuleringen « for henstand med oppgjør » i avtalens pkt. 3, og de beløp som er innarbeidet i pkt. 3 b korresponderer med 14,5 % p.a. av kr 8.000.000 som var innarbeidet i et tidligere utkast.

I det utkast som delvis er referert over opereres det med en kjøpesum på kr 2.000.000 for eiendommen slik den forelå i delvis utviklet stand. Kjøpesummen skulle fordeles mellom sameierne og AS EP, og Siv.ing. Johs. A. Jacobsen AS skulle motta henholdsvis kr 1.216.666 og kr 783.334. Det fremgår videre av utkastet at AS EP skulle få utbetalt kr 1.000.000 á konto og Siv.ing. Johs. A. Jacobsen AS skulle få utbetalt kr 634.836 á konto i 1987. AS Investa foretok oppgjør i samsvar med forannevnte i 1987 og i januar 1988 ble AS Investa avkrevet differansen mellom kr 2.000.000 og kr 1.643.836, hvilket ble betalt.

AS Storetvedtveien 58 ble registrert i Foretaksregisteret, konsesjon og etableringssamtykke ble gitt og selskapet fikk hjemmel til eiendommen 10. oktober 1988. Etter det opplyste skal lite ha skjedd etter dette tidspunkt. Det fant sted en vesentlig nedgang i eiendomsmarkedet og AS Investa besluttet å flytte inn i et nybygg i Fyllingsdalen (« Det blå bygg »). AS Investa flyttet dit i november 1989. På denne bakgrunn tok AS Investa ved Odd Rune Austgulen kontakt med A med sikte på reforhandling av aksjonæravtalen av 17. november 1987. Forhandlingene resulterte i ny avtale med følgende ordlyd:

« Mellom A/S Investa (I), A (PG) og Johs. A. Jacobsen (JAJ)

som alle er aksjonærer i A/S Storetvedtveien 58, er det i dag inngått slik avtale:

1. Partene eier A/S Storetvedtveien 58 med følgende fordeling
 - I, 60,00% - 6.000 aksjer
 - PG, 24,33% - 2.433 aksjer
 - JAJ, 15,6% - 1.567 aksjer
2. I har rett og plikt til å kjøpe PG's og JAJ's aksjer i A/S Storetvedtveien 58 samlet for kr 5.236.023,- med oppgjør pro & contra pr. 02.01.1991 uansett aksjenes reelle verdi på

oppgjørstidspunktet. Ved forsinket betaling svarer I 20% rente p.a.

3. Så lenge I står til rest med betaling i henhold til punkt 2 ovenfor er partene enige om følgende:

- a) I's aksjer i A/S Storetvedtveien 58 stilles som sikkerhet overfor A og JAJ ved at aksjene transporters in blanco og tas i depot hos A og JAJ.
- b) I skal ikke overføre midler, herunder lån, fra A/S Storetvedtveien 58 til seg selv eller datterselskap utover normalt oppgjør for tjenester I yter overfor A/S Storetvedtveien 58.

Straks I har gitt fullt oppgjør skal aksjene nevnt i punkt ovenfor tilbakeleveres I.

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

Johs. A. Jacobsen deltok ikke i forhandlingene med AS Investa. A presenterte den ferdigforhandlede avtale for Johs. A. Jacobsen, og de ble enige om at Siv. ing. Johs. A. Jacobsen AS skulle ha kr 3.141.835 av det reforhandlede beløp på kr 5.236.023 i avtalens pkt. 2. I realiteten innebar dette at Johs. A. Jacobsen skulle få oppgjør fullt ut i samsvar med den opprinnelige avtale av 17. desember 1987. Avtalen om den interne fordeling av totalbeløpet på

kr 5.236.023 ble nedfelt på ett av avtaledokumentene og datert 24. april 1990. Avtalen mellom AS Investa, A og Johs. A. Jacobsen ble inngått samme dag, men er datert 17. desember 1987 og m.a.o. samme dag som den opprinnelige avtale mellom partene.

A tilskrev AS Investa 11. desember 1990. Brevet har slik ordlyd:

« Vedr. salg av A's aksjepost på $24,33\% = 2.433$ aksjer i A/S Storetvedtveien 58.

Jeg viser til tidligere samtaler og meddeler herved at jeg slik selskapet status har utviklet seg er interessert i å selge min aksjepost på

$24,33\% = 2.433$ aksjer

Vennligst kom tilbake på saken snarest mulig. »

A tilskrev dessuten AS Investa 7. januar 1991. Brevet har slik ordlyd:

« Vedr. salg av mine 2433 aksjer til kr 865,- pr. aksje i A/S Storetvedtveien 58.

I h.t. samtale bes utbetalt pr. 14.1.91:

kr 865,- x 2433 aksjer = kr 2.104.545,-

Beløpet bes overlevert i krysset sjekk. »

A fikk oppgjør i januar 1991 og informerte Johs. A. Jacobsen om det.

Johs. A. Jacobsen henvendte seg 11. februar 1991 til AS Investa og fikk dagen etter utbetalt kr 3.149.670, hvilket tilsvarer beløpet han skulle ha etter avtalene med AS Investa og A av 24. april 1990, tillagt opprinnelig aksjeinnskudd i selskapet. Sistnevnte er i overensstemmelse med advokat Elgans PM av 12. november 1987 nest siste avsnitt. Lagmannsretten kommer tilbake til betydningen av sistnevnte nedenfor.

A opplyste i sin selvangivelse for inntektsåret 1991 at han 14. januar 1991 hadde solgt 2.433 aksjer i AS Storetvedtveien 58 for kr 2.104.545 og at aksjene var ervervet 17. desember 1987. Johs. A. Jacobsen opplyste i sin selvangivelse for 1991 at han hadde solgt 1.567 aksjer i AS Storetvedtveien 58 for kr 3.134.000 og at de var ervervet 17. desember 1987.

Bergen ligningskontor ved kontorsjef Nils Petter Åstveit tilskrev A 17. september 1992.

Brevet lyder slik:

« VEDRØRENDE SALG AV AKSJER I A/S STORETVEITVEIEN 58

Det vises til tidligere korrespondanse. Ligningskontoret har tatt opp til vurdering om aksjesalget utløser beskatning. En ber derfor om at De besvarer de nedenfornevnte spørsmål, samt sender inn kopi av det skriftlige materialet ligningskontoret ber om.

1. En ber om å få tilsendt kopi av salgskontrakten mellom Dem og A/S Investa vedrørende overdragelsen av aksjene.
2. De eide 2.433 av i alt 10.000 aksjer i A/S Storetveitveien 58. Aksjene ble solgt for kr 2.104.545,-. Prisen verdsetter selskapet til kr 8.650.000,-.

Mener De at selskapets aksjer samlet hadde er verdi på kr 8.650.000,- på overdragelsestidspunktet ? Hvis ja, ber en om nærmere redegjørelse for verdsettelsen. En ber også om å få opplyst om aksjene/selskapet ble taksert i forbindelse med salget. Hvis det ble gjort, ber en om å få tilsendt gjenpart av taksten.

Mener De vederlaget De har fått for aksjene ikke gjenspeiler selskapets virkelige verdi, ber om å få opplyst hva De mener er aksjenes virkelige verdi.

3. En ber om å få opplyst om De, Deres familie, eller aksjeselskap De eller Deres familie har eierinteresser i, har hatt oppdrag i årene 1987 til og med 1991 for A/S Storetveitveien 58, A/S Storetveit Utbyggingsselskap eller andre selskaper hvor A/S Investa, direkte eller indirekte, har eierinteresser. Gjenpart av inngåtte kontrakter bes i så fall innsendt.
4. Er De kjent med øvrige aksjesalg i A/S Storetveitveien 58 i 1991?

Hvis ja - vet De hvem som solgte, hvem som kjøpte, og til hvilken pris ?

Deres svar imøteses innen 30. september d.å. »

Johs. A. Jacobsen mottok en tilsvarende henvendelse fra Bergen ligningskontor.

Bergen ligningskontor tilskrev dessuten Nydalens Compagnie AS 17. september 1992 og AS Investa 18. september 1992. AS Investa ble bedt om å besvare en rekke spørsmål, herunder bl.a om hvilke forhold som begrunnet den ulike prisingen av aksjene til A og Johs. A. Jacobsen, om det forelå skriftlige tilbud fra selgerne eller kjøpere og spørsmål knyttet til aksjenes samlede verdi.

A henvendte seg til Thommessen Krefling Greve Lund AS og det ble 23. september 1992 gjennomført et møte mellom advokat Haugland, A og Johs. A. Jacobsen. Advokat Elgan skal ha deltatt under en del av møtet. A ga advokat Haugland et notat vedrørende verdsettelse av Storetvedtveien 58, og Johs. A. Jacobsen overleverte endel korrespondanse for årene 1984-1991 og en oversikt over samme benevnt « oversikt over endel korrespondanse 1984-1991 ». Oversikten inneholdt 37 punkter. Johs. A. Jacobsen leverte videre fra seg noen håndskrevne beregninger som blant annet under ulike forutsetninger summerer seg til det beløp han fikk utbetalt i februar 1991. A og Johs. A. Jacobsen redegjorde for saken i nevnte møte. Verken den opprinnelige aksjonæravtale av 17. desember 1987, det reforhandlede avtaledokument av 24. april 1990 (datert 17. desember 1987) eller avtaledokumentet med den interne fordeling mellom A og Johs. A. Jacobsen av 24. april 1990 ble fremlagt for advokat Haugland. Det ble heller ikke redegjort nærmere for disse avtalene eller forhandlingene knyttet til dem.

Deretter ble det arbeidet med å utarbeide svar på de spørsmål Bergen ligningskontor ønsket belyst. Det ble i den forbindelse utarbeidet flere utkast. Utkastene ble i utgangspunktet utarbeidet av advokat Haugland, men det kom etter hvert diverse forslag til endringer og tillegg fra advokat Elgan og Johs. A. Jacobsen. A og Johs. A. Jacobsen besvarte ligningskontorets henvendelse 17. oktober 1992 ved et felles PM og ved egne brev. Verken aksjonæravtalen datert 17. desember 1987, den reforhandlede avtalen av 24. april 1990 (datert 17. desember 1987) eller avtalen om den interne fordeling av det avtalte beløp mellom A og Johs. A. Jacobsen av 24. april 1990 ble fremlagt. Verken A eller Johs. A. Jacobsen ga ligningskontoret opplysninger om de tre forannevnte avtalene. A opplyste blant annet i sitt svar at han hadde vurdert selskapet AS Storetvedtveien 58 til kr 8.000.000 - kr 10.000.000 og sin egen aksjepost til å ha en verdi mellom kr. 1.900.000 og kr 2.400.000. Han skriver videre i sitt svar blant annet følgende:

« Muntlig avtale ble dermed realisert som en overdragelse av aksjeposten på 2.433 aksjer mot en beløpsoverføring på kr 865,- pr. aksje = kr 2.104.545. »

Det heter videre i svarbrevet blant annet følgende:

« Jeg orienterte sivil.ing. Johs. A. Jacobsen vedr. min oppnådde salgspris på kr 865,- pr. aksje i januar 1991. Jacobsen på sin side gjorde meg kjent med den pris som ble oppnådd for hans aksjepost i februar mnd. 1991. »

Johs. A. Jacobsen bemerket blant annet følgende i sitt svarbrev til Bergen ligningskontor:

« Poenget er at ved kjøp av mine 15,67 % av aksjene, ble AS Investa eneaksjonær i Storetvedtveien 58 og jeg oppnådde i den forbindelse en salgssum på kr 3.134.000. Aksjene ble ikke taksert, men i muntlig forhandling ble det enighet om prisen. Dokumentasjon for overdragelsen vedlegges. »

Avslutningsvis i samme brev står det følgende:

« Realiteten er at AS Investa var villig til å betale godt for å få hånd om samtlige aksjer i prosjektet, som var foredlet i stor grad. »

I det ovenfor nevnte felles PM fra A og Johs. A. Jacobsen til Bergen ligningskontor blir det gitt en rekke opplysninger knyttet til selve byggeprosjektet. De siste to avsnittene lyder slik:

« Ved denne overdragelse hadde A redusert sine interesser i Storetvedtområdet fra et meget stort prosjekt (Storetvedt Gård pluss Storetvedtveien 58) til bare å gjelde Storetvedtveien 58. På denne bakgrunn fant A det naturlig å vurdere salg også av interessene i Storetvedtveien 58, og A fremforhandlet derfor ved årsskiftet 1990/91 en omforenet pris med Investa for sine aksjer i Storetvedtveien 58 AS.

Johs. A. Jacobsen ble informert av A den 7/1-91 om avtale med Investa, og Johs. A. Jacobsen fant det også for sin del riktig å forhandle salg til Investa. Dette ville gjøre Investa til eiere av hele Storetvedt-utbyggingen, altså Storetvedt Utbyggingsselskap AS og Storetvedtveien 58 AS. Johs. A. Jacobsen 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 gjøre AS Investa til eiere. Etter forhandlinger tidlig i 1991 ble avtale også inngått mellom Johs. A. Jacobsen og Investa. »

Bergen ligningskontor tilskrev 28. oktober 1992 A og Johs. A. Jacobsen. Brevet lyder slik:

« Det vises til tidligere korrespondanse, sist Deres brev av 7. oktober d.å.

Ligningskontoret har tatt saken opp til nærmere vurdering. I den utstrekning ligningskontoret kommer til at vederlaget for aksjene helt eller delvis bør anses som vederlag for annet enn aksjene, vil det bli foreslått for ligningsnemnda at Deres inntekt økes, enten som næringsinntekt, lønn eller utbytte.

Dersom ligningskontoret foreslår at Deres inntekt skal økes, vil det som en konsekvens bli foreslått for ligningsnemnda at det ilegges tilleggsskatt i medhold av ligningsloven § 10-2 og § 10-4.

Ovennevnte til Deres orientering. »

Ligningskontoret varslet AS EP og Siv.ing. Johs. A. Jacobsen AS tilsvarende.

Bergen ligningskontor ved kontorsjef Nils Petter Åstveit og advokat Haugland drøftet saken pr. telefon 5. og 6. november 1992. Advokat Haugland utarbeidet et referat fra samtale 9. november 1992. Ifølge notatet skal kontorsjef Åstveit ha gitt uttrykk for at det var mye omkring aksjetransaksjonene som ikke kunne stemme og at han for sitt vedkommende var overbevist om at det forelå en forhåndsavtale om oppgjøret. Det fremgår også av advokat Hauglands notat at kontorsjef Åstveit skal ha gitt uttrykk for at transaksjonen måtte være noe annet enn et rent aksjesalg, herunder at det kunne være betinget oppgjør allerede i 1987 eller at det var betalt for oppdrag utført etter 1987. Det fremgår av notatet at advokat Haugland skal ha gitt uttrykk for at han var ukjent med slike avtaler. Videre følger det av notatet at kontorsjef Åstveit skal ha gitt uttrykk for at han måtte få dokumentasjon for at det eventuelt forholdt seg anderledes enn det han hadde gitt uttrykk for.

9. november 1992 ble det avholdt et møte i lokalene til Thommessen Krefting Greve Lund AS hvor advokat Haugland, A. Johs. A. Jacobsen, John Fr. Kvamme og Ivar Hagestuen var til stede. Advokat Elgan deltok under en del av møtet. På dette møtet ble advokat Haugland og advokat Elgan informert om den reforhandlede avtalen fra april 1990.

Det ble avtalt møte med Bergen ligningskontor 20. november 1992. Forut for møtet med ligningskontoret ble det avholdt et formøte mellom advokat Haugland, A. Johs. A. Jacobsen og John Fr. Kvamme. Advokat Haugland utarbeidet i den forbindelse et notat som grunnlag for redegjørelsen i møtet med ligningskontoret. Under møtet på ligningskontoret deltok underdirektør Anton Låstad og kontorsjef Nils Petter Åstveit fra ligningskontoret. Advokat Haugland redegjorde på vegne av skattyterne og gjorde herunder rede for aksjonæravtalen av 17. desember 1987 slik den lød den gang og slik den ble utformet i april 1990. Johs. A. Jacobsen ga i møtet uttrykk for at han i slutten av 1991 hadde avsatt et beløp på en konto som sikkerhet for det tilfellet at han skulle bli beskattet. Det ble videre fra skattyternes side gitt uttrykk for at de hadde hatt bistand av fagfolk og at det var forfattet en juridisk betenkning i 1987 (advokat Elgan sitt PM av 12. november 1987 til A). Advokat Haugland reagerte sterkt og oppfattet det slik at klientene først hadde gitt ufullstendige og uriktige opplysninger og at de i møtet med ligningskontoret forsøkte å skyve ansvaret over på advokatene. Etter møtet med ligningskontoret ble det avholdt et møte hvor advokat Haugland, advokat Elgan, A og Johs. A. Jacobsen deltok. Haugland skal under møtet ha vært rasende og kommet med sterke bebreidelser mot klientene. I realiteten ble bistanden i saken og klientforholdene avsluttet i møtet.

Den ligningsmessige behandling av EP-forholdet og Storetvedt-forholdet

Bergen ligningskontor sine undersøkelser vedrørende Storetvedt-forholdet førte til at det såkalte EP-forholdet ble avdekket. Bergen ligningskontor ved kontorsjef Nils Petter Åstveit, tilskrev A og B 30. november 1992 med sikte på å innhente ytterligere opplysninger. A besvarte henvendelsen ved brev datert 17. desember 1992. A erkjente under ankeforhandlingen at det svar som ble gitt ved sistnevnte brev var ufullstendig og uriktig, og han var innforstått med det når brevet ble avsendt. Bergen ligningskontor varslet ektefellene A og B om at ligningen kunne bli fraveket ved brev datert 11. januar 1994.

Bergen ligningsnemnd besluttet 11. oktober 1994 at det oppgjør A og B mottok fra Realia AS primo 1987 skatterettslig ble å behandle som vederlag for oppgjør AS EP hadde utført for Realia AS og beløpet på kr 2,1 mill. ble tilordnet AS EP som driftsinntekt. A og B ble utbyttebeskattet for henholdsvis kr 980.000 og kr 1.120.000. Ligningsnemnda ila ektefellene 60% tilleggs-skatt. Ligningsnemnda la for As vedkommende til grunn at han hadde opptrådt forsettlig. Både A og B påklaget ligningsnemndas vedtak til overligningsnemnda. As klage er ikke ferdigbehandlet. Overligningsnemnda har tatt stilling til Bs klage og har besluttet at tilleggs-skatt skal ilegges med 30%. B har fått tilbakebetalt ca kr 170.000 forut for ankeforhandlingen.

Når det gjelder Storetvedt-forholdet traff Bergen ligningsnemnd vedtak 19. mai 1993 og 7. august 1994. Vedtakene gjelder AS EP, A, Siv. ing. Johs. A. Jacobsen AS og Johs A. Jacobsen. Den sentrale del av begrunnelsen er utformet slik:

Det er uomtvistelig at aksjene i A/S Storetvedtveien 58 ble solgt samme dag som selskapet ble stiftet. Dermed er aksjene eid i mindre enn 3 år. Gevinsten ved salget av aksjene er dermed

skattepliktig i medhold av § 1 og § 2 i lov av 10. desember 1971 nr. 99. Dette gjelder selv om vederlaget utbetales mer enn tre år etter ervervet av aksjene.

Ligningsnemnda velger likevel ikke å beskatte A og Jacobsen for en aksjegevinst i medhold av lov av 10. desember 1971 nr. 99.

Nemnda ser det slik at A/S EP og Johs A. Jacobsen A/S i realiteten solgte eiendommen til A/S Investa den 17. desember 1987. Kr. 8.020.000 av vederlaget skulle først betales i 1991. Utbetalingene i 1987, 88, 89 og 90 for « henstand med oppgjør », som det heter i avtalen, understøtter dette.

Stiftelsen av A/S Storetvedtveien 58 har ikke hatt noen realitet for A og Jacobsen ut over å være et hjelpemiddel til å unndra vederlaget på kr 8.020.000, senere redusert til kr 5.236.023, fra beskatning. Nemnda ser det derfor slik at vederlaget skulle tilordnes selgerne av eiendommen i 1987. Dette var A/S EP og Johs. A. Jacobsen A/S. Når vederlaget er utbetalt direkte til A og Jacobsen, må vederlaget anses som utbytte til dem fra A/S EP og Johs. A. Jacobsen A/S, jf. aksjeskattelovens § 3 annet ledd.

AS EP fikk øket skatt med kr 478.449, og A fikk øket skatt med kr 401.055. AS EP og A ble ilagt tilleggsskatt med 60% på grunnlag av utvist forsett. Tilleggsskatten m.v. utgjorde ca kr 287.000 for AS EP og ca kr 240.000 for A. Ligningsnemndas vedtak ble påklaget, og overligningsnemnda traff 22. februar 1995 vedtak hvor det blant annet fremgår følgende:

Overligningsnemnda er enig i den ligning som er foretatt i denne saken. Nemnda har ikke selv betegnet den foretatte ligning som en såkalt gjennomskjæringsligning. Det nemnda har gjort er egentlig å tilordne vederlag for varer å tjenester (et opparbeidet tomteområde) til riktig skattesubjekt. Overligningsnemnda antar at det kan være en smakssak om en skal betegne dette som en gjennomskjærings sak eller bare som et tilordnings spørsmål.

Overligningsnemnda tar utgangspunkt i at A og Jacobsen har drevet sin virksomhet gjennom de to aksjeselskapene AS EP og Johs. A. Jacobsen AS. Gjennom disse selskaper er tomteområdet Storetvedtveien 58 blitt opparbeidet. Vederlaget ved salget av den opparbeidede tomten må således også tilordnes de to aksjeselskapene.

Tomten Storetvedtveien 58 er formelt solgt i 1987 for kr to mill. Det som imidlertid er realiteten, er at AS EP og Johs. A. Jacobsen AS selger en tomt som i opparbeidet stand har en verdi på kr 10 mill. Siden inntekter skal tilordnes der de hører hjemme, må hele den reelle verdi tilordnes de to aksjeselskapene.

I denne saken er det ellers som kjent inngått avtale med kjøperselskapets hovedaksjonær - AS Investa - om hvordan merverdien i prosjektet ut over de to mill. kronene skal fordeles. Denne verdien skal tas ut som vederlag i form at et skattefritt aksjesalg.

Det som således er blitt gjort er at en har sydd sammen et opplegg som gir skinn av at vederlag for varer og tjenester skal være vederlag for enkeltaksjer.

Nemnda har ellers som nevnt lagt til grunn at selve salget av aksjene/tomten har skjedd i 1987, og ikke i 1991 da vederlaget ble utbetalt. Overligningsnemnda finner det for sin del ikke nødvendig å ta stilling til om salget har skjedd i 1987 eller 1991 i den forstand at eiendomsrettens forskjellige beføyelser er gått over på kjøper. Det som er det viktige å fastslå er at selve avtalen om salget ble inngått i 1987. Da ble verdien av den opparbeidede tomten fastsatt, og det ble fastsatt et vederlag som skulle utbetales helt uavhengig av verdien på aksjene i Storetvedtveien 58 AS i 1991. Det som således er på det rene er at verdien i prosjektet relaterer seg til tomten i opparbeidet stand, og at reell verdi i 1991 er helt uinteressant i forhold til vederlaget.

At A og Jacobsen for så vidt skulle « være med » i prosjektet i perioden fra 1987 til 1991, noe som bl.a kommer til uttrykk ved at avtalen med Investa ble forsøkt reforhandlet, kan ikke ha noen betydning for hvordan inntektene i prosjektet skal klassifiseres og inntektsføres. At avtalen for 1987 måtte stå seg uansett senere inntrufne omstendigheter kommer for øvrig også til syne ved at Jacobsen ikke gikk med på en reforhandling av avtalen.

Overligningsnemnda vil understreke at den ligning som her er foretatt med tilordning av rette inntekter til rette skattesubjekter må kunne foretas helt uavhengig av skattyternes subjektive

forutsetninger, dvs. helt uavhengig av spørsmålet om skyld i saken. Skyldspørsmålet kommer imidlertid inn i forbindelse med at det er anvendt 60 pst. tilleggsskatt.

For As vedkommende har han som nevnt erkjent å ha fått opplyst fra sin advokat at prosjektet ikke ville medføre skatt så fremt en ikke fikk gjennomskjæring. Det hevdes at dette ikke kan ha noen betydning i og med at A med gjennomskjæring forsto muligheten for selgende gruppebeskatning og muligheten for endrede skatteregler i fremtiden. Overligningsnemnda kan ikke se at det er mulig å oppfatte advokat Elgans brev på denne måten. I uttalelsen fra Elgan heter det at aksjesalget er skattefritt etter dagens regler forutsatt at en ikke får gjennomskjæring, men at det er muligheter for regelendringer i fremtiden. Av uttalelsen går det således tydelig frem at gjennomskjæring er noe annet en selgende gruppebeskatning og mulige regelendringer i fremtiden. Det må således legges til grunn at A har visst hva gjennomskjæring ville innebære og at det var fare for at slik ligning ville kunne bli foretatt i dette tilfelle.

Hvorvidt Jacobsen var kjent med Elgans brev er noe mer usikkert. Men med den nære forbindelsen det var mellom A og Jacobsen i dette prosjektet, er det god grunn til å anta at også han måtte være kjent med den skattemessige usikkerhet som forelå i prosjektet. Det skal i denne forbindelse bemerkes at Jacobsen til og med hadde avsatt en del av sin gevinst i banken i tilfelle av at det likevel skulle påbeløpe skatt. Han må således ha forstått at det ville være for godt til å være sant om en kunne unngå skatt i forbindelse med sin ordinære næringsvirksomhet bare ved en slik konstruksjon som i dette tilfelle.

Når det ellers gjelder A, er det å bemerke at han også tidligere har benyttet seg av metoden med å konvertere vederlag for varer og tjenester til vederlag for enkeltaksjer. Det kan således ikke være tvil om at han forsto det skattemessig tvilsomme/illojale ved denne fremgangsmåten.

I og med at A og Jacobsen måtte forstå at det opplegget som var sydd sammen for å unngå skatt, var av « tvilsom » karakter måtte de ha en særskilt plikt til å forelegge alle avtaler og ellers nødvendige opplysninger for ligningsmyndighetene. Uten at dette ble fremlagt ville det være umulig å foreta et korrekt ligning ut fra de underliggende reelle forhold. A og Jacobsen har imidlertid gjort sitt beste for å unngå at de reelle forhold ble lagt på bordet. Dette fremgår nokså klart i forbindelse med en henvendelse ligningskontoret gjorde til de to for å få vite årsaken til at de hadde fått ulik pris for aksjene i Storetvedtveien 58. I et felles PM av 7/10-92 redegjøres det nærmere for aksjesalget uten overhode å komme inn på avtalene med Investa i 1987. Her har således de to bevisst og forsettlig unnlatt å opplyse om avtalene selv om de måtte forstå at en henvisning til disse avtalene ville være det eneste fullgode svar på ligningskontorets henvendelse. A har i tillegg ved brev av 7/10-92 til ligningskontoret gitt en inngående forklaring på verdien av aksjene i 1991 uten overhode å nevne den reelle årsak til prisen i 1991, nemlig avtalen fra 1987 med Investa. Avtalene med Investa ble først fremlagt for ligningskontoret på et senere tidspunkt da det var på det rene at ligningskontoret enten allerede hadde fått, eller ville kunne få avtalene fra Investa. At skattyterne i en slik situasjon var villig til å legge avtalen frem, vil ikke kunne fritta for skyld.

Det må dermed også anses på det rene at skattyterne heller ikke har gitt tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene hadde mulighet til å de skjønne reelle forhold.

Overligningsnemnda vil ellers til det argument at skattyterne må kunne stole på sine juridiske rådgivere, bemerke at dette ikke vil fritta for skyld. Dette er bla. lagt til grunn i en rekke såkalte « skattepakkesaker » hvor den enkelte deltaker har argumentert med at han stolte på at det skattepakkekonstruktørene hadde gjort måtte være lovlig. At en slik stoler på sine rådgivere kan ikke fritta for skyld.

Det er også hevdet at om ligningskontoret har lagt til grunn i saken en annen rettsoppfatning enn skattyterne, så vil ikke dette kunne medføre bruk av tilleggsskatt. Til dette er å bemerke at skattyterne måtte vite at de måtte legge fram de aktuelle avtalene slik at ligningsmyndighetene fikk mulighet til å vurdere den skattemessige holdbarheten. Overligningsnemnda legger ellers som nevnt til grunn som utvilsomt at skattyterne forsto avtalenes betydning for en slik vurdering.

Det er ellers påstått at det ikke er illojalt å ta skattemessige hensyn ved inngåelse av avtaler. Til

dette vil overligningsnemnda bemerke at en slik ondartet form for skatteplanlegging som er tilfellet i denne saken langt overskrider grensene for en lojal opptreden. Det kan nok så være at en modell med opprettelse av et aksjeselskap med formål utvikling av tomteareal, bebyggelse og senere salg, ikke er uvanlig. Poenget er imidlertid at dette i denne saken er sydd sammen på en slik måte at ellers skattepliktige inntekter feilaktig fremstilles som skattefrie aksjegevinster.

Overligningsnemnda vil til slutt understreke at en ikke har hatt tilgang til opplysninger fra annet hold som vil medføre at opplysningene fra skattyterne om bl.a avtalene med Investa, var overflødige.

Overligningsnemnda er således enig i de vedtak ligningsnemnda har fattet både når det gjelder A, Johs. A. Jacobsen og deres selskaper AS EP og Johs. A. Jacobsen AS.

Slutning:

Ligningen fastholdes uforandret.

AS EP og A har akseptert overligningsnemndas vedtak.

De ankende parter har i hovedtrekk anført følgende:

Profesjonsansvaret er strengt. Rettstilstanden er skjerpet vesentlig, særlig på skatterettens område. Bakgrunnen er at slik rådgivning i realiteten får konsekvenser overfor ligningsmyndighetene.

Byrettens dom er meget skuffende. Den er ikke brukbar som grunnlag for overprøving, og lagmannsretten må derfor behandle hele saken fra bunnen av. Det er særlig skuffende at byretten uriktig har lagt til grunn at det er anført at advokatene skulle ha hjulpet bedre til med tildekking av de reelle forhold. Noe slikt er selvsagt ikke anført.

Når det gjelder EP-forholdet, ga advokat Øystein Elgan et åpenbart galt råd. Han opptrådte uaktsomt. Avtalen han laget var meningsløs. Den enkle bakgrunn er at A skulle kjøpe Fjøsangerveien 122 for deretter å selge eiendommen med fortjeneste. Advokatene Pettersen og Askvik ga uttrykk for at den forutsatte avskrivningsmulighet på ca kr 700.000 ikke var skattemessig holdbar og at det ikke kunne kreves erstatning for den. Det ble akseptert.

A hadde ikke tilfredsstillende kunnskaper innen skatterett og henvendte seg derfor til sin advokatforbindelse gjennom over 30 år for å få råd. Han ga en skriftlig orientering og kom med skriftlige spørsmål både i anledning EP-forholdet og vedrørende Storetvedt-forholdet. Hans interesse var korrekte og gode råd med hensyn til den skattemessige behandling.

Det sentrale vedrørende EP-forholdet er møtet hos Greve, Greve, Greve & Lorentzen ANS 29. desember 1986 mellom advokat Øystein Elgan, økonomidirektør Håkon Ringdal og A. Håkon Ringdal kom med det aktuelle forslaget, og advokat Øystein Elgan laget en uholdbar og utjenlig avtale. Det er sentralt ved bevisvurderingen at advokat Elgan til stadighet forandrer forklaring vedrørende hendelsesforløpet. Hans forklaring kan ikke legges til grunn. Domstolene har tidligere ikke trodd på advokat Elgan. Det riktige er at advokat Elgan kjente hele forhistorien og at han blant annet ble orientert i et møte hjemme hos A. Det vises til As partsforklaring og til partsforklaringen til B. Advokat Elgan svarte på direkte spørsmål at han kunne dette og at ektefellene kunne stole på ham.

Dersom transaksjonen hadde blitt behandlet korrekt, ville ektefellene oppnådd skattefrihet. Avtalen stred mot avhendingsbegrepet i aksjegevinstbeskatningsloven. Aksjonærbegrensningene skulle ikke ha vært innarbeidet. Det var advokat Elgan som sto for det. Eventuelle problemer skulle ha vært ordnet med en aksjonæravtale, eventuelt ved etablering av ulike aksjeklasser eller lignende. Det skulle advokat Elgan ha sørget for. Fremfor alt skulle advokat Elgan ha sørget for at det salg som skulle skje var reelt. Avtalen kunne ha vært laget slik at den var uproblematisk i forhold til avhendelsesbegrepet i aksjegevinstbeskatningsloven § 2. Det er et poeng her at advokat Elgan hadde meget god tid på seg. Advokat Elgan skulle også sørget for at avtalen var privatrettslig bindende. Den skulle være såvel bindende som reell. Prisen for aksjene var reell. Det vises til partsforklaring fra A og til vitneforklaring fra Håkon Ringdal. Sistnevnte opplyste blant annet at Realia AS kunne ha vært villig til å betale mer for aksjene. Advokat Elgan kunne dessuten sørget for at det ble etablert en

mellomløsning for eksempel slik at aksjene ble priset til kr 200.000 og resten av det samlede beløp ble ansett som erstatning.

Forutsatt et forretningsmessig formål hadde det ikke vært grunnlag for gjennomskjæring. Det er kun aktuelt hvor formålet eksklusivt er å spare skatt. Skatteplanlegging er ellers helt legalt. I dette tilfelle gjaldt det aksjer som var eid i mer enn tre år, og avhendelse av slike er skattefritt.

Det skulle ikke ha vært etablert grunnlag for inntektspåslag, og ektefellene må derfor få hele beløpet erstattet.

Advokat Elgan skulle uansett gitt råd slik at de kr 393.000 av bruttoerstatningsbeløpet ble sikret. Alternativt kreves de kr 393.000 erstattet.

Advokat Elgan skulle ivareta interessene til både Realia AS og ektefellene A og B. Han pliktet å gi rådgivning på en bredere basis og pliktet herunder å vurdere skattemessige forhold. Det vises til Rt-1994-1430. Selve skattemuligheten står sentralt i vurderingen. Den meningsløse avtalen advokat Elgan laget fremstår som klart uforsvarlig. Det vises til kjennelsen inntatt i Rt-1996-391. Aktsomhetsplikten er særlig streng på skatterettens område.

Det foreligger klart ansvarsgrunnlag.

Det foreligger årsakssammenheng mellom det økonomiske tap og ansvarsgrunnlaget. Advokat Elgan måtte forstå at selvangivelsene til A og B ville bli basert på avtalen. Han burde uansett anbefalt at avtalen ble innsendt sammen med selvangivelsene. Det foreligger derfor årsakssammenheng for så vidt angår inntektspåslaget. Når det så gjelder tilleggsskatten, må de første 30% og de siste 30% vurderes for seg. De første 30% ilegges automatisk og på tilnærmet objektivt grunnlag. Det må være klart at det foreligger årsakssammenheng i forhold til den delen. De neste 30% krever en egen vurdering. Problemet er at A aldri har blitt hørt med sitt syn. Grunnen til det er at den avtalen advokat Elgan utarbeidet er åpenbart uholdbar. Det vises her til Borgarting lagmannsretts dom i erstatningssaken mot advokat Haakonsen.

As forhold kan ikke være avgjørende. Han var ikke klar over at det forelå skatteplikt. Han var ikke kjent med at aksjesalget ikke var reelt og heller ikke kjent med skatteplikten. A kan ikke bebreides for at han lyttet til de råd han fikk fra advokat Elgan. A var i en vanskelig situasjon og ifølge vitnet Ringdal var det ingen som trodde at det forelå noe skattemessig problem. A er en erfaren forretningsmann, men ikke når det gjelder spørsmål om skatt ved aksjesalg. Det vises også til vitneforklaring fra adm. direktør Rune Enge som også må anses som en erfaren forretningsmann. Han var for sitt vedkommende ikke sikker på at Realia AS ikke var eier av aksjene. På denne bakgrunn er det forståelig at A forholdt seg som han gjorde.

Det sentrale problem er at advokat Elgan har trukket sin klient, A, « med i dragsuget ». Advokat Elgan har opptrådt kynisk og skjøvet all skyld over på andre. Advokat Elgan har skadet A kraftig.

En har en viss forståelse for at det kan være vanskelig å sette til side straffedommen mot A relatert til EP-forholdet. I denne sammenheng er det sentralt at bevisførselen i denne sivile saken har vært mye bredere. Eventuelle problemer med å sette til side tidligere vurderinger fra Gulating lagmannsrett, kan lagmannsretten ta igjen ved erstatningsutmålingen. Det ville være å gi et uriktig signal om advokat Elgan skulle slippe helt unna. Lagmannsretten kan da legge seg på en skylddeling. Uansett kan As medvirkning ikke anses særlig alvorlig.

Uansett foreligger det ikke grunnlag for å idømme A og B ansvar for saksomkostninger. Det vises for så vidt til forlikstilbudet.

Når det særskilt gjelder B vises til overligningsnemndas vedtak om å sette ned tilleggsskatten med 30%. Overligningsnemnda har ikke funnet grunnlag for å bebreide B grov uaktsomhet eller forsett. Lagmannsretten skal ikke ta hensyn til at tilleggsskatten er redusert. Det økonomiske tap var endelig høsten 1992, og det må være uten betydning at hun nå har fått tilbakebetalt ca kr 170.000.

Oppsummeringsvis anføres at advokat Elgan ga uriktige råd og at han overtrådte grensen for sin aktsomhetsplikt. Advokat Elgan kan dessuten bebreides for manglende kvalitetssikring. Videre kan advokat Elgan bebreides for at han ikke ga noen råd i forhold til Bergen ligningskontor. Han skulle uansett hindret påløpt tilleggsskatt.

Greve, Greve, Greve & Lorentzen ANS og senere Thommessen Krefthing Greve Lund AS hefter på objektivt grunnlag som følge av advokat Elgans uaktsomme forhold.

Når det gjelder Storetvedt-forholdet, vises det innledningsvis til avgjørelsen inntatt i Rt-1998-46 (Scott Management AS-dommen) som viser at det gjelder et meget strengt ansvar på området. Advokat Elgan og advokat Haugland kan bebreides for de råd som ble gitt, og de kan bebreides for måten saken ble fulgt opp på, eventuelt på manglende oppfølging.

Det må være på det rene at det var fullt mulig å oppnå skattefrihet. Det skulle ikke vært etablert en slik forhåndsavtale som advokat Elgan laget i stand. Videre skulle man ikke sjonglert mellom rettssubjektene. Man skulle ikke gått fra næring/selskapene til de personlige skattyterne. Det var feil. Dessuten skulle man sørget for korrekt verddivurdering av eiendommen Storetvedtveien 58.

Man skulle holdt seg til de skattesubjektene som drev næring og ikke vippet det hele over på A og Johs. A. Jacobsen. Man skulle fortsatt med aksjeselskapene. Dette hadde vært enkelt å løse. Advokatene gjorde feil her. Advokat Elgan ødela hele arrangementet med den forhåndsavtale han innarbeidet i avtaledokumentet. De verdier han opererte med var helt uriktige.

Det er ikke korrekt at prinsippavtalen låste det hele. Tvertimot ga prinsippavtalen grunnlag for etablering av de gunstigst mulig skattemessige løsninger. Det lå ingen bindinger i prinsippavtalen. Prinsippavtalen inneholdt ingen binding vedrørende oppgjørstidspunktet. Det var advokat Elgan som « låste » det hele ved avtalen av desember 1987. Advokaten utformet avtaleteksten slik at den var rettslig bindende og slik at partene ikke kunne høres med sine egne forutsetninger om at bygget skulle oppføres.

Advokat Elgan skulle hensyntatt de synspunkter som fremgår av avgjørelsen i Rt-1995-872 .

Advokat Elgan skulle dessuten sørget for at risikoen for verdisvingninger gikk over på kjøper. Det skjedde ikke hvilket må anses som en avgjørende feil. Advokat Elgan sikret salgsgevinsten i 1987. Det skulle han ha unngått. Den sentrale feil er at gevinsten var klarlagt og sikret i 1987.

Advokat Elgan skulle ha sørget for at kjøpesummen for aksjene skulle ha fulgt prisutviklingen. Derved hadde det ikke blitt etablert noen bindende avtale. Resultatet ville i tilfelle ha blitt det samme som det viste seg at det ble. Avtalen ble jo reforhandlet. Man kunne således inngått en avtale i overensstemmelse med det som rent faktisk skjedde.

Advokat Haugland ga et direkte skadelig råd når han gikk inn for personlige aksjonærer og opptrådte ansvarsbetingende ved å unnlate å yte skatteråd til den ukyndige advokat Elgan. Det ble ikke gitt råd i forhold til ligningskontoret hvilket også var en feil. Advokatene skulle uansett ha sørget for at det ikke ble tilleggsskatt.

Generelt må advokatene bebreides for manglende kvalitetssikring og for manglende råd i forhold til ligningskontoret.

Advokatfirmaene hefter for medarbeidernes feil på objektivt grunnlag. Firmaene hefter såvel for kumulative som for anonyme feil.

Det foreligger årsakssammenheng mellom ansvarsgrunnlagene og det økonomiske tap. Det var i selvangivelsene for inntektsåret 1987 (avgitt i januar 1988) det ble gitt uriktige opplysninger til ligningskontoret. Det er en direkte sammenheng mellom de uriktige råd advokatene ga og inntektspåslaget. Tilsvarende gjelder med hensyn til de første 30% av tilleggsskatten som ilegges på tilnærmet objektivt grunnlag. Selvangivelsen for 1987 var uriktig idet A allerede hadde solgt aksjene. Han skulle opplyst om det. Skaden skjedde således allerede på nevnte tidspunkt, og der er en direkte linje mellom 1987 og 1991. Advokatene og advokatfirmaet er ansvarlig for inntektspåslaget og de første 30% av inntektsskatten.

Det kan reises spørsmål om de er ansvarlig for de siste 30% av inntektsskatten. Det synes klart at advokatene kan bebreides. Dersom skattyterne hadde gitt ligningskontoret alle opplysninger straks, ville det ha foreligget bedre muligheter for å unngå tilleggsskatt. Dessuten representerer etterfølgende handlinger selvstendige ansvarsgrunnlag. Advokat Elgan opptrådte grovt uaktsomt og medvirket til at det ble gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger.

Det er videre sentralt at det forelå en interessekonflikt mellom rådgiverne på den ene siden og A

på den andre siden. Og uansett har da advokatene plikt til å sette klientens interesser fremfor egne. Advokatene kan ikke høres med påstanden om at A skal ha opplyst at 1987-avtalen var bortfalt. Advokat Elgans forklaring på dette punkt er usannsynlig. Det er ingen som har ført advokatene bak lyset. Advokatene hadde 1987-avtalen i sine arkiver og må anses kjent med den.

Johs. A. Jacobsen fremla relevant korrespondanse jf oversikten i 37 punkter. Det ble også gitt riktige opplysninger omkring prissettingen. Advokatene skulle straks sørget for at ligningskontoret fikk alle relevante avtaler, dokumenter og opplysninger. De unnlot det og må bære de økonomiske konsekvensene. Det er vanlig å legge frem juridiske betenkninger og det PM advokat Elgan hadde utarbeidet skulle straks vært fremlagt.

A og Johs. A. Jacobsen sine forklaringer må legges til grunn som korrekte.

Advokatene må bebreides for ikke å ha gitt råd om å legge frem alle opplysninger. Klienten hadde jo alle opplysninger og advokatene skulle sørget for at alt kom frem. Advokatene var ikke tilstrekkelig aktsomme med hensyn til egne dokumenter. Advokatene hadde de relevante dokumenter, men sørget ikke for å få dem frem. Advokatene opptrådte heller ikke korrekt overfor ligningskontoret. Det var uaktsomt av advokat Haugland å unnlate å innhente egen saksmappe fra tidligere. Det er ikke vesentlig hvorvidt 1987-avtalen var bortfalt eller ikke fordi man jo uansett hadde fremleggelsesplikt vedrørende den opprinnelige avtale i forhold til ligningskontoret. Det må videre bebreides advokatene at de ikke frasa seg oppdraget fordi det forelå en interessekonflikt. Det var i strid med de advokatetiske regler - som nå er gitt i lovs form - å fortsette med bistand til A.

A sitt eget forhold kan ikke ha noen avgjørende betydning. Det er uansett av vesentlig betydning at loven vurderes rådgiveres medvirkning som spesielt alvorlig.

Ankemospartene plikter for øvrig å erstatte advokathonorarer og øvrige utgifter.

Det ble nedlagt slik påstand:

- «1. Advokatfirmaet Greve Greve Greve & Lorentzen ANS, Thommessen Krefting Greve Lund AS advokatfirma v/ styrets formann og Øystein Elgan dømmes en for alle og alle for en til å betale B erstatning med et beløp fastsatt etter rettens skjønn, oppad begrenset til kr 2.124.402,-. I tillegg kommer renter med 12 % p.a. fra skattekravet forfallstidspunkt og frem til betaling skjer.
2. Advokatfirmaet Greve Greve Greve & Lorentzen ANS, Thommessen Krefting Greve Lund AS advokatfirma v/ styrets formann og Øystein Elgan dømmes en for alle og alle for en til å betale A erstatning med et beløp fastsatt etter rettens skjønn, begrenset oppad til kr 1.734.746,-. I tillegg kommer renter med 12 % p.a. fra skattekravet forfallstidspunkt.
3. Advokatfirmaet Greve Greve Greve & Lorentzen ANS, Thommessen Krefting Greve Lund AS advokatfirma v/ styrets formann, Øystein Elgan og advokat Svein Olav Haugland dømmes en for alle og alle for en til å betale A erstatning med et beløp fastsatt etter rettens skjønn, begrenset oppad til kr 1.205.198,-. I tillegg kommer renter med 12 % p.a. fra skattekravets forfallstidspunkt og frem til betaling skjer.
4. Advokatfirmaet Greve Greve Greve & Lorentzen ANS, Thommessen Krefting Greve Lund AS advokatfirma v/ styrets formann, Øystein Elgan og advokat Svein Olav Haugland dømmes en for alle og alle for en til å betale A advokatutgifter i forbindelse med klage til overligningsnemnda m.m. med et beløp fastsatt etter rettens skjønn, begrenset oppad til kr 117.150,-. I tillegg kommer renter med 12 % p.a. fra dommens forkynnelse og frem til betaling skjer.
5. De saksøkte tilpliktes å erstatte A og B deres saksomkostninger for byretten og lagmannsretten med 12 % renter p.a. fra 14 dager etter dommens forkynnelse og til betaling skjer.»

Ankemospartene har i hovedtrekk anført følgende:

Det er de vanlige erstatningsrettslige regler som gjelder. Det er culpanormen som eventuelt får anvendelse. I denne som i andre tilsvarende saker må det foretas en konkret bedømmelse av forholdene. Det er denne konkrete bedømmelse som er det sentrale.

Det må ses hen til om alternative løsninger ville medført annen skattemessig bedømmelse. Spørsmålet om årsakssammenheng står sentralt. Det er en flytende overgang mellom ansvarsgrunnlag, årsakssammenheng og meddeltvirkning i saker som dette. Skadelidtes forhold influerer på selve grunnlaget for skadevolderens ansvar. En kan ikke kun se på den påståtte skadevolders handlemåte.

Spørsmålet om skadevolderen har utvist uaktsomhet avhenger av hvordan skadelidtes forhold blir vurdert. Ved vurderingen av hvor risikoen skal plasseres må søkelyset rettes mot skadelidtes forhold. Dersom skadelidte har utsatt seg for en risiko er spørsmålet om skadelidte selv må bære risikoen for den begivenhet som utløste skaden. Det blir en flytende overgang til reglene om skadelidtes meddeltvirkning.

Utformingen av culpanormen er avhengig av mange forhold, herunder skadelidtes atferd og kunnskap om risikoen. Jo mer forberedt skadelidte er på risikoen jo mer kreves det for at skadevolderen kan sies å ha handlet uaktsomt. Skadelidtes forventning påvirkes av de kunnskaper han har eller bør ha om relevante risikofaktorer. Skadelidte bør utvise forsiktighet. Det er i praksis en klar tendens mot å frifinne skadevolderen hvor skaden kunne ha vært unngått hvis skadelidte hadde utvist den forsiktighet og omtanke som det måtte være rimelig å kreve av ham.

Innenfor skatteretten er det av betydning hva slags rådgivning det dreier seg om. Det må sondres mellom rådgivning som skal danne grunnlag for forretningsmessige beslutninger og rådgivning som finner sted etter at beslutningen er fattet. I det første tilfellet vil rådet ha betydning for beslutningen. Det er slike tilfeller motparten har vist til, jf. eksempelet fra Østre Landsrett i Danmark og Borgarting lagmannsretts dom i saken mot advokat Haakonsen. I sistnevnte sak dreier det seg for øvrig også om skjerpet aktsomhet på grunn av advokat Haakonsens egeninteresse. Dommen i saken mot advokat Haakonsen er ikke sammenlignbar med vår sak.

Motpartens argumentasjon er fri for nyansering. At samfunnet av generalpreventive grunner med videre har behov for å gripe inne er greit. Det har samfunnet gjort idet advokat Elgan er straffet for sin befatning med EP-forholdet.

Når det nærmere gjelder EP-forholdet, bemerkes for det første at B overlot alt til A. B må identifiseres med ektefellen A i alle relasjoner.

Rammeavtalen mellom Realia AS og AS EP er ubalansert og det er uklart hva som ligger bak. Avtalen ga AS EP en fortjeneste på ca kr 2.500.000. Fortjenesten gikk tapt ved kontraktsbrudd fra Realia AS sin side. Advokatens oppdrag var nøye knyttet til rammeavtalen mellom Realia AS og AS EP, hvilket blant annet fremgår av As brev til advokatfirmaet.

Advokatfirmaet, ved advokat Arne J. Askvik, vurderte saken og ga korrekte skatteråd. Advokat Askvik orienterte A om at det ikke forelå muligheter for å oppnå skattefrihet i dette tilfellet. Han ga også uttrykk for at den forventede avskrivningsmulighet på kr 700.000 ikke kunne anses holdbar. Det er ellers riktig at advokat Askvik vurderte noen konkrete forslag til løsning og at han avviste samtlige som skatterettslig uholdbare. A var således fullt klar over - som følge av råd fra advokatfirmaet - at fortjenesten på ca kr 2.500.000 var skattepliktig.

A henvendte seg deretter straks på ny til advokatfirmaet den gang ved advokat Øystein Elgan. Advokat Elgan ga ikke skatteråd eller andre råd, men medvirket til opprettelsen av et dokument. Partene var på forhånd enige om innholdet dokumentet skulle ha. Dokumentet var helt uegnet til å oppnå en skattefri transaksjon. Det var åpenbart en pro forma transaksjon som kom til uttrykk i dokumentet. Det hadde intet reelt innhold. Advokat Elgan har aldri ment at dokumentet skulle kunne gi grunnlag for skattefrihet.

Det kan spørres om advokatfirmaet skulle etablert et skattemessig holdbart arrangement. Det var ikke mulig og advokatene hadde derfor ingen plikt til å forsøke på det. Det sentrale er at det forelå en bindende avtale i forkant. Det ville ha vært klart uholdbart å se bort fra den bindende forhåndsavtalen. Det er videre sentralt at A ikke aksepterte noen reell innflytelse fra Realis AS' side. Det var et vilkår fra A s side å sikre mot slik reell innflytelse. Aksjonærbegrensningene må ses på den bakgrunn. Det er videre sentralt at A og Realia AS var enige på forhånd og at advokat Elgan ikke kom med noe forslag.

Opplegget kunne ikke ha vært konstruert som en reell overdragelse. Det hadde vært å tildekke situasjonen og hadde virket mer villedende enn veiledende. Dersom advokatene hadde medvirket til noe slikt hadde det ikke vært god skatterådgivning. A utnyttet advokat Elgan sin naivitet. A er straffedømt for forholdet. Advokat Elgan likeså. Begge har opptrådt klanderverdig.

Realia AS gjorde opp i forhold til B og A allerede 5. januar 1987. Det forelå således ikke noe behov for det dokument advokat Elgan skulle utarbeide. Det ble oversendt flere uker senere.

A ga forsettlig ligningskontoret et villedende svar 17. desember 1992. På det tidspunktet hadde likningskontoret rettet oppmerksomheten mot Storetvedt-forholdet og A visste hva ligningskontoret var ute etter. A fortsatte med bortforklaringer også etter at advokat Dørheim-Nilsen kom inn i saken. Det er for øvrig uriktig å hevde at Realia AS oppfattet det slik at det ble gjennomført et reelt aksjesalg. Det vises til at aksjene ble bokført til kr 1,- og til vitneforklaringene fra Håkon Ringdal og Rune Enge.

Når det gjelder den skattemessige behandling vises til det som fremgår av lagmannsrettens siste dom i straffesaken. Det sentrale er at avtalen datert 30. januar 1987 var pro forma og at det ikke forelå noen reell overdragelse av aksjer. Den ligningsmessige behandling er korrekt.

Advokatene ga klare og korrekte råd vedrørende sakens skattemessige side. Det er ingen sammenheng mellom de råd som ble gitt av advokat Askvik og det økonomiske tap A krever dekket i saken. Tapet knytter seg til et annet eller tidligere forhold. Advokatene er ikke ansvarlig for noen del av tilleggsskatten. Advokat Askvik hadde gitt et godt og korrekt skatteråd og A ble derfor ikke forledet av advokat Elgan til å tro at det som ble nedfelt i avtalen var skattemessig holdbart. Det er ikke advokat Elgan sin medvirkning ved opprettelsen av dokumentet som er det sentrale, men derimot As kunnskap om skatteplikten. A hadde en klar oppfordring til å meddele ligningskontoret riktige og fullstendige opplysninger. A var fullt innforstått med at det dokument advokat Elgan utarbeidet ikke tilsa skattefrihet. Det er A selv som har ført likningskontoret bak lyset. Han har i alle henseender opptrådt forsettlig.

Når det gjelder Storetvedt-forholdet, er det selve fundamentet som er det sentrale. Fundamentet er prinsippavtalen av 24. oktober 1987. Prinsippavtalen innebærer en forhåndsavtale hvor vederlaget for aksjer er endelig og ubetinget definert til kr 10.000.000, hvorav kr 8.000.000 er « development fee ». Det var også enighet om rentespørsmålet. De nærmere detaljer vedrørende forfall må være uten betydning. Den omstendighet at det i prinsippavtalen blant annet er brukt « prinsipielt » innebærer ingen reservasjon med hensyn til ytelsens innhold. Den lå fast. Det skulle betale kr 10.000.000 for aksjene. A har erklært seg enig i dette. Han har gitt uttrykk for at det forelå en bindende avtale med AS Investa hvor prisen var fastlagt. Han har gitt uttrykk for at prisen ikke var noe tema. Også Johs. A. Jacobsen har gitt uttrykk for det samme, jf. hans bemerkning om at avtalen var « eventyrlig god ».

Når det gjelder møtet 11. november 1987 og advokat Elgan sitt PM datert 12. november 1987 bemerkes at det nok har vært en misforståelse mellom advokat Haugland og advokat Elgan med hensyn til hva som er mulig skattemessig sett. Det bemerkes også at advokat Elgan sitt PM er for optimistisk. Det som fremgår der var jo også i overkant av det A trodde var mulig. Det påberopes ikke at advokat Elgan sin påpekning av at det kunne bli gjennomskjæring i seg selv må føre til frifinnelse. PM'et var ikke godt nok. Det erkjennes.

Det sentrale er at grunnlaget for den skattemessige behandling er selve prinsippavtalen. Det fant sted delvis oppgjør allerede 2. desember 1987 og det kan ikke herske tvil om at prinsippavtalen var bindende.

A ga overfor advokatene uttrykk for at avtalen fra 1987 var bortfalt og verken A eller Johs. A. Jacobsen informerte advokatene om den reforhandlede avtale av 24. april 1990. A sviktet her i forhold til advokatene og dette viser hvilken holdning A og AS Investa hadde.

Sentralt er det videre at A forholdt seg overfor AS Investa helt i strid med de reelle forhold når han 11. desember 1990 tilskrev selskapet og meddelte at han var interessert i å selge sin aksjepost etter å ha vist til « slik selskapets status har utviklet seg... ». Det var avtalen fra 1987 og avtalen fra april 1990 som var bakgrunnen. A uttalte seg således mot bedre vitende. Dette dokumentet ble

senere forevist advokatene. Det var egnet til å villege.

Bakgrunnen for at A forholdt seg som han gjorde var at han hadde en sterk mistanke om at avtalen fra 1987 og den reforhandlede avtale fra april 1990, ikke innebar skattefrihet. Det ble ikke meddelt advokatene.

A sendte inn sine selvangivelser uten advokatbistand. Han ga opplysninger om aksjesalget uten å legge frem de sentrale avtaledokumentene fra 1987 og 1990. A ga bevisst villedende svar til ligningskontoret i PM og i brev av 7. september 1992.

Motparten har vist til at Johs. A. Jacobsen foretok rettelser i et utkast til brev utarbeidet av advokat Haugland. Det sentrale med den rettelsen som ble foretatt er at den er ukorrekt. Prisen var jo fastsatt i alle fall ved avtalen av april 1990. Det foreligger i dette tilfellet en aktiv opptreden fra A og Johs. A. Jacobsen sin side med sikte på å formidle ufullstendig og uriktig informasjon til ligningskontoret.

Det sentrale er at advokatene blir villedet av klientene. Klientene vet jo alt. Klientene er til enhver tid helt ajour. De formidler likevel intet.

Det var først i møtet 9. november 1992 at avtalen av april 1990 kom frem. A la likevel først opp til å forsette med å gi villedende opplysninger. Det viser hvilken holdning han hadde i saken. Advokat Haugland ble brukt av Johs. A. Jacobsen og A i denne forbindelse.

Det kan nok tenkes at advokat Haugland burde avvirket klientforholdet 9. november 1992 og ikke noen dager senere, men det er uten betydning for saken. Det skjedde intet av betydning i forhold til inntektsfastsettelse og tilleggsskatt etter 9. november 1992.

Det forelå utvilsomt en forhåndsavtale om overdragelse av aksjer til en bestemt verdi. Den omstendighet at advokatene nok har vært for optimistiske er uten betydning. Det arrangementet den ankende part peker på er ikke skattemessig holdbart. En kommer ikke bort fra den grunnleggende avtale ved å lage et annet arrangement. Det er for øvrig ikke riktig at motivet er avgjørende. Spørsmålet i denne saken er om bindende forhåndsavtale forelå.

I relasjon til tilleggsskatt må det være avgjørende at A selv var klar over hvilke transaksjon som var gjennomført og hvilke dokumenter som forelå lenge før problemene oppsto. A har bevisst villedet ligningskontoret og det er det som er bakgrunnen for tilleggsskat på 60 %. Det kan ikke advokatene holdes ansvarlig for.

Det ble nedlagt slik påstand:

«1. Bergen byretts dom stadfestes.

2. A og B dømmes til å erstatte Greve, Greve, Greve & Lorentzen ANS, Thommessen Krefting Greve Lund AS, Øystein Elgan og Svein Olav Haugland sine saksomkostninger for lagmannsretten med tillegg av 12 % rente fra forfall til betaling skjer innen 14 - fjorten - dager.»

Lagmannsretten skal bemerke:

Saken gjelder spørsmål om advokatansvar. Den ulovfestede erstatningsrettslige skyldregel gjelder for advokaters personlige ansvar. Arbeidsgiver hefter etter skadeserstatningsloven § 2-1 på objektivt grunnlag, og således uten hensyn til egen skyld for advokaters eventuelle uforsvarlige handlinger i tjenesten. I prinsippet kan arbeidsgiver og arbeidstaker hefte på hvert sitt grunnlag for samme skade og ansvaret er i tilfelle solidarisk. Arbeidsgiver hefter for anonyme og kumulative feil. Det må være årsakssammeheng mellom ansvarsgrunnlaget og det økonomiske tap som kreves erstattet.

Advokatansvaret er en del av det såkalte profesjonsansvaret hvor det normalt vil foreligge en avtale mellom profesjonsutøveren og den påstått skadelidte. Ved vurderingen av om ansvarsgrunnlag foreligger, står de forventninger som bør stilles til advokaten sentralt. Det må i denne forbindelse tas utgangspunkt i et krav om særlig høy fagkunnskap. Lagmannsretten legger til grunn at utgangspunktet i norsk rett er at kravet til aktsomhet og forsvarlig atferd i rettspraksis er satt høyt. Det gjelder således en streng aktsomhetsnorm for advokater. Advokatrollen skal inngi tillit og

klientens forventning må vurderes på grunnlag av det.

Spørsmålet om en advokat har utvist uaktsomhet vil også avhenge av hvordan skadelidtes forhold vurderes. Dersom den påstått skadelidte har utsatt seg for en risiko, blir problemstillingen om skadelidte selv må bære risikoen for de forhold som utløste skaden. Skadelidtes egen atferd og egne kunnskaper om den aktuelle risiko er forhold av betydningen ved fastleggelsen av culpanormen.

Skadelidtes forventninger til skadevolderens atferd påvirkes av den kunnskap skadelidte selv har eller bør ha om relevante risikofaktorer. Det er en flytende overgang mellom spørsmålet om det foreligger ansvarsgrunnlag og spørsmålet om reduksjon eller bortfall av erstatning etter reglene om skadelidtes medvirkning. Lagmannsretten kommer noe tilbake til dette nedenfor.

Lagmannsretten vil i det følgende først behandle spørsmålet om ansvar for ankemotpartene knyttet til det såkalte EP-forholdet og deretter spørsmålet om ansvar knyttet til det såkalte Storetvedt-forholdet.

Lagmannsretten finner grunn til å understreke As rolle som den sentrale aktør i saken. Når det gjelder EP-forholdet, ivaretok han sine egne interesser, B sine interesser og AS EP sine interesser utad. Det var A som sto for kontakten med Realia AS og Realia Safe AS. Videre var det A som henvendte seg til Greve, Greve, Greve & Lorentzen ANS og hadde kontakt med firmaets advokater Pettersen, Askvik og Elgan. Trådene samles således hos A som den eneste som uten tvil hadde kunnskap om det som foregikk i de ulike relasjoner. Når det gjelder Storetvedt-forholdet, var det A som på egne vegne, på vegne av AS EP, på vegne av Siv.ing. Johs. A. Jacobsen AS og Johs. A. Jacobsen forholdt seg til Realia AS og AS Investa i alle sammenhenger av betydning. Videre var det A som i all hovedsak sto for kontakten med Greve, Greve, Greve & Lorentzen ANS og firmaets advokater Elgan og Haugland. Også når det gjelder Storetvedt-forholdet, ble trådene således samlet hos A som derved hadde kunnskap om de betydningsfulle aspekter ved hele hendelsesforløpet.

Lagmannsretten peker også på at det er en viss sammenheng mellom de to forholdene blant annet som følge av at de sentrale avtalene i begge tilfeller er utformet som skattefrie aksjesalg.

Når det særskilt gjelder EP-forholdet, er det sentrale utgangspunktet for vurderingen at rammeavtalen av 24. oktober 1986 sikret AS EP en fortjeneste på kr 2.493.000. Fortjenesten ble sikret ved at Realia AS overdro forretningseiendommen Fjøsangerveien 122 i Bergen til AS EP pr. 31. desember 1986 for kr 32.507.000 samtidig som Realia AS i realiteten garanterte salg av samme eiendom pr. 1. januar 1987 for kr 35.000.000, med oppgjør sistnevnte dato. Det er på det rene at rammeavtalen hadde en forretningsmessig begrunnelse, og lagmannsretten finner ikke grunn til å gå nærmere inn på enkelthetene i den sammenheng. Det er ikke tvil om at den fordel eller gevinst rammeavtalen ville ha gitt AS EP, dersom den hadde blitt gjennomført, var skattepliktig.

Lagmannsretten legger til grunn at Realia AS på erstatningsbetingende måte misligholdt sine forpliktelser overfor AS EP etter rammeavtalen. A tok spørsmålet om økonomisk kompensasjon for kontraktsbruddet opp med Realia AS, som erkjente å ha opptrådt i strid med rammeavtalen og var villig til å kompensere tapet. I tillegg til det mer direkte tapet på ca kr 2.500.000, forutsatte AS EP i utgangspunktet også kompensert en forspilt skattemessig avskrivningsmulighet som ville resultert i redusert skatt med ca kr 700.000. AS EP, representert ved A, og Realia AS, representert ved Håkon Ringdal, drøftet videre en reduksjon av den økonomiske kompensasjonen basert på skattefrihet på AS EP sin hånd. A var innforstått med at den fordel eller gevinst som lå i rammeavtalen var skattepliktig.

På ovennevnte bakgrunn tilskrev A Greve, Greve, Greve & Lorentzen ANS 19. desember 1986. Advokat Bernt Jacob Pettersen, som mottok brevet, registrerte at det reiste skatterettslige problemstillinger og han henvendte seg derfor til sin kollega advokat Arne J. Askvik som særlig arbeidet med skattespørsmål. Lagmannsretten legger i denne forbindelse for det første til grunn at advokat Askvik konkluderte med at den avskrivningsmulighet AS EP hadde forutsatt og som forutsetningsvis ville ha ledet til en skattebesparelse på ca kr 700.000, var usikker og neppe erstatningsmessig. Lagmannsretten legger til grunn at AS EP ved A straks besluttet å unnlate å forfølge det temaet videre. Lagmannsretten legger videre til grunn at advokat Askvik ga uttrykk for at transaksjoner i tråd med det som fremgikk i skrivet fra AS EP sammenholdt med det A fremholdt i møtet, ikke kunne gjennomføres skattefritt. Videre legges til grunn at advokat Askvik samme dag ga

uttrykk for at et utkast til ny rammeavtale, hvorefter det ble lagt opp til at AS EP skulle tegne seg for noen andeler i et par KS-prosjekter, heller ikke kunne gjennomføres skattefritt. I relasjon til sistnevnte utkast til avtale finner lagmannsretten grunn til å fremheve at utkastet ikke kan ses å innebære noen realitet ut over å danne basis for overføring av den aktuelle økonomiske kompensasjon på ca kr 2.500.000 fra Realia AS til AS EP. For så vidt må utkastet betraktes som en rent formell konstruksjon utarbeidet med sikte på å skjule realiteten, dvs. overføringen av kr 2.500.000 til erstatning for tapt fordel eller gevinst som følge av mislighold. Lagmannsretten legger videre til grunn at advokat Askvik overfor A ga uttrykk for at det ikke kunne oppnås skattefrihet i det foreliggende tilfelle. Lagmannsretten har i denne forbindelse særlig lagt vekt på innholdet i henvendelsen fra AS EP til advokatfirmaet og vitneforklaringen til advokat Bernt Jacob Pettersen. Greve, Greve, Greve & Lorentzen ANS, representert ved advokat Askvik, ga således et klart og korrekt råd til AS EP representert ved A. Lagmannsretten legger derfor til grunn at A allerede 19. desember 1986 var klar over at den utbetaling Realia AS skulle foreta var skattepliktig. Lagmannsretten legger til grunn at A ikke var fornøyd med situasjonen.

Ovennevnte er bakgrunnen for møtet på advokat Elgans kontor 29. desember 1986 hvor advokat Elgan, Håkon Ringdal og A deltok. Lagmannsretten legger til grunn at det under møtet ble gitt en orientering om rammeavtalen av 24. oktober 1986, Realis AS' mislighold av samme og om partenes enighet vedrørende økonomisk kompensasjon for kontraktsbruddet. Det legges til grunn at spørsmålet om redusert kompensasjon som følge av redusert skatt var fremme i drøftelsen under møtet. Hensett til dette er det uten betydning hvorvidt advokat Elgan hadde mottatt tilsvarende informasjon under et møte hjemme hos A på et tidligere tidspunkt. Lagmannsretten finner derfor ikke grunn til å gå inn på spørsmålet om det er riktig at et slikt møte ble gjennomført.

Det er på det rene at det under møtet 29. desember 1986 ble oppnådd enighet om at overføringen av erstatningen skulle skje på grunnlag av en avtale om salg av aksjer fra B og A til Realia AS. Det ble videre oppnådd enighet om at kompensasjonen skulle reduseres med kr 393.000 som følge av den skattebesparelse konstruksjonen aksjesalg var forutsatt å innebære. Lagmannsretten legger til grunn at A forutsatte at Realia AS ikke skulle ha reell innflytelse i AS EP, og at det skulle innarbeides begrensninger i avtalen som sikret ektefellene A og B mot slik innflytelse. Det er ikke tvil om at advokat Elgan utformet en såkalt « salgsavtale og aksjonæravtale » som er i tråd med den avtale som ble inngått under møtet. Det er heller ikke tvil om at advokat Elgan 28. januar 1987 oversendte diverse aksjebrev og selve den såkalte salgs- og aksjonæravtalen til A og B. Det er på det rene at dokumentene ble benyttet, og det er ikke tvil om at advokat Elgan kan bebreides for å ha medvirket som nevnt, men slik saken ligger an får de sistnevnte forhold ikke avgjørende betydning.

Lagmannsretten kan ikke se at det foreligger ansvarsgrunnlag. A hadde full innsikt i bakgrunnen for transaksjonen og var klar over at det kompensasjonen skulle dekke var en skattepliktig fordel eller gevinst. A hadde videre, før kontakten med advokat Elgan, fått et klart og korrekt skatteråd fra advokatfirmaet ved advokat Askvik. A var således klar over at det ikke var mulig å organisere seg slik at skattefrihet kunne oppnås. Det legges også til grunn at A var fullt innforstått med at avtalen med Realia AS ikke innebar noen realitet av skattemessig betydning. Når A likevel benyttet seg av dokumentet, benevnt salgs- og aksjonæravtale, og derved forsettlig unnlot å gi Bergen ligningskontor korrekte og fullstendige opplysninger, må han selv bære de fulle økonomiske konsekvenser av sine handlinger, herunder ilagt tilleggsskatt. Under henvisning til de samme forhold er det heller ikke grunnlag for å holde ankemotpartene ansvarlig for kr 393.000, dvs. den del av erstatningen som ble frafalt som følge av den forutsatte skattefrihet.

Selv om det ikke har noen avgjørende betydning her, finner lagmannsretten grunn til å peke på at A etter at ligningskontoret reiste spørsmål omkring EP-forholdet, forsettlig ga ufullstendige og uriktige opplysninger med sikte på å føre ligningskontoret « bak lyset ». Det skjedde ved brev datert 17. desember 1992 og således kort tid etter at A hadde vært involvert i arbeidet med å besvare ligningskontorets spørsmål i relasjon til Storetvedt-forholdet.

B har overlatt behandlingen av EP-forholdet til A og må identifiseres med ham. De krav ektefellene A og B har fremsatt mot ankemotpartene kan etter dette ikke føre frem, og byrettens dom blir således å stadfeste for så vidt angår EP-forholdet.

Lagmannsretten mener for øvrig at et eventuelt erstatningsansvar som følge av As subjektivt

sterkt klanderverdige forhold ville ha blitt « lempet til null ». Selv om ansvarsgrunnlag og årsakssammenheng hadde foreligget, ville ansvar ikke blitt idømt.

Når det gjelder Storetvedt-forholdet, er den sentrale bakgrunn at AS EP og Siv.ing. Johs. A. Jacobsen AS overtok eiendommen Storetvedtveien 58 ved skjøte datert 8. februar 1985 med en ideell halvpart hver og at A forhandlet med AS Investa om et samarbeidsprosjekt for eiendommen som ledet frem til en prinsippavtale datert 26. oktober 1987 hvor det sentrale innhold er at AS EP og Siv.ing. Johs. A. Jacobsen AS skal oppnå kr 10.000.000 for delvis opparbeidet tomt og « development fee » idet nevnte betingelse skulle være « gjeldende fra 15.9.87 ». Det ble lagt opp til deloppgjør i form av lån med kr 5.000.000 i 1987, forutsatt fullt oppgjør i løpet av 1988, og at den selgerkreditt som lå i opplegget skulle forrentes med 14,5 % gjeldende fra 15. september 1987. A hadde full oversikt over de ulike elementer i avtalen.

Etter at ovennevnte prinsippavtale var inngått, kontaktet A på vegne av AS EP og Siv.ing. Johs. A. Jacobsen AS, Greve, Greve, Greve & Lorentzen ANS ved advokatene Elgan og Haugland. Ved skriv datert 30. oktober 1987 anmodes det om bistand. I skrivet nevnes ønsket om å oppnå gunstigst mulige skattetekniske løsninger. Det heter videre i skrivet bl.a.: « Pris for tomt/developmentfee er fastlagt fra 15.9.87 ». Det pekes på enkelte forhold det må tas hensyn til. Lagmannsretten legger til grunn at skrivet var grunnlaget for møtet 3. november 1987, og at advokat Haugland i møtet skisserte ulike modeller for gjennomføring av prinsippavtalen. Disse modellene og relevante skatte- og avgiftsmessige spørsmål ble drøftet under møtet. A besluttet under møtet å benytte den modell som senere ble gjennomført. Lagmannsretten legger til grunn at A på direkte spørsmål fra advokat Haugland ga uttrykk for at han ikke ønsket en nærmere juridisk vurdering av modellen, herunder de skatte- og avgiftsmessige spørsmål knyttet til den. Lagmannsretten har i denne sammenheng lagt avgjørende vekt på partsforklaringen til Svein Olav Haugland. Det kan nevnes her at advokat Haugland samtidig spurte om han skulle utarbeide en skriftlig vurdering av de skattemessige sider knyttet til et annet saksforhold som ble behandlet parallelt (« Botanica-saken »), noe A instruerte ham om å gjøre. Advokat Haugland utarbeidet deretter en slik vurdering. Dette forhold gir slik lagmannsretten ser det støtte til advokat Hauglands forklaring om at han ble instruert om å unnlate å foreta en nærmere vurdering/utarbeide en juridisk betenkning i relasjon til Storetvedt-forholdet. Advokat Haugland kan derfor ikke bebreides at han ikke i ettertid kvalitetssikret det som hadde passert i møtet ved utarbeidelse av en juridisk betenkning eller tilsvarende. Tilsvarende må med samme begrunnelse gjelde for advokat Elgan.

Det er tvilsomt om de skatteråd som ble gitt i møtet var så gode som AS EP og A hadde grunn til å forvente. Det er likevel grunn til å peke på at saken gjaldt forhold hvor det normalt vil være nødvendig å foreta nærmere undersøkelser av rettskildene og hvor det ofte vil være nødvendig å foreta en nærmere avveining av rettskildene før råd kan gis. Saken gjelder, slik lagmannsretten ser det, et område hvor det ikke er gitt at feil fra advokatens side leder til ansvar.

Det er som følge av det syn lagmannsretten har på spørsmålet om mulig skattefrihet unødvendig å ta endelig stilling her.

Advokat Elgan fulgte opp med utarbeidelse av relevant dokumentasjon og med bistand under den praktiske gjennomføring av opplegget. Advokat Haugland og advokat Elgan sin medvirkning må i relasjon til spørsmålet om ansvar ses under ett.

A har anført at det ville ha vært mulig å gjennomføre samarbeidsprosjektet og prinsippavtalen på en slik måte at det ikke hadde påløpt skatt. Det er i den forbindelse anført at det hadde vært mulig å unngå de problemer lagmannsretten har pekt på i sin avgjørelse av 20. september 2000 i straffesak nr. LG-1999-499 M. A har i denne sammenheng blant annet anført at advokatene skulle sørget for å unngå det element av forhåndsavtale som er innarbeidet i den såkalte aksjonæravtalen av 17. desember 1987. Ankemotpartene har bestridt dette. Det er fra As side fremhevet at det rettslig sett var full adgang til å unngå elementet av forhåndsbinding, og at elementet hadde vært utgått dersom advokatene hadde gitt korrekte råd til ham. Videre er det bl.a vist til at det faktisk ble gjennomført en reforhandling av avtalen i april 1990.

Slik lagmannsretten ser det, reiser det seg to spørsmål i denne forbindelse. Det første spørsmålet er om det rettslig sett var noe til hinder for å eliminere forhåndsavtaleaspektet. Det andre, og etter

lagmannsrettens skjønn sentrale spørsmålet, er om A i faktisk henseende ville ha akseptert en reell fraskrivelse av de rettigheter som er omfattet av forhåndsavtalen. For å besvare sistnevnte spørsmål er det nødvendig å fremheve hva som sett fra As synspunkt var det sentrale element i aksjonæravtalen av 17. desember 1987 og hva han i realiteten måtte ha fraskrevet seg for å hindre skatteplikt.

Det sentrale i aksjonæravtalen, sett fra A sitt ståsted, er uten tvil pkt. 2 som gir A og Johs. A. Jacobsen en ubetinget rett til å selge sine aksjer til AS Investa for kr 8.020.000 med oppgjør pr. 2. januar 1991 « uansett aksjenes reelle verdi på oppgjørstidspunktet ». Denne delen av opplegget går igjen som « en rød tråd » i alle avtaler, avtaleutkast, notater og øvrige skriv. Det er dette elementet i opplegget som gjør at A fortsatt er stolt over å kunne redegjøre for hva han klarte å oppnå i forhandlinger med AS Investa og som er grunnlaget for at Johs. A. Jacobsen fortsatt betegner avtalen som « eventyrlig ». I prinsippavtalen av 26. oktober 1987 presiseres at det samlede beløp skal være kr 10.000.000 pr. 15. september 1987, samtidig som det gis bestemmelser om nedregulering og forrentning. Bestemmelsene viser at det reelt er tale om umiddelbart salg til bestemt pris med selgerkreditt. Det forhåndsavtalte vederlag presiseres også i A s skriv til advokatene av 30. oktober 1987. As fokus har utvilsomt til enhver tid vært rettet mot dette elementet i opplegget. På oppgjørstidspunktet i januar/februar 1991 hensyntas A og Johs. A. Jacobsen sine aksjeinnskudd. Det er bl.a forutsatt i PM av 12. november 1987 utarbeidet av advokat Elgan. Det er etter omstendighetene tale om bagatellmessige beløp, men forutsetningen viser at forhåndsavtalen vedrørende pris sto sentralt. Etter lagmannsrettens syn var det avgjørende for A at det ble inngått en ubetinget forhåndsavtale om prisen på aksjene. Det viser seg da også senere under reforhandlingen som resulterte i en tilsvarende forhåndsavtale, riktig nok med et nedjustert vederlag.

Lagmannsretten finner det klart at A i 1987 ikke ville ha akseptert å løse AS Investa fra den forpliktelse som fremgår av aksjonæravtalen av 17. desember 1987 pkt. 2. Lagmannsretten legger således til grunn at et eventuelt råd fra advokatenes side om å foreta en reell frafallelse av det ubetingede krav på oppgjør med bestemt beløp, ikke ville ha blitt fulgt og at et slikt råd således ikke ville hindret gjennomføringen av opplegget. Den alternative handling fra advokatenes side ville ikke ha vært effektiv. Forutsetningene for å pålegge erstatningsplikt etter skyldregelen foreligger derfor ikke og lagmannsretten mener således at det ikke foreligger ansvarsgrunnlag.

Lagmannsretten har ved bevisvurderingen i anledning ovennevnte, foruten innholdet i aksjonæravtalen særlig lagt vekt på øvrige utkast og skriv knyttet til den, den tidsmessige og saklige sammenheng med salgs- og aksjonæravtalen i anledning EP-forholdet og på As forklaring for lagmannsretten.

Under henvisning til de grunner som er funnet avgjørende vedrørende spørsmålet om ansvarsgrunnlag, mener lagmannsretten at det uansett ikke foreligger årsakssammenheng mellom advokatenes handlinger eller unnlatelser og det tap som kreves erstattet.

Det er etter dette unødvendig for lagmannsretten å foreta en vurdering av de øvrige synspunkter som er gjort gjeldende fra A s side vedrørende hva advokatene skulle ha sørget for for å oppnå skattefrihet eller redusert skatt.

Lagmannsretten peker for øvrig på at en del taler for at skatteplikt oppsto allerede ved etableringen av prinsippavtalen 26. oktober 1987 slik at advokatenes bistand uansett ikke hadde noen avgjørende betydning. Med det syn lagmannsretten har gitt uttrykk for over, er det unødvendig å ta endelig stilling til de spørsmål som reiser seg i denne forbindelse.

En vesentlig del av bevisførselen for lagmannsretten knyttet seg til håndteringen av forholdet til Bergen ligningskontor høsten 1992. As anførsler er blant annet basert på at han ikke var klar over at han hadde plikt til å gi korrekte og fullstendige opplysninger til ligningskontoret og at han var ukjent med at han kunne pådra seg straffansvar dersom han ikke overholdt sine plikter. De involverte advokater er til dels sterkt kritisert for ikke å ha gitt informasjon som nevnt og for sin bistand overfor ligningskontoret.

A hadde selv deltatt i alle sammenhenger og hadde full innsikt i sakens faktum. Av særlig viktighet er det at A var fullt innforstått med at avtalen av 17. desember 1987 ikke kunne anses bortfalt og at han hadde gjennomført en reforhandling knyttet til samme i april 1990 som ledet til at

avtalen ble gitt ny utforming i et dokument datert 24. april 1990. A var som følge av forannevnte blant annet klar over at prisen pr. aksje for Johs. A. Jacobsen sitt vedkommende fortsatt fulgte av avtalen fra 1987 sammenholdt med avtalen fra 1990. Til tross for forannevnte hadde A 11. desember 1990 tilskrevet AS Investa og sagt seg interessert i å selge sin aksjepost, noe han nevnte dato begrunnet med « slik selskapets status har utviklet seg ». Det var ikke riktig at A på nevnte tidspunkt plutselig var interessert i å selge aksjene, og det var heller ikke riktig at interessen hadde sin bakgrunn i utviklingen i selskapets status. A var fullt innforstått med dokumentets sterkt misvisende innhold. Til tross for dette opplyste han overfor de involverte advokater at forannevnte var grunnlaget for aksjesalget. Han opplyste at avtalen fra 1987 var bortfalt og ga ikke opplysninger om den reforhandlede avtale fra 1990. Han informerte heller ikke advokatene om at prisfastsettelsen for Johs. A. Jacobsen sine aksjer fortsatt var i tråd med avtalen fra 1987. Det ble på et sent tidspunkt oppdaget av en av de involverte advokater. A deltok i en prosess hvor det ble formidlet en rekke dokumenter og mer eller mindre misvisende opplysninger til advokatfirmaet.

A må ha vært klar over at de involverte advokater ikke ville kunne gi fullstendige og korrekte opplysninger til ligningskontoret. Advokatene hadde grunn til å forvente at A ga en fullstendig og sannferdig fremstilling overfor dem og A kan kritiseres å ha unnlatt dette. Noe grunnlag for den kritikk A har rettet mot advokatene knyttet til håndteringen høsten 1992 er det ikke.

Det er også grunn til å peke på at A 17. desember 1992, og således på et tidspunkt hvor han over tid hadde hatt sterk fokus på ligningsmyndighetenes krav på å få korrekte og fullstendige opplysninger og det straffansvar som er knyttet til dette, forsettlig ga ligningskontoret uriktige og ufullstendige opplysninger vedrørende EP-forholdet.

Under henvisning til lagmannsrettens syn vedrørende ansvarsgrunnlag og årsakssammenheng og til As subjektive forhold, slik det er beskrevet over, finner lagmannsretten ikke grunnlag for å velte ansvaret for hele eller deler av tilleggsskatten over på andre.

De krav A har fremmet i anledning Storetvedt-forholdet kan etter dette ikke føre frem. Byrettens dom blir således å stadfeste også på dette punkt.

Anken har ikke ført frem og A og B bør i overensstemmelse med hovedregelen i tvistemålsloven § 180 tilpliktes å erstatte ankemotpartenes saksomkostninger. Saken har ikke budt på tvil, og det foreligger heller ikke andre omstendigheter som kan begrunne opphevelse av saksomkostningsansvaret, eventuelt en del av det. Det forlikstilbud A fremsatte i tilknytning til

EP-forholdet kan ikke begrunne en annen løsning. B har kun påanket den del av saken som gjelder henne, nemlig EP-forholdet. Lagmannsretten legger til grunn at halvparten av salærkravet knytter seg til EP-forholdet og at B kun bør pålegges ansvar for den delen. Det legges i denne forbindelse til grunn at øvrige utgifter ville påløpt uavhengig av Bs stilling. Lagmannsretten finner grunn til å korrigere byrettens saksomkostningsavgjørelse tilsvarende. A må for sitt vedkommende idømmes ansvar for de samlede saksomkostninger. Lagmannsretten har mottatt omkostningsoppgave hvor omkostningene er oppgitt til kr 258.853, hvorav kr 240.000 er salær. Oppgaven er sendt advokat Danielsen og lagmannsretten har ikke mottatt bemerkninger derfra. Det nevnes at det saksomkostningskrav advokat Danielsen har fremsatt på vegne av A og B er vesentlig høyere og at det også gjelder den delen som refererer seg til salær. Lagmannsretten mener ankemotpartenes saksomkostningskrav avspeiler det arbeid som har vært nødvendig for å få saken betryggende utført og omkostningsoppgaven godtas.

Dommen er enstemmig.

Domsslutning:

- 1. Byrettens dom stadfestes forsåvidt angår domsslutningen pkt. 1-4.*
- 2. Byrettens dom stadfestes forsåvidt angår domsslutningen pkt. 5, dog slik at B kun er solidarisk ansvarlig for kr 120.000 - kronerettihundreogtyvetusen - av det samlede saksomkostningsansvar idømt av byretten.*
- 3. Innen 2 - to - uker betaler A kr 258.853 - kronertohundreogfemtiåttetusenåttehundreogfemtitre*

-, hvorav B er solidarisk ansvarlig for kr 120.000 - kroner etthundreogtyvetusen - med tillegg av 12 - tolv - % rente fra forfall til betaling skjer til Greve, Greve, Greve & Lorentzen ANS, Thommessen Kreftling Greve Lund AS, Øystein Elgan og Svein Olav Haugland til dekning av saksomkostninger for lagmannsretten.

Sist oppdatert 17. februar 2009