

HR-2000-1203 - Rt-2001-1702 (310-2001)

INSTANS:	Høyesterett - Dom.
DATO:	2001-12-20
DOKNR/PUBLISERT:	HR-2000-1203 - Rt-2001-1702 (310-2001)
STIKKORD:	Advokatrett. Erstatningsrett. Erstatning for rådgivning.
SAMMENDRAG:	Saken gjaldt en advokats erstatningsansvar for rådgivning i forbindelse med en skattemotivert investering. Høyesterett fant advokaten ansvarlig for tap i forbindelse med skatterådet, men ikke i forbindelse med investeringsrådet. Høyesterett kom imidlertid, i motsetning til de tidligere rettsinstanser, enstemmig til at kravet var foreldet.
SAKSGANG:	Asker og Bærum herrredsrett Nr 96-02084 A - Borgarting lagmannsrett LB-1999-25 A/02 og LB-1999-26 A/02 - Høyesterett HR-2000-1203, sivil sak, anke.
PARTER:	I. Odd Erik Haakonsen (advokat Per Danielsen) mot Myhre Heis & Elektro AS (advokat Anders Chr. S. Ryssdal). II. Myhre Heis & Elektro AS (advokat Anders Chr. S. Ryssdal) mot Odd Erik Haakonsen (advokat Per Danielsen).
FORFATTER:	Stabel, Aarbakke, Rieber-Mohn, Skoghøy, Gussgard.

Dommer **Stabel**: Saken gjelder spørsmål om en advokats erstatningsansvar for rådgivning i forbindelse med en skattemotivert investering.

Gunnar Myhre AS, nå Myhre Heis & Elektro AS, er et elektrisk installasjonsfirma som ble startet av Gunnar Myhre i 1979 og omgjort til aksjeselskap i 1984. Våren 1990 ble selskapsstrukturen endret, blant annet fordi Gunnar Myhre personlig ville trekke seg ut av driften. Det ble opprettet et driftsselskap, som etter hvert fikk navnet Gunnar Myhre AS, der også sentrale ansatte ble aksjonærer. Det gamle selskapet, som var eiet av Gunnar Myhre alene, og som beholdt oppsparte verdier, fikk navnet Myhre Invest AS. Omstruktureringen reiste en del skattespørsmål. Med sikte på å få redusert skattebelastningen, oppsøkte Gunnar Myhre advokat Odd Erik Haakonsen, som er forretningsadvokat med særlig kompetanse innen skatterett og selskapsrett. Etter råd fra Haakonsen investerte Myhre Invest ca 1,5 millioner kroner i kommandittselskapet KS Planter, en investering som ikke angår denne sak.

Videre ble det, også etter råd fra Haakonsen, opprettet et nytt aksjeselskap, Myhre Holding AS, som i sin helhet var eiet av Gunnar Myhre og som, med et mindre unntak, overtok aksjene i de øvrige aksjeselskapene. For det gjenværende investeringsbehovet foreslo Haakonsen at Myhre Holding AS skulle tegne seg for en 3% andel i KS Ferncliff, et prosjekt utviklet av rederiet Fearnley & Eger AS. Haakonsen hadde for en del klienter fått til en avtale med rederiet om en salgsopsjon for investor som innebar rett til å selge andelen tilbake til rederiet etter få måneder, til en på forhånd fastsatt pris.

Ifølge Haakonsen ville kjøp av en 3% andel i KS Ferncliff, med en innbetaling på 1.050.000 kroner og et ansvar på totalt 2.100.000 kroner, gi en

Side 1703

skattereduksjon for Myhre Holding AS på 1.422.000 kroner, etter de dagjeldende skatteregler for kommandittister.

Gunnar Myhre fulgte rådet. Fearnley & Eger ga en salgsopsjon med en pris på 1.014.000 kroner, med regnskapsmessig virkning pr. 1. januar 1991 og oppgjør pr. 19. juni 1991. Fristen for å gjøre opsjonen gjeldende ble satt til 1. mai 1991.

Haakonsen mottok i henhold til en tidligere avtale med rederiet, 8.300 kroner for hver andel han

formidlet solgt. Det er omstridt i saken om Gunnar Myhre kjente til provisjonsordningen. Myhre Holding AS gjorde opsjonen gjeldende 12. april 1991, men rederiet, som da var i alvorlige økonomiske vanskeligheter, oppfylte ikke sin forpliktelse. Det ble åpnet gjeldsforhandling i rederiet 7. mai 1991 og konkurs 16. september samme år. Den resterende del av kommandittkapitalen ble innbetalt i tiden mars 1992 til mars 1993.

I selvangivelsen for 1990 krevde holdingselskapet fradrag blant annet for avskrivninger i KS Ferncliff, men gjorde ikke særskilt oppmerksom på opsjonserklæringen, som etter ønske fra Haakonsen lå i depot hos ham. Oslo likningskontor ble oppmerksom på salgsoptionene under ligningsbehandlingen, og varslet endringsvedtak i brev 24. juli 1991. Ved ligningen ble holdingselskapet ikke ansett som eier i relasjon til skattereglene, og kontantvederlaget ble ansett som et ordinært lån. Inntektsfradrag ble nektet. Ligningskontoret forela saken for ligningsnemnda for vurdering av tilleggsskatt. Ved brev 28. september 1991 ble Myhre meddelt at ligningsnemnda opprettholdt vedtaket og ila 30% tilleggsskatt. Myhre påklaget vedtaket.

Ligningsnemnda behandlet saken på nytt, og kom 9. februar 1994 til samme resultat som under den ordinære ligning. Vedtaket ble opprettholdt i overligningsnemnda i vedtak meddelt i brev 26. april 1996, og tilleggsskatten ble fastholdt. Myhre Holding AS tok ut stevning mot staten 28. august 1996 med påstand om opphevelse av ligningen. Saken ble, med unntak av et spørsmål som ikke angår denne sak, ikke sluttført separat, men fikk sin løsning i en parallell sak fra en annen Ferncliff-kommandittist ved Høyesteretts dom 30. januar 1998, inntatt i Rt-1998-46 (Scott Management-dommen). I motsetning til ligningsmyndighetene og de tidligere instanser kom Høyesterett til at Scott Management var eier av andelene. Fradrag for avskrivninger ble likevel nektet etter skatteloven § 44 første ledd bokstav c sammenholdt med innledningen, fordi det på grunn av opsjonen ikke forelå noen oppoffrelse på eierens hånd.

Ved stevning til Asker og Bærum herredsrett 7. oktober 1996 reiste Gunnar Myhre AS, som da ved fusjon hadde overtatt Myhre Holding AS, erstatningssak mot advokat Haakonsen. Saken ble anlagt som et fastsettelsessøksmål etter tvistemålsloven § 54. Under hovedforhandlingen ble det nedlagt påstand om at Haakonsen skulle kjennes erstatningsansvarlig for « det tap Gunnar Myhre AS er pådratt ved å følge adv. Haakonsens råd om å investere i KS Ferncliff høsten 1990 ».

Herredsretten avsa 19. september 1998 dom med slik domsslutning:

- « 1. Advokat Odd Erik Haakonsen er erstatningsansvarlig for det tap Gunnar Myhre AS er pådratt i forbindelse med den likningsmessige behandling ved å følge adv. Haakonsens råd om å investere i KS Ferncliff høsten 1990.

Side 1704

2. Advokat Odd Erik Haakonsen dømmes til å betale sakens omkostninger til Gunnar Myhre AS med kr 189.625,- - etthundreogåttinitusensekshundreogtjuefemkroner - med tillegg av 12% rente p a regnet fra 14 dager etter dommens forkynnelse og frem til betaling finner sted. »

Herredsretten fant ikke at Haakonsen var erstatningsansvarlig for det forretningsmessige tap ved at investeringen i KS Ferncliff på det nærmeste gikk tapt, bare for det skattemessige. Begge parter anket til Borgarting lagmannsrett, som 30. juni 2000 avsa dom med slik domsslutning:

- « 1. Odd Erik Haakonsen kjennes erstatningsansvarlig for det tap Myhre Heis & Elektro AS er pådratt ved å følge Haakonsens råd om å investere i KS Ferncliff høsten 1990, og dette erstatningsansvar omfatter følgende tapsposter, herunder rentetap av disse:

- 1.1. den skatteulempe som Myhre Heis & Elektro AS ble pådratt ved at fradrag ved ligningen på grunnlag av deltagelse i KS Ferncliff for ligningsåret 1990 ble nektet,
- 1.2. den tilleggsskatt som Myhre Heis & Elektro AS ble ilagt for ligningsåret 1990,
- 1.3. de utgifter Myhre Heis & Elektro AS ble pådratt til advokatbistand m.v. for å ivareta sine interesser som skattyter ved administrativ og rettslig prøving av ligningsvedtakene for ligningsåret 1990.

2. Odd Erik Haakonsen frifinnes for øvrig.
3. Hver av partene bærer sine omkostninger for behandlingen i herredsretten.
4. For lagmannsretten betaler Odd Erik Haakonsen til Myhre Heis & Elektro AS 197.695 - etthundreogførtisv tusensekshundreogfem - kroner innen to uker fra forkynnelsen med tillegg av 12 - tolv - prosent årlig rente fra forfall til betaling skjer.
5. For lagmannsretten betaler Myhre Heis & Elektro AS til Odd Erik Haakonsen 148.605 - etthundreogførtiåttetusensekshundreogfem - kroner innen to uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av 12 - tolv - prosent årlig rente fra forfall til betaling skjer. »

Under lagmannsrettsbehandlingen hadde Gunnar Myhre AS skiftet navn til Myhre Heis & Elektro AS.

Lagmannsretten var enig med herredsretten i at Haakonsen ikke var erstatningsansvarlig for det tap som var lidet ved at investeringen i KS Ferncliff gikk tapt, og i at han var erstatningsansvarlig for tap som fulgte av skatterådet. Dommen ble avsagt under dissens på ett punkt. En dommer stemte for at Haakonsen skulle frifinnes for tapet som er omtalt i domsslutningens punkt 1.1, idet en korrekt ligning ikke kan anses som et erstatningsrettslig vernet tap. Mindretallet la her til grunn at uten skatterådet fra Haakonsen, ville Myhre ha betalt sin skatt. Flertallet kom til at det hørte under erstatningsutmålingen å ta stilling til anførselen fra Haakonsen om at det ikke forelå noe alternativ til å redusere skatteplikten for 1990.

Begge parter har anket dommen inn for Høyesterett. Advokat Haakonsen har anket over lagmannsrettens rettsanvendelse, når den er kommet til at hans skatterådgivning var erstatningsbetingende. Myhre har anket over bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen for så vidt lagmannsretten har frifunnet Haakonsen for kravet om erstatning for investeringstapet. For Høyesterett foreligger enkelte nye dokumenter, forklaringer fra en rekke vitner

Side 1705

og fra advokat Haakonsen og Gunnar Myhre som partsrepresentant. Saken står i det vesentlige i samme stilling som for lagmannsretten. Om partenes anførsler for de tidligere instanser vises til dommene.

Odd Erik Haakonsen har i korte trekk gjort gjeldende:

Saken har sin bakgrunn i selskapsrettslige disposisjoner i Myhre-gruppen som var foretatt allerede våren 1990, altså før han som advokat kom inn i bildet. Myhre ønsket råd om hvordan verdier som var overført til Myhre Invest AS, kunne unngå beskatning, og ble orientert om muligheten for å investere i kommandittselskaper, med de muligheter for avskrivninger dette den gang medførte. Etter investeringen i KS Planter var det fortsatt vel halvannen million kroner igjen som Myhre ønsket å unngå beskatning av, og disse midlene ønsket han hvis mulig å investere kortsiktig, slik at han kunne få dem ut til egen disposisjon.

Haakonsen gjorde ham da oppmerksom på prosjektet KS Ferncliff, et prosjekt han selv hadde arbeidet med og anbefalt overfor flere klienter. Det var inngått avtale med Fearnley & Eger, i hvert fall for en del klienter, om salgsopsjon med rett for investor til å selge tilbake til fastsatt pris allerede etter få måneder. Slik den alminnelige oppfatning av fradragsreglene var den gangen, var dette ikke til hinder for skattemessig fradrag. Som følge av provisjonsordningen med Fearnley & Eger, slapp Myhre å betale formidlingsgebyr. Myhre ble muntlig gjort kjent med agentprovisjonen, og ble bare fakturert for 13.500 kroner, som også omfattet det selskapsrettslige arbeidet. Myhre måtte, gjennom tidligere investeringer, være vel kjent med at slike formidlinger ikke er vederlagsfrie.

Rådgivningen til Myhre hadde flere elementer, der også selskapsrettslige aspekter var inne. Det notatet han på Myhres forespørsel skrev 23. november 1990, var ingen juridisk betenkning om de skatterettslige spørsmål, men nærmest en beskrivelse av den anbefalte fremgangsmåte. Han oppfattet det slik at Myhre på forhånd hadde bestemt seg for å investere i KS Ferncliff. Han hadde ingen foranledning til å problematisere dette ytterligere ved å nyansere sitt råd eller ta forbehold. Det må være adgang til å gi klare råd om gjeldende rett, så lenge denne oppfattes som sikker.

Det var høsten 1990 ingen som helst grunn til å tvile på at KS-andeler ga fradrag for avskrivninger også der det forelå salgsopsjoner. Dette var den enstemmige oppfatningen i det skatterettslige miljøet, og han hadde rådført seg med flere kolleger. Bakgrunnen var blant annet en etablert ligningspraksis, en praksis som etter hans mening burde vært bindende for Høyesterett. Det bestrides derfor at han handlet uaktsomt ved å anbefale kommandittinvesteringen uten å ta forbehold med hensyn til den skatterettslige posisjon denne ville medføre. At Høyesterett mange år senere, i Scott Management-dommen, kom til et annet resultat, kan ikke endre dette. Han var oppmerksom på det gjennomskjæringssynspunkt som ligningsmyndighetene anvendte, men mente at forholdet ville gå klar av dette. Det samme la Høyesterett til grunn. Høyesteretts avgjørelsesgrunnlag var en helt ny vinkling som ingen hadde kunnet forutse i 1990.

Det erkjennes at det i utgangspunktet gjelder et strengt profesjonsansvar for advokater. Rettspraksis synes likevel å ha lagt til grunn at culpanormen ikke er overtrådt før rådgivningen klart finnes uforsvarlig, jf. blant annet Rt-1994-1430 .

Side 1706

Subsidiært anføres at det ikke foreligger noe erstatningsbetingende tap ved at avskrivningsfradrag ble nektet. Alternativet til å investere i KS Ferncliff ville vært å betale skatten. Noen langsiktig binding var ikke aktuelt. Tilleggsskatten er ikke et tap som Haakonsen kan holdes ansvarlig for. Hans oppdrag som advokat omfattet ikke å medvirke ved selvangivelsen for holdingselskapet. Det er uansett den enkeltes eget ansvar å gi korrekte og fullstendige skatteopplysninger. Selv om saken er anlagt som et fastsettelsessøksmål, må domstolene ta stilling til om det foreligger et erstatningsbetingende tap.

Et eventuelt erstatningsansvar med utgangspunkt i skatterådet er uansett foreldet, jf. foreldelsesloven § 9. Kunnskap om skaden og den ansvarlige hadde Myhre allerede ved ligningskontorets varsel 24. juli 1991 om at selvangivelsen ville bli fraveket. For tilleggsskattens vedkommende startet fristen da den ble meddelt 28. september 1991.

Det foreligger heller ikke ansvarsgrunnlag i forhold til det investeringsrådet Myhre fikk. Rådet gjaldt en skattemessig motivert disposisjon, og den viktigste delen var hvilken type investering som ville gi de ønskede fordeler. Når det gjaldt konkret hvilket selskap det burde investeres i, var Myhre, som selvstendig næringsdrivende med flere tidligere investeringer bak seg, profesjonell på linje med Haakonsen. Han hadde dessuten et styre i ryggen med betydelig kompetanse på området.

Å anbefale en investering i KS Ferncliff, med Fearnley & Eger som komplementar og ansvarlig for gjenkjøpet, var overhodet ikke uforsvarlig. Rederiet var på dette tidspunkt regnet som svært solid, og det var heller intet i offentlig tilgjengelige regnskaper og analyser som skulle tilsi noe annet. Haakonsen opptrådte uavhengig og med klientens interesser for øye. Det kan ikke legges til grunn at Myhre ville avstått fra prosjektet om han hadde visst om provisjonen. Eventuelle undersøkelser fra hans side ville ikke gitt andre opplysninger om Fearnley & Egers soliditet enn det Haakonsen la til grunn.

Også dette kravet er uansett foreldet. Fristen begynte å løpe da gjeldsforhandlingene ble åpnet 7. mai 1991.

Odd Erik Haakonsen har lagt ned slik påstand:

« 1. Odd Erik Haakonsen frifinnes.

2. Myhre Heis & Elektro AS dømmes til å betale Odd Erik Haakonsens saksomkostninger for herredsretten, lagmannsretten og Høyesterett med tillegg for lovens morarente fra forkynnelsen av denne dom, til betaling skjer. »

Myhre Heis & Elektro AS har i korte trekk gjort gjeldende:

Ved vurderingen av saken må det tas utgangspunkt i at det både av hensyn til klientene og advokatstanden er viktig ikke å svekke advokatansvaret. Advokatene er forsikret og lider dermed ikke noe personlig velferdstap ved å bli ilagt ansvar, mens klientene, som er avhengige av å stole på deres råd, kan lide betydelige tap.

Det var advokat Haakonsen selv som tok kontakt med Fearnley & Eger for å få til en salgsopsjon som ville gjøre prosjektet mer attraktivt for klienter. Det var også han som forsikret om at dette ikke ville ha konsekvenser for fradragsretten etter skatteloven, til tross for at rederiet selv tok forbehold på dette punkt. Han ga dermed et feilaktig og klart uaktsomt skatteråd. Scott Management-dommen gjaldt nettopp denne konstruksjonen,

Side 1707

og Høyesterett karakteriserte den som « en form for helgardering på yttergrensen av det akseptable ». Det medfører ikke riktighet at det forelå etablert ligningspraksis som godtok dette. Det skatterettslige miljø var heller ikke så samstemmig som Haakonsen gir inntrykk av.

Det mest graverende er likevel den feilslåtte investering Haakonsen forårsaket, ved at han uaktsomt fortiet sine egne økonomiske interesser i saken. En advokat skal arbeide for klientens sak, uavhengig av egne interesser, jf. de advokatetiske retningslinjer i Regler for god advokatskikk, særlig § 1 og § 6. Som hovedregel må erstatningsansvar pålegges når disse retningslinjer ikke følges. Det er ikke tvilsomt at profesjonsansvaret for advokater også omfatter investeringsråd. Haakonsens oppdrag gjaldt både skatt og investering, og det var han som lanserte ideen om å opprette et holdingselskap, noe som igjen gjorde investeringen i KS Ferncliff aktuell. Han gikk også, både muntlig og skriftlig, god for soliditeten i Fearnley & Eger. Myhre ville aldri gitt seg inn på dette om han hadde visst at det ikke var gitt et uavhengig råd. I det minste ville han da satt i gang egne, uavhengige undersøkelser som kunne brakt rederiets reelle situasjon på det rene.

Kravene er ikke foreldet. Myhre fikk ikke nødvendig kunnskap om skaden som følge av det skatterettslige rådet før holdbarheten var endelig avklart, og i hvert fall ikke før overligningsnemndas avgjørelse forelå. Haakonsen selv og hans daværende advokat nektet å erkjenne ansvar før klagebehandling var gjennomført, og oppfordret også til søksmål for å få opphevet ligningen. Det ville være å sette Myhre i en særdeles uheldig posisjon om han overfor skattemyndighetene skulle prosedere på at hans advokat hadde rett, og samtidig saksøke advokaten for at han tok feil. Etter Myhres mening bør foreldelsesfristen for investeringstapet ha samme utgangspunkt som det skattemessige tapet. For øvrig kunne ikke investeringstapet konstateres før det ble klart at verdiene var tapt.

Lagmannsrettens flertall har korrekt lagt til grunn at det er skadefølgen av en bestemt ansvarsbetingende begivenhet det skal avsies dom for, og at tapsutmålingen skal utstå. Dette må også gjelde dersom et eventuelt tap på enkelte poster skulle finnes å være 0.

Myhre Heis & Elektro AS har nedlagt slik påstand:

« 1. Lagmannsrettens dom 30. juni 2000, domsslutningens pkt. 1, stadfestes med følgende tilføyelse:

Advokat Odd Erik Haakonsen er erstatningsansvarlig for det netto investeringstap som Myhre Heis & Elektro AS er pådratt ved at investeringen i KS Ferncliff gikk tapt, samt rentetap som følge av dette.

2. Herredsrettens dom, domsslutningens pkt. 2, stadfestes med den presisering at de idømte saksomkostninger skal tilfalle Myhre Heis & Elektro AS.

3. Myhre Heis & Elektro AS tilkjennes saksomkostninger for lagmannsrett og Høyesterett med tillegg av 12% rente p.a. regnet fra 14 dager etter dommens forkynnelse og frem til betaling finner sted. »

Mitt syn på saken:

Jeg er kommet til samme resultat som lagmannsretten når det gjelder ansvarsgrunnlaget, men i motsetning til lagmannsretten er jeg kommet til at kravet er foreldet, slik at Haakonsen må frifinnes.

Jeg behandler først spørsmålet om ansvarsgrunnlag for det tapet som

Side 1708

oppsto ved at investeringen i KS Ferncliff i det alt vesentlige gikk tapt. Det er ikke anført at det i seg selv var uaktsomt å tilrå investering i et selskap eiet av Fearnley & Eger. Det som bebreides advokat

Haakonsen, er at han som såkalt syndikeringsagent mottok provisjon for salg av andelene, uten å opplyse om dette til Myhre. Hvorvidt Myhre fikk opplysning om dette, er partene uenige om, og det foreligger ikke særskilt bevismateriale som kan belyse spørsmålet. Både herredsretten og lagmannsretten har, etter umiddelbar bevisføring, lagt til grunn Myhres forklaring om at dette ikke ble opplyst. Jeg kan ikke se at det for Høyesterett er grunnlag for å fravike dette, selv om det må ha fortonet seg påfallende for Myhre at han ikke ble avkrevet noen form for formidlingsvederlag. Ifølge Regler for god advokatskikk § 6 plikter imidlertid en advokat snarest mulig å gjøre sin part kjent med omstendigheter som kan berøre advokatens uavhengige stilling overfor oppdraget, f.eks økonomiske interesser eller særlige forhold til motparten. Det må derfor uansett fastslås at den manglende opplysning var en feil fra Haakonsens side.

Jeg er enig med Myhre i at den yrkesetiske normen er relevant for den erstatningsrettslige aktsomhetsvurderingen, men bemerker at det rimeligvis ikke kan være slik at ethvert normbrudd isolert sett må anses som erstatningsbetingende uaktsomhet. Jeg går ikke nærmere inn på dette, da det etter min vurdering ikke er påvist årsakssammenheng mellom den påståtte uaktsomhet og tapet.

Myhre har gjort gjeldende at dersom han hadde fått kunnskap om provisjonsordningen, ville han ikke investert i KS Ferncliff, og tapet ville vært unngått. Dette finner jeg ikke sannsynliggjort. Investeringen i KS Ferncliff passet hans behov, både med hensyn til skatteutsettelse og for å få frigjort midler. Jeg finner det ikke sannsynliggjort at opplysninger om provisjonen ville ført til at han skrinla prosjektet, i hvert fall ikke uten videre. Ettersom han er betegnet som en forsiktig investor, er det mulig han ville foretatt egne forespørsler med hensyn til soliditeten i rederiet, men disse ville, som jeg kommer til, ikke frembragt noen alarmerende forhold.

Jeg nevner at slik situasjonen var høsten 1990, kunne det vanskelig vært mulig for Haakonsen å forutsi de økonomiske problemer selskapet kom opp i. Ifølge borevisors beretning forelå en verdiberegning fra firma Arthur Andersen & Co. så sent som fra 12. februar 1991, som konkluderte med at selskapet pr. 31. desember 1990 hadde en positiv egenkapital på mellom 600 og 719 millioner kroner. Det er intet grunnlag for å anta at advokat Haakonsen, på grunn av sitt samarbeid med rederiet om salg av andeler i KS Ferncliff, skulle ha større reelt innsyn i disse forholdene enn andre aktører. Jeg konkluderer dermed med at det ikke foreligger grunnlag for erstatning på dette punkt, og jeg går over til å behandle selve skatterådet.

Jeg legger her til grunn at Myhre, da han oppsøkte advokat Haakonsen i september 1990, allerede hadde foretatt en skatteutløsende transaksjon i forbindelse med overføringer mellom det gamle Myhre-selskapet og Myhre Invest, som ga inntekt i størrelsesorden 3,3 millioner kroner. Han tegnet seg, etter råd fra Haakonsen, for andeler i KS Planter for ca 1,5 millioner kroner. Det skatterettslige poeng med å investere i KS-andeler var i første rekke at dette etter datidens lovgivning ga kommandittisten rett til avskrivninger på selskapets driftsmidler.

Side 1709

Det opplegg advokat Haakonsen rådet Gunnar Myhre til å følge, er nedtegnet i et notat datert 23. november 1990 der det blant annet heter:

« Etter det opplyste forventer Myhre Invest A/S et skattepliktig overskudd på ca kr 1.800.000,- etter at det er gjort fradrag for investering i KS Planter. Jeg vil anbefale at Myhre Invest A/S yter et maksimalt konsernbidrag til Myhre Holding A/S, og at Myhre Holding A/S tegner seg for en 3% andel i KS Ferncliff. Dette vil gi et anslått fradrag for 1990 på kr 1.422.000,- som forutsetter en innbetaling på kr 1.050.000,-. Ved konsernbidraget vil Myhre Invest A/S få fradrag for konsernbidraget (bortsett fra den som betinger avsetning til reservefond) slik at skatteplikten i det alt vesentlige flyttes til Myhre Holding A/S som oppnår ovennevnte fradrag.

Ved deltagelsen i KS Ferncliff vil Myhre Holding A/S ha en rett (men ikke plikt) til å selge andeler med oppgjør pr. 1.6.1991 for kr 338.000,- pr. prosent, dvs. kr 1.014.000,-.

For finansiering av andelen i KS Ferncliff bør Myhre Invest A/S yte et lån til Myhre Holding A/S tilsvarende det beløp som skal innbetales, kr 1.050.000,-. Ved ytet konsernbidrag (som vedtas på ordinær generalforsamling for Myhre Invest A/S våren 1991) vil lånet bli

avregnet mot konsernbidraget. Ved en eventuell utøvelse av salgsoptaksjon vil Myhre Holding A/S få tilbakebetalt kr 1.014.000,-. Dette beløpet vil kunne benyttes til utbetaling til Gunnar Myhre i forbindelse med oppgjør av hans aksjer samtidig som han innfrir sin gjeld til Myhre Invest A/S.

Ved ovennevnte disposisjon vil lånet fra Myhre Invest A/S til Myhre Holding A/S ikke være i strid med aksjeloven § 12-10, siste ledd fordi lånet ytes til en investering som foretas av Myhre Holding A/S og ikke til oppgjør av aksjer. »

Det sies her reservasjonsløst at transaksjonen vil gi avskrivningsfradrag for 1990, og det problematiseres ikke omkring salgsoptaksjonen, som nettopp forutsettes utøvet slik at Gunnar Myhre kunne bli betalt for overføringen av sine aksjer til holdingselskapet, noe som var av stor betydning for ham. Jeg legger til grunn at Haakonsen ikke fant grunn til å si noe nærmere om dette, fordi han ikke fant den skatterettslige vurdering tvilsom.

Notatet ble skrevet etter at Gunnar Myhre hadde fremlagt Haakonsens muntlige råd for medlemmer av styret i Myhre Invest AS. Jeg nevner at jeg ikke finner bevist at den tvil Myhre selv og styret har forklart at de følte om de skattemessige virkningene av transaksjonen på grunn av gjenkjøpsavtalen, ble formidlet til Haakonsen med noen klarhet. Som det fremgår, er det selskapsrettslige forhold som er det fremtredende i notatet.

Spørsmålet er så om dette at Haakonsen uttrykte seg reservasjonsløst om de skattemessige forhold vedrørende gjenkjøpsavtalen, må bebreides ham som uaktsomt.

Så lenge en klient ikke direkte etterspør en nærmere utdyping eller ønsker en juridisk betenkning, må en advokat som utgangspunkt kunne gi klare og forbeholdsløse råd på områder der rettstilstanden fremstår som entydig og uomtvistet. Det er også på det rene at det høsten 1990 var en alminnelig oppfatning blant skatterettsjurister, både advokater og personer med tilknytning til ligningsmyndighetene, at gjenkjøpsavtaler ikke hindret fradragsrett. Det er for Høyesterett fremlagt skriftlige

Side 1710

erklæringer fra og bevisopptak av blant annet professor Ole Gjems-Onstad, advokat Kjell Woldseth, advokat Geir Even Asplin, advokat Sverre Koch, advokat Ernst Ravnaas og advokat, tidligere kontorsjef ved Bærum ligningskontor, Johan Severin Seland. Alle gir, på generelt grunnlag, uttrykk for at ensidige opsjoner/salgsoptaksjoner ikke påvirket den skatterettslige vurdering for kommandittister.

Bildet var imidlertid ikke helt entydig. Ole Gjems-Onstad hadde allerede i sin doktoravhandling fra 1984 om avskrivninger, tatt til orde for en annen vurderingsmåte. Selv om han senere har modifisert sitt syn, har han for Høyesterett forklart at kommandittandeler med salgsoptaksjoner ofte ble avertet og var godt kjent. De ble godtatt skattemessig dersom det ikke forelå særlige omstendigheter som skulle tilsi en gjennomskjæring. Som eksempel på dette nevnte han tilbakesalg i løpet av svært kort tid, for eksempel kjøp i desember og salg i januar og til svært gunstig pris. Det går frem av hans forklaring at den alminnelige skatterettslige oppfatning var basert på ligningspraksis og Finansdepartementets dispensasjonspraksis rundt den nå opphevede distriktsskatteloven av 1969. Advokat Sverre Koch har forklart at hans syn var at avskrivningsrett ikke ville foreligge dersom opsjonsavtalen i realiteten var en « forkledd tilbakekjøpsavtale » slik at eierforholdet ikke var reelt. Dersom skattyter allerede på investeringstidspunktet hadde bestemt seg for å benytte salgsoptaksjonen, kunne man risikere å bli vurdert på samme måte. En ekspedisjonssjef i Finansdepartementet som han hadde kontaktet i desember 1990, delte dette syn.

Det må dessuten ha vært kjent at Bærum ligningskontor var utpekt til å ha gjennomskjæringsproblematikk knyttet til kommandittselskaper som særlig satsingsområde, og at spørsmålet knyttet til fradragsmulighetene ble diskutert. Jeg finner også grunn til å anta at Skattedirektoratets melding 5. april 1990 vedrørende gjennomføring av ligningen for 1989, organisering og prioritering, kjøp og salg av selskapsandeler, har vært kjent i det skatterettslige miljøet, selv om den i formen var et internt dokument. Direktoratet gjengir her en anmodning fra Finansdepartementet om at ligningskontorene er særlig oppmerksomme på skattemotivert handel

med driftsmidler, f.eks skip og KS-andeler uten reell overføring av eierposisjon. Som jeg har gjort rede for, var det nettopp på dette grunnlaget Oslo likningskontor tok opp endringssak med Myhre i juli 1991.

Med de usikkerhetsmomenter som tross alt forelå, mener jeg derfor at advokat Haakonsen burde vært noe mindre sikker da han foreslo en skattemotivert disposisjon av denne type for Myhre så sent som i november 1990. Den fremsto som særdeles gunstig, så gunstig at det burde gitt grunnlag for en tanke om at det kanskje ikke var så sikkert at likningsmyndigheter og domstoler ville akseptere den ut fra gjeldende skatterett. Noen domstolsavgjørelse med prejudikatsverdi forelå ikke vedrørende gjenkjøpsavtaler i kommandittforhold. Jeg nevner også at Fearnley & Eger selv tok forbehold om de skatterettslige konsekvensene da opsjonsordningen ble utarbeidet.

I vår sak kommer det inn som et tungtveiende moment at Myhre helt fra start hadde bestemt seg for å bruke salgsopsjonen. Han ønsket kjøpesummen tilbake til holdingselskapet for utbetaling til ham personlig. Det burde ha vakt en viss tvil om dette skatterettslig ville stå seg som en

Side 1711

reell transaksjon. At Høyesterett i Scott Management-dommen ikke bygget på gjennomskjæringssynspunkter, men avgjorde saken ved tolking av avskrivningsreglene, legger jeg ikke vekt på. Jeg nevner at det i denne dommen, Rt-1998-46 på side 55, uttales at det ikke er dokumentert at det skjedde en omlegging av ligningspraksis rundt 1989-90, men at det snarere var slik at man da for alvor ble oppmerksom på vesentlig skattemotiverte investeringer som tiltok i omfang. Høyesterett uttalte dessuten at det dreiet seg om en transaksjon « på yttergrensen av det akseptable ».

Ut fra bevisene i saken finner jeg å kunne legge til grunn at Myhre ikke ville ha gått inn på denne skattemessige disposisjonen dersom usikkerheten hadde vært kjent for ham. Det er omstridt hva han ville gjort i stedet, og om det i det hele foreligger et erstatningsbetingende tap. Med det resultat jeg er kommet til når det gjelder foreldelsesspørsmålet, er det ikke nødvendig for meg å gå nærmere inn på dette. Det er heller ikke nødvendig for meg å gå nærmere inn på ansvarsgrunnlaget for tilleggsskatten.

Jeg tilføyer at det tap det ville vært grunnlag for å erstatte, knytter seg til selve skattesaken og følgene av den. Myhre ville, som jeg har vært inne på, ikke investert i KS Ferncliff dersom den skattemessige usikkerheten hadde vært kjent for ham. Rent faktisk ville han dermed også unngått det senere investeringstapet på disse andelene. Dette investeringstapet kan imidlertid ikke ses som en adekvat skadefølge av det skattemessige rådet.

Det avgjørende spørsmål i saken blir om kravet nå er foreldet.

Dersom det ikke er tale om mislighold av en særskilt avtalt forpliktelse, har det i rettspraksis vært lagt til grunn at rådgivningsansvar reguleres av foreldelsesloven § 9, se Rt-1998-740, jf. Rt-2000-679. Etter § 9 nr. 1 foreldes krav på erstatning tre år « etter den dag da skadelidte fikk eller burde skaffet seg nødvendig kunnskap om skaden og den ansvarlige ». Dette kunnskapskravet gjelder ikke bare skaden og hvem som er ansvarlig, men også det forhold at skadeforvoldelsen kvalifiserer til ansvar. For at foreldelsesfristen skal begynne å løpe, må det faktiske resultat av den skadevoldende handling - « realskaden » - ha inntrådt, og tilstanden må ha manifestert seg på en slik måte at skadelidte objektivt sett har grunnlag for og oppfordring til å fremme erstatningskrav mot den ansvarlige, jf. Nygaard: Skade og ansvar, 5. utg. (2000), side 413 ff. med henvisninger til rettspraksis. Av høyesterettspraksis fra de senere år kan blant annet nevnes avgjørelsene i Rt-1998-587, Rt-1996-1134 og Rt-1992-603.

Både lagmannsretten og, med et visst forbehold, herredsretten, har kommet til at foreldelsesfristen ikke kunne begynne å løpe før overligningsnemndas avgjørelse, meddelt i brev 26. april 1996, forelå. Jeg er, under en viss tvil, kommet til at dette ikke kan være korrekt.

Det faktiske resultat av advokat Haakonsens rådgivning inntrådte da Myhre Holding AS ved den ordinære ligning for inntektsåret 1990 - i samsvar med varsel i brev 24. juli 1991 fra ligningskontoret - ble nektet fradragsrett for avskrivninger og ilagt 30% tilleggsskatt. Vedtaket om tilleggsskatt ble meddelt Myhre Holding AS i brev 28. september 1991. Etter min oppfatning hadde Myhre Holding

AS fra den dag selskapet mottok dette vedtaket, tilstrekkelig kunnskap både om skaden, den

Side 1712

ansvarlige og ansvarsgrunnlaget til at det kunne fremme erstatningskrav. Etter skattebetalingsloven § 30 var dessuten Myhre allerede fra dette tidspunkt forpliktet til å betale både skatten og tilleggsskatten. Det at Myhre Holding AS ikke godtok ligningen, men valgte å påklage denne, kan ikke forskyve utgangspunktet for foreldelsesfristen. Som Høyesterett har fremholdt i Rt-1960-748, er det ikke noe vilkår for at foreldelsesfristen for erstatningskrav skal begynne å løpe, at det « foreligger viten om at et erstatningskrav vil føre frem ». Det er « tilstrekkelig at skadelidte sitter inne med slike opplysninger at han - tross uvisshet om hvilket utfall et søksmål vil få - har rimelig grunn til å få ansvarsforholdet prøvet av domstolene ».

Etter dette må foreldelsesfristen for det erstatningsansvar som advokat Haakonsen pådro seg ved uten forbehold å opplyse at Myhre Holding AS hadde fradragsrett for avskrivninger på kommandittselskapets driftsmidler, begynne å løpe fra den dag selskapet mottok ligningskontorets brev av 28. september 1991. Stevning ble ikke tatt ut før 7. oktober 1996. Kravet er derfor foreldet.

I det erstatningskrav som Myhre Holding AS - nå Myhre Heis & Elektro AS - har fremsatt, og som lagmannsretten har avsagt dom for, inngår blant annet erstatning for « utgifter ... til advokatbistand m.v. for å ivareta sine interesser som skattyter ved administrativ og rettslig prøving av ligningsvedtakene for ligningsåret 1990 ». Dette må anses som utgifter som Myhre Holding AS har pådratt seg i et forsøk på å forhindre eller begrense skaden. Selv om utgiftene er pådratt etter at resultatet av ligningen for 1990 forelå, kan det etter min mening ikke løpe noen særskilt foreldelsesfrist for erstatning for dem. Foreldelsesfristen for ansvar for utgifter som er pådratt for å forhindre eller begrense et erstatningsmessig tap, må løpe fra samme dag som foreldelsesfristen for det tap som søkes forhindret eller begrenset.

Advokat Haakonsen må etter dette frifinnes.

Etter det resultat jeg er kommet til, har advokat Haakonsen fått fullt medhold. Da spørsmålet om fra hvilket tidspunkt foreldelse av erstatningsansvar for uaktsom skatterådgivning begynner å løpe, reiser prinsipielle rettsspørsmål som ikke tidligere har vært forelagt for Høyesterett, finner jeg at hver av partene bør bære sine omkostninger for alle instanser. Jeg viser til tvistemålsloven § 180 annet ledd jf. § 172 annet ledd.

Jeg stemmer for denne dom:

1. Odd Erik Haakonsen frifinnes.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen instans.

Dommer **Aarbakke**: Som førstvoterende er jeg kommet til at Odd Erik Haakonsen må frifinnes. Jeg bygger resultatet på foreldelse, både når det gjelder påstanden om ansvar for investeringstap og når det gjelder påstanden om ansvar for tap ved skatterådgivning. Jeg tar ikke standpunkt til om det er foreldelsesloven § 3 nr. 2 eller foreldelsesloven § 9 som får anvendelse, idet jeg ser det slik at foreldelse foreligger etter begge bestemmelser.

Lagmannsrettens saksomkostningsavgjørelse bør bli stående i saken

Side 1713

om investeringstap, men Haakonsen må tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett, jf. tvistemålsloven § 180 annet ledd jf. § 172 første ledd. I saken om tap ved skatterådgivning bør lagmannsrettens saksomkostningsavgjørelse vedrørende herredsrettsbehandlingen bli stående. For lagmannsretten og Høyesterett må Haakonsen tilkjennes saksomkostninger også i denne del av saken, jf. de nevnte lovbestemmelser.

Dommer **Rieber-Mohn**: Jeg er enig med førstvoterende i resultatet og i det vesentlige i begrunnelsen for ansvarsspørsmålene, men som dommer Aarbakke finner jeg ikke grunn til å ta stilling til om foreldelsen her bør forankres i foreldelseslovens § 3 nr. 2 eller § 9.

Dommer **Skoghøy**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer

Stabel.

Dommer **Gussgard:** Likeså.

Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

dom:

- 1. Odd Erik Haakonsen frifinnes.*
 - 2. Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen instans.*
-

Sist oppdatert 1. april 2009