

## Rådgivning og annen bistand innenfor skatte- og avgiftsretten:

# Revisors ansvar for feil

Artikkelen er forfattet av:



Advokat (H)  
Erik v. Hirsch  
Advokatfirmaet Wiersholm



Advokat  
Tone Kaarbø  
Advokatfirmaet Wiersholm

Mange erstatnings saker mot revisor skyldes at en revisorklient (person eller selskap) har fått seg en skattemessig kalddusj i form av skatt og tilleggsskatt for antatt skattefrie disposisjoner der revisor har vært involvert på en eller annen måte.

Det har de senere årene vært et økende antall saker mot advokater og revisorer med krav om erstatning for mangelfull eller feilaktig rådgivning, særlig innenfor skatte- og avgiftsområdet.

Det er ofte snakk om store beløp med tilsvarende høye erstatningskrav. I noen tilfeller har det fra klientens side vært anført at revisor har misforstått rettsregler (rettsvillfarelse), mens det i andre tilfeller har dreid seg om feil begått ved utfylling av ligningsoppgaver eller for sent levert selvangivelse.

Vi har i tidligere artikler i Revisjon og Regnskap redegjort for enkelte revisoransvarssaker innenfor skatte- og avgiftsområdet, se artikler i Revisjon og Regnskap 4–2006 (om rådgivningsansvar generelt, og for skatte- og avgiftsrådgivning spesielt), og Revisjon og Regnskap 3–2014 (om tilleggsskatt i revisoransvarssaker).<sup>1</sup>

I denne artikkelen vil vi gjennomgå nyere rettspraksis på området og samtidig redegjøre litt for andre aktuelle saker som vi er blitt kjent med i vår praksis.

Avslutningsvis kommer vi med noen tips og anbefalinger til revisor for å forebygge erstatningskrav på dette området.

### Rettslig utgangspunkt og vilkår for erstatningsansvar

Lovgrunnlaget for revisors erstatningsansvar for feil ved skatterådgivning og annen skattemessig bistand er revisorloven § 8–1 som lyder slik:

«Revisor plikter å erstatte skade som denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag.

Et revisjonsselskap er solidarisk ansvarlig med en revisor som har utført oppdraget på dets vegne.»

Erstatningsansvaret for revisor er knyttet til skade voldt under «*utførelsen av sitt oppdrag.*» Erstatningsansvaret i revisorloven § 8–1 omfatter ethvert oppdrag – også ethvert rådgivningsoppdrag revisor utfører i tilknytning til et revisjonsoppdrag, noe som er svært vanlig. Av Innst.O.nr. 25 (1998–99) s. 62, første spalte følger:

«Erstatningsansvaret for revisor er imidlertid ikke begrenset til oppdrag som gjelder lovpliktig revisjon. Departementet foreslår en endring i gjeldende rett på dette punktet ved at solidaransvaret foreslås gjort generelt ved all virksomhet revisjonsselskapet utfører.»

Utfører revisor et rådgivningsoppdrag løst fra et revisjonsoppdrag, gjelder et tilsvarende erstatningsansvar som nedfelt i revisorloven § 8–1. Hvorvidt erstatningsansvaret da forankres i revisorloven § 8–1 eller i den ulovfestede uaktsomhetsregel for profesjonsutøvere, spiller i praksis ingen rolle da erstatningsvilkårene er de samme.

Tre vilkår må være til stede for at revisor kan bli erstatningsansvarlig for rådgivningsfeil:

1. Det må foreligge et ansvarsgrunnlag (forsettlig eller uaktsom rådgivning).
2. Det må foreligge et økonomisk tap.
3. Det må være adekvat årsakssammenheng mellom revisors uaktsomme rådgivning og tapet.

Når revisor utfører rådgivningstjenester for sin klient, stilles det høye krav til den akt-somhet revisor må utvise for ikke å komme i ansvar. I en høyesterettsdom inntatt i Rt. 2002 side 286 i forbindelse med feilaktig rådgivning fra et revisjonsselskap, bemerket Høyesterett at vi befinner oss på et fagområde hvor det stilles høye kvalitetskrav til den tjenesteytingen som gis av revisor og hvor det må gjelde et strengt profesjonsansvar.

I denne dommen, som er nærmere gjennomgått i Revisjon og Regnskap 4–2006 s. 41–42, kom Høyesterett enstemmig til at et revisjonsfirma ble erstatningsansvarlig for et tap klienten hadde pådratt seg ved manglende oppregulering av kostpris på sine aksjer i forbindelse med skattereformen av 1992. Revisor hadde anvendt de gjeldende bestemmelsene feil og oversittet fristen for å søke om oppregulering av kostpris på aksjene.

Høyesterettsdommen illustrerer på en utmerket måte at i de tilfellene der skattelovgivning har anvisning på bestemte fremgangsmåter for å oppnå skattefordeler eller skatteposisjoner, som oppregulering av kostpris på aksjer eller skattefrihet ved fusjoner eller fisjoner, og dette slår feil fordi revisor som rådgir klienten misforstår regelverket og trår feil, vil et erstatningsansvar i praksis være uunngåelig.

At det gjelder et strengt profesjonsansvar for revisors rådgivningstjenester er et viktig utgangspunkt når man skal fastlegge akt-somhetsnormen på dette området. Kjer-neren i culperegelen (skyldregelen) er om revisor kan bebreides for sin feilaktige rådgivning som har påført klienten tap og

<sup>1</sup> Se også Strandenæs i Revisjon og Regnskap 8–2014.

hvorvidt revisor kunne og burde ha handlet annerledes. Imidlertid må Høyesteretts presisering av det strenge profesjonsansvaret i Rt. 2003 s. 696 (Ivaran-dommen) også gjelde ved culpabedømmelsen av revisors rådgivningstjenester:

«... det (er) likevel rom for en viss kritikkverdigg atferd før det blir tale om erstatningsbetingende uaktsomhet.»

Hva som skal til for at revisors rådgivning eller annen skattemessig bistand anses uaktsom, er det vanskelig å si noe generelt om. Det finnes ingen nærmere holdpunkter om dette i revisorloven eller dens forarbeider. Det finnes heller ingen rettslig standard «god rådgivningsskikk» tilsvarende standarden «god revisjonsskikk» for den lovpliktige revisjonen. Det blir her som ellers i erstatningsretten rettspraksis som blir den viktigste rettskilde og veileder for hva som ligger i uaktsomhetsbegrepet. Gjennomgangen av rettspraksis om revisors ansvar for rådgivningstjenester og annen skattemessig bistand innenfor skatte- og avgiftsområdet blir derfor svært viktig.

## Rettspraksis etter 2006

Antall erstatningssaker på grunn av påstått uriktig skatte- og avgiftsrådgivning har de senere årene økt ganske sterkt. Dette skyldes flere forhold. Det er nok blitt en høyere bevissthet om rådgivernes (revisorenes) ansvarsforsikringer og følgelig mulig forsikringsdekning fra revisor. Videre er det ikke til å stikke under en stol at regelverket

som gjelder skatt og avgift, er komplekst med stadige regelendringer, og kan være vanskelig å forstå for skattyter. I Notar-dommen fra Oslo tingrett (omtalt i RR nr. 4/2006) karakteriserte dommeren skatteretten som et «minefelt» for revisorer. Dette skaper behov for ekstra årvåkenhet for rådgivere. I forbindelse med innføring av skattereformen 2004–2006 ble det gjort mange tilpasninger med tanke på skat-teoptimalisering, med de «fallgruver» for å trå feil som dette innebærer. Dernest har skatteetaten fra 2008 organisert seg i tverrfaglige miljøer som har spesialisert seg på områder innen skatteretten der det erfaringsmessig gjøres mye feil, og der det er utsikter til høyt proveny for staten. Dette gjelder for eksempel selskapsdannelse, fusjoner og fisjoner, finansproblematikk, aksjerelaterte forhold etc. Dette har i de senere årene i flere saker ført til etterligninger med betydelige skattebeløp, og i kjølvannet av dette ansvarssaker mot revisorer. Vi antar at skatteetatens «vellykkede» erfaringer fra dette området tilsier at det i fremtiden ikke blir noe mindre aktivitet på disse og andre områder, noe revisorer og andre rådgivere bør være oppmerksomme på.

Nedenfor vil vi gjennomgå enkelte typetilfeller som har gått igjen i rettspraksis og der revisorer og til dels advokater er blitt stilt til ansvar, selv om revisor i en del tilfeller går fri. De typetilfellene vi særlig har merket oss er følgende:

- Merverdiavgift – frivillig registrering

- Mangelfull due diligence ved oppkjøp av selskaper
- Bistand med levering av ligningsopp-gaver – for sent leverte oppgaver
- Fusjoner-fisjoner
- Overgangsregel E til skatteloven § 2–38
- Formelle og materielle feil i ligningsopp-gaver
- Kapitalforhøyelser
- Kapitalnedsettelse
- Avskjæring/bortfall av skatteposisjoner
- Transocean-sakene

Vi går ikke god for at vi har fått med oss alle relevante dommer på dette området, ettersom ikke alle dommer er allment tilgjengelige. Vi gjennomgår først dommer om merverdiavgift, deretter dommene om skatt.

## Nærmere om de enkelte typetilfellene

### Merverdiavgift – frivillig registrering

*Borgarting lagmannsretts dom av 4. november 2013<sup>2</sup> – fristoversittelse*

Saken gjaldt erstatningskrav mot advokat som følge av oversittelse av frist for å søke refusjon av merverdiavgift. Det ble fremmet krav om erstatning med ca. kr 4 mill. hvorav kr 3,7 mill. knyttet seg til tap som følge av at selskapet gikk glipp av tilbakegående merverdiavgiftsoppgjør. Fra advokatens side ble det hevdet at kravet var foreldet.

Utleievirksomhet ble satt i gang av saksøker 1. termin 2008. Søknad om frivillig registrering og søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør ble sendt skattekontoret 14. mars 2008. Advokaten bisto med levering av søknadene. Selskapet ble registrert i avgiftsmanntallet for utleie av fast eiendom til avgiftspliktig virksomhet med virkning fra 2. termin 2008. Skattekontoret avsto søknaden om tilbakegående avgiftsoppgjør fordi det ikke ble søkt om frivillig registrering i samme termin som virksomheten ble satt i gang, dvs. første termin 2008. Skattekontorets forståelse var i samsvar med de retningslinjene som var trukket opp i avgiftspraksis. Det ble fra saksøkers side anført at det forelå mangelfull rådgivning fra advokatens side.

Lagmannsretten gikk imidlertid ikke inn på vurderingen av om det forelå erstatningsansvar, da retten fant at erstatningskravet uansett var foreldet. Fristen løp allerede fra fristoversittelsen 1. mars 2008, ikke fra tidspunktet tapet objektivt sett



FOR SENT: For sent levert ligningsoppgave er et typetilfelle som har gått igjen i rettspraksis.

<sup>2</sup> LB-2013-66 291.

kunne kreves oppfylt eller da skatteetaten endelig avsto søknaden, 30. juni 2009. Lagmannsretten tok utgangspunkt i at foreldelsesfristen løp fra det tidspunktet skadelidtes krav på erstatning for den mangelfulle rådgivningen kunne kreves oppfylt. Lagmannsretten uttalte videre:

«Problemstillingen er dernest fra hvilket tidspunkt erstatningskravet kan kreves oppfylt. Spørsmålet må bero på en objektiv vurdering, og ikke på når fordringshaveren rent faktisk fikk kunnskap om kravet. Det avgjørende er, overført til vår sak, når det endelige resultatet av den uaktomme rådgivningen var så vidt avklart at det objektivt sett var sikkert at et tap vil inntreffe».

Videre drøftet lagmannsretten når tapet objektivt sett inntraff, og uttalte at:

«... fristregelen for registrering og tilbakegående avgift som skattekontoret har anvendt, var gjeldende rett på tidspunktet for misligholdet, og at det ikke var adgang til å behandle begjæring som ikke ble fremmet innen terminen».

Retten konkluderte med at i en situasjon der fristforsømmelsen leder til umiddelbart tap, anses tapet å ha inntruffet allerede ved fristoversittelsen. Det forelå da tilstrekkelige opplysninger om tapet til å gå til søksmål. Dette gjaldt selv om saksøker neppe var fullt ut innforstått med konsekvensene av fristforsømmelsen, idet dette gjaldt saksøkers subjektive kunnskap, og tilleggsfristen var utløpt.

Til tross for at dommen gjelder profesjonsansvar for advokat, er den også relevant for revisorer. Ved vurderingen av om fristoversittelsen er ansvarsbetingende for revisor, må det etter vår oppfatning ses hen til hvem som er nærmest til å bære ansvar for dette. Revisor har en plikt til å tilkjennegi overfor klienten betydningen av en fristoversittelse. Klienten må på sin side ta ansvar for at revisor har fått tilstrekkelige opplysninger til å levere oppgaver, søknader mv. innen fristens utløp. I dette tilfellet ble rådgiveren reddet av «gongongen» ved at erstatningskravet var bortfalt som foreldet. Foreldelsesinnsigelsen kan under tiden være et effektivt vern mot ansvarskrav fra klienten når en rådgiver eventuelt har trukket feil.

*Oslo tingretts dom av 13. mars 2014 – fisjon og mva.*<sup>3</sup>

Det ble gjennomført en fisjon av et selskap slik at eiendom og drift ble skilt i to selskaper. Fisjonen trådte i kraft i desember 2004. Deler av eiendommen hadde vært leid ut til en ekstern leietaker, mens selskapet selv disponerte resten av eiendommen. Før fisjonen fakturerte selskapet husleie til den eksterne leietakeren uten merverdiavgift. Etter daværende regler kunne selskapet fradragføre inngående merverdiavgift på alle kostnader, fordi den utleide eiendommen utgjorde en så begrenset del av omsetningen at det var anledning til å gjøre dette i henhold til regelverket.

Fra 1. mars 2005 begynte eiendomsselskapet å fakturere sine leietakere med merverdiavgift. Det ble krevd fradrag for inngående merverdiavgift på drifts- og investeringskostnader. Selskapet var ikke frivillig registrert i merverdiavgiftsmanntallet.

Skattekontoret traff vedtak om etterberegning av merverdiavgift i 2011, og inngående merverdiavgift ble redusert. Ettersom selskapet ikke var frivillig registrert i merverdiavgiftsregisteret, kunne selskapet ikke fakturere husleie med merverdiavgift eller kostnadsføre inngående merverdiavgift. Ca. kr 480 000 ble krevd tilbakebetalt av selskapet.

Selskapet krevde dette beløpet dekket av revisor og advokat på grunn av påstått mangelfull rådgivning om frivillig registrering. Retten frifant både advokat og revisor for erstatningsansvar. Retten la til grunn at det var selskapet selv som håndterte avgiftsspørsmål, og at hverken revisor eller advokat hadde fått i oppdrag å vurdere avgiftsmessige konsekvenser. Retten fant at

3 13–106 353 TVI-OTIR/07.



**MANGELFULL RÅDGIVNING:** Selskapet krevde ca. kr 480 000 dekket av revisor og advokat på grunn av påstått mangelfull rådgivning om frivillig registrering.

selskapet selv måtte ta ansvar for den manglende registreringen i merverdiavgiftsregisteret.

Retten bemerket at revisor hadde opptrådt kritikkverdig, men at det likevel ikke utløste erstatningsansvar:

«Selv om retten er kommet til at [revisor] har opptrådt kritikkverdig ved ikke å gjøre nærmere undersøkelser om hvorvidt [eiendomsselskapet] var frivillig registrert eller ikke, mener retten dette ikke er kritikkverdig i slik utstrekning at det utløser erstatningsansvar, tatt i betraktning de krav som må stilles til selskapet selv.»

Dommen er påanket i forhold til revisor.

## **Mangelfull due diligence ved oppkjøp av selskaper**

Rådgivere (revisorer, advokater mv.) blir ofte engasjert for å foreta selskapsgjennomgang (due diligence) i forbindelse med oppkjøp av selskaper/virksomheter. Det er viktig at oppdraget klart angir hva som skal gås igjennom og hva som forventes av rådgiveren. Representerer rådgiver en potensiell kjøper, er det viktig at det kommer frem hva som er risikopunkter ved virksomheten, da dette kan være avgjørende for om kjøp vil bli gjennomført.

*Voldgiftsdom avsagt 18. desember 2013 – merverdiavgiftskompensasjon*

Et revisjonsselskap ble kjent erstatningsansvarlig for mangelfullt gjennomført due diligence-oppdrag. Revisjonsselskapet var engasjert for å gjennomføre due diligence i 2007 av et selskap som ble vurdert kjøpt opp. I due diligence-rapporten ble det opplyst at det aktuelle selskapet hadde mottatt merverdiavgiftskompensasjon og at retten til kompensasjon var vurdert og godkjent av fylkesskattekontoret. Det var også opplyst at det ikke var avdekket forhold som kunne medføre en vesentlig avgiftseksposering. Aksjene i selskapet ble kjøpt av oppdragsgiver for due diligence-oppdraget.

Etter kort tid kom det varsel fra skattemyndighetene med krav om tilbakebetaling av merverdiavgiftskompensasjon da denne var mottatt på uriktig grunnlag. Voldgiftsretten kom til at revisjonsselskapet hadde opptrådt uaktsomt og følgelig erstatningsansvarlig. Due diligence-rapporten ble ansett å være misvisende på de punktene som gjaldt merverdiavgiftskompensasjon, og voldgiftsretten mente at

dette kunne føres tilbake til uaktsomhet ved utarbeidelse av rapporten. Voldgiftsretten vektla i uaktsomhetsvurderingen at det usikre var fremstilt som sikkert, og at risikoen ikke var nevnt i due diligence-rapporten:

«Det uforsvarlige ligg først og fremst i at tvilen kring retten til kompensasjon ikkje vart formidla.»

Det ble lagt til grunn at aksjene ikke ville blitt kjøpt dersom revisjonsselskapet hadde opptrådt aktsomt og påpekt risikoen. Etter vår oppfatning kan denne voldgiftsdommen virke streng. Det kan stilles spørsmål ved hvor langt en rådgiver skal gå i denne typen undersøkelser. Dommen viser at det stilles svært strenge krav til revisor i hans undersøkelser ved et bedriftsoppkjøp.

Voldgiftsretten satte det økonomiske tapet til kr 20 mill. I oppdragsavtalen som var inngått i forbindelse med due diligence-oppgjøret var det inntatt en klausul om ansvarsbegrensning der revisjonsselskapets ansvar var begrenset til det samlede honoraret for oppdraget. Voldgiftsretten satte ansvarsbegrensningen delvis til side. Det ble uttalt:

«Ei avgrensning av ansvaret til samla vederlag er omtrent det næraste ein kan koma ei full ansvarsfråskrivning. Skulle ei slik avgrensning utan vidare kunne gjerast gjeldande ved svikt i utføringa av den heilt sentrale oppgåva under kontrakten på dette punktet, ville det vera ei avskjering av den einaste praktiske mishaldsverknaden, og ein kan spørje kor mykje som sto att av plikta til å oppfylle avtalen.»

Det ble videre vist til avtaleloven § 36 som åpner for at en avtale kan settes helt eller delvis til side, eller et urimelig avtalevilkår kan endres. Retten uttalte deretter:

«I eit tilfelle som dette, der det er lite å innvende mot at ein oppdragsgjevar tek med ei avgrensning som kan sikre mot eit omfattande skadebotansvar, men der den konkrete avgrensninga set taket svært lågt, kan ei delvis tilsidesetting vera ei løysing som tek omsyn til interessene på begge sider.»

I denne voldgiftsdommen ble det tatt hensyn til at det faktisk var tatt inn en ansvarsbegrensning, og at dette derfor ikke kom som noen overraskelse for saksøker. Voldgiftsretten satte skjønnsmessig erstatningen ned fra kr 20 mill. til kr 10 mill. Ansvarsklausulen fikk dermed stor betydning, men retten gikk ikke så langt som ordlyden skulle tilsi.

Dommen illustrerer at det i rådgivningstilfellene – ikke minst ved oppkjøp av bedrifter – kan være viktig for revisor å ha (i) en oppdragsbekreftelse eller avtale med klienten og (ii) at oppdragsbekreftelsen inneholder en ansvarsbegrensningsklausul der et eventuelt erstatningsansvar er begrenset til et visst nivå, for eksempel tre eller fem ganger honoraret. Så får det bli opp til domstolen å vurdere hvor langt ansvarsbegrensningen skal rekke i det konkrete tilfellet. Det er i denne forbindelse verd å merke seg at slike klausuler kan være mer tvilsomme når revisor har utvist grov uaktsomhet og ikke bare simpel uaktsomhet som i den aktuelle saken.

## Bistand med levering av ligningsoppgaver – for sent leverte oppgaver til skatte- og avgiftsmyndighetene

Ettersom revisor er den profesjonelle part i oppdragsforholdet, og forutsetningsvis skal ha detaljert kunnskap om aktuelle lovregler og praksis, er det i utgangspunktet revisor som er nærmest til å ta ansvar når noe går galt, skjønt skadelidtes medvirkning (skadeserstatningsloven § 5–1) er et forhold som også er blitt tillagt betydning i flere av sakene.

*Dom Oslo tingrett 30. november 2009 – for sen selvangivelse/skjønnsligning<sup>4</sup>*

En klient saksøkte sin revisor med krav om erstatning for påståtte forsømmelser fra revisor i forbindelse med innsendelse av selvangivelsen for 2005. Det forelå ikke tilstrekkelige opplysninger fra klienten til å levere selvangivelse innen selvangivelsesfristen 31. mai 2006. Revisor purret gjentatte ganger på opplysninger for å levere selvangivelsen før skatteoppgjøret ble lagt ut («utlegg av ligningen»). Ligningen ble lagt ut 6. oktober 2006 uten at selvangivelsen var levert. Dermed var det også for sent å levere selvangivelsen slik at skjønnsligning var uunngåelig. På grunn av mangelfulle opplysninger fra klienten kunne ikke revisor undertegne på næringsoppgaven. Retten kritiserte ikke revisor for dette. Derimot kom retten til at revisor kunne bebreides for at det ikke var tatt opp med klienten hvordan klienten skulle forholde seg til utleggsfristen og konsekvensene av oversittelse av utleggsfristen, nemlig skjønnsligning og tap av klagerett.

4 09-045 868TVI-OTIR/04.



## Et økonomisk gunstig valg

Tripletex gir våre kunder et sterkere eierforhold til sitt eget regnskap. Når systemet i tillegg er økonomisk gunstig for oss som driver et regnskapsbyrå, så er valget enkelt, sier regnskapsfører Jan-Erik S. Halvorsen.

Prøv gratis  
idag på  
[tripletex.no](http://tripletex.no)

Tripletex er et komplett økonomisystem med en mengde automatiserte og tidsbesparende løsninger. Systemet er 100% skybasert, så du kan jobbe hvor du vil.

Prøv gratis på [www.tripletex.no](http://www.tripletex.no) eller ring 22 83 60 00.

**tripletex**

# Revisjon

Om skadelidtes medvirkning (skadeserstatningsloven § 5–1) uttalte retten at den hadde vært:

«... sterkt i tvil om hvor stor vekt det skal legges på [saksøkers] medvirkning i forhold til [revisors] eget forhold. Retten har kommet til at [revisor] bare i liten grad kan pålegges ansvar på grunn av [saksøkers] medvirkning.»

Revisor ble etter dette pålagt å betale kr 100 000 i erstatning, mens det fremsatte erstatningskrav var kr 1 000 000. Saksomkostninger ble ikke tilkjent, så klienten fikk ingen glede av dommen.

## *Borgarting lagmannsretts dom av 4. november 2010 – forsinket levering<sup>5</sup>*

Saken gjaldt erstatningskrav mot revisor etter forsinket levering av ligningspapirer. Det var fremsatt krav om erstatning fordi selskapene ved skjønnsligning var påført en ekstra skattekostnad på kr 700 000. Ved innleveringsfristen 31. mai 2006 hadde revisor ikke mottatt regnskapsmateriale fra klienten, og det var derfor på det rene at innlevering ville skje etter fristen. I brev fra skattekontoret i august ble selskapet varslet om skjønnsligning dersom selvangivelse ikke ble levert, og det ble gjort oppmerksom på begrensninger i klagead-

gangen dersom selvangivelsen ikke ble levert før ligningen ble lagt ut. Ettersom selvangivelsen faktisk ikke ble levert innen utlegg av ligningen, fant skjønnsligning sted. Retten la til grunn at det var først i oktober 2010 at revisor hadde mottatt de bilagene som var nødvendige for å ferdiggjøre arbeidet. Lagmannsretten bemerket dog at:

«... det var grunn til å rette en viss kritikk mot [revisor] for ikke å rutinemessig varsle om når frist for utlegg er, og betydningen av dette.»

Retten fant imidlertid at revisor ikke hadde opptrådt uaktsomt fordi det var svært omfattende mangler ved regnskapene. Dette skyldtes forhold på selskaps side. Ved uaktsomhetsvurderingen la retten videre vekt på at selskapet hadde fått informasjon fra skattekontoret om konsekvensene ved forsinket levering av selvangivelsen.

Retten frifant revisor da det verken forelå ansvar grunnlag eller årsakssammenheng, og det heller ikke var sannsynliggjort noe økonomisk tap som revisor heftet for.

Selv om de to sakene endte med henholdsvis en frifinnelse og et symbolsk erstatningsbeløp, illustrerer sakene at når revisor bistår med innlevering av ligningsoppgaver

og klienten somler med opplysninger, er det viktig med tett oppfølging fra revisors side og at revisor samtidig orienterer klienten om risikoen for skjønnsligning og tap av klagerett.

## **Fusjoner og fisjoner**

Gjennomføring av fisjoner og fusjoner er områder der det kan få svært negative følger dersom det gjøres feil. Skattytere vil normalt forutsette at fusjoner og fisjoner foretas med skattefri virkning. Skattefrihet forutsetter imidlertid at visse vilkår i lovgivningen er oppfylt, så vel regnskapsrettslig og selskapsrettslig, som skatterettslig. Her kan det gjøres feil på mange plan. Dette er typisk «advokat- og revisormat» der det forutsettes at disse rådgiverne har en særlig kompetanse og innsikt i regelverket. Nedenfor følger omtale av to saker som gjelder fisjon.

## *Borgarting lagmannsretts dom 22. oktober 2007<sup>6</sup> – skattepliktig fisjon*

Et revisjonsselskap ble holdt erstatningsansvarlig for uaktsom bistand/rådgivning i forbindelse med fisjon av klientens selskaper innen eiendomsinvesteringer og eiendomsmedling. Fisjonen var forutsatt å være skattefri. Ettersom aksjekapitalen ikke ble fordelt i samme forhold som nettoverdiene i selskapet, ble fisjonen skattepliktig. Revisjonsselskapet erkjente erstatningsansvar for fordelingsfeilen. Lagmannsretten kom til at det var påregnelig og adekvat sammenheng mellom denne feilen og det fremsatte erstatningskrav. Revisjonsselskapet ble dømt til å betale kr 25 mill. i erstatning. Erstatningskravet ble redusert med 1/3 på grunn av skadelidtes medvirkning.

Retten uttalte at selskapet selv og dets ledelse hadde:

«... det formelle ansvaret for verdsettelse av selskapets eiendeler og at dette skjedde på korrekt tidspunkt. De som driver selskapene til daglig har normalt bedre grunnlag og forutsetninger for å vurdere de reelle verdiene på et gitt tidspunkt enn selskapets revisor.»

En annen side av denne saken var at revisjonsselskapet ble ansett å ha meldt krav under sin ansvarsforsikring for sent i forhold til meldefristen i forsikringsavtaleloven. Dette spørsmålet var gjenstand for egen prøving i sak mellom revisjonsselska-

<sup>5</sup> LB-2009-198 021.



*SOMMEL: Når en klient somler med opplysninger, er det viktig med tett oppfølging fra revisors side.*

<sup>6</sup> «Notar-dommen» LB-2006-25 167, inntatt i Utv 2007 s 1681. Tingrettsdommen er omtalt i Revisjon og Regnskap 4-2006 s. 43-44.

pet og forsikrings-selskapet, og spørsmålet måtte helt til Høyesterett for å bli endelig avgjort.<sup>7</sup> Kravet fra skadelidte til revisjonsselskapet var gjort gjeldende i en tydelig formulert e-post, og revisor hadde i tillegg fått kopi av klagen til overligningsnemnda der det ble gitt uttrykk for at det var gjort feil fra revisjonsselskapet. Revisor var altså varslet om at erstatningsansvar kunne bli gjort gjeldende. Deretter gikk det mer enn ett år før kravet ble meldt til forsikrings-selskapet. Høyesterett la til grunn at revisor hadde kunnskap om erstatningskravet da han fikk e-posten, og dette var tilstrekkelig til å utløse meldeplikten etter forsikringsavtaleloven. Høyesterett la vekt på at den oppdragsansvarlige revisor hadde plikt til å bringe informasjon om eventuelle erstatningskrav videre til selskapets ledelse, og var også den nærmeste til å gjøre det. Klientansvarlig revisor ble identifisert med revisjonsselskapet, som dermed måtte dekke erstatningskravet selv.

For å sikre at meldeplikten til forsikrings-selskapet overholdes, bør revisor sende melding til forsikrings-selskapet når klienten har antydning at revisor vil kunne bli holdt ansvarlig ved endring av ligningen som medfører tap for klienten. Da foreligger det «omstendigheter» som kan medføre at det senere kan fremmes erstatningskrav mot revisor. Det er viktig at dette gjøres selv om revisor vurderer det slik at kravet er uberettiget og ikke kan nå frem.

I praksis har det vært lagt til grunn at meldefristen i ansvarsforsikring begynner å løpe når skadelidte enten reiser erstatningskravet eller klart tilkjenner at han har et krav mot sikrede. Er revisor ikke kjent med at det foreligger et varsel om endring av ligningen, eventuelt vedtak fra skattekontoret, bør han senest sende melding når han får et erstatningskrav om dekning av skatt/tilleggsskatt fra sin klient.

*Dom fra Borgarting lagmannsrett 31. mai 2013 – fisjon – tilpasning til skattereformen<sup>8</sup>*

Saken gjaldt et erstatningskrav fra en klient mot sin advokat for mangelfull skatterådgivning ved fisjon og kapitalforhøyelse i et aksjeselskap. Retten la til grunn at hensikten var å tilpasse seg skattereformen 2004–2006 på best mulig måte. Det var forutsatt at fisjonen skulle være skattefri, men den ble ansett skattepliktig.

Advokaten ble funnet å ha handlet uaktsomt da fordeling av verdier mellom selskapene ikke samsvarte med fordelingen av aksjekapital. Det ble ikke tatt hensyn til gjelden i selskapet ved fordelingen av verdier. Dette medførte at fisjonen ble ansett skattepliktig.

Da det ble brukt to forskjellige tegningskurser ved kapitalforhøyelsen, fikk man et ujevnt skjermingsgrunnlag på aksjene, med den følge at skjermingsfradraget også var ujevnt mellom aksjene. Et lavt skjermingsgrunnlag og skjermingsfradrag på en del av aksjene førte til at senere utbytte ble skattepliktig. Advokaten konsulterte selskapets revisor om disse forholdene.

I begge henseender ble det fra selskapets revisor gjort feil som medførte skatteplikt. Lagmannsretten fant at advokaten hadde et skatterettslig oppdrag, ikke bare et selskapsrettslig oppdrag (som han selv anførte), og at han hadde det overordnede ansvaret for håndteringen av oppdraget, i forhold til klienten. De feilene som var gjort av revisor, måtte betraktes som gjort av advokaten, idet revisor ble ansett som en «underleverandør». Advokaten ble ansett erstatningspliktig med kr 1,3 mill. hvorav ilagt skatt for selskap og aksjonær til sammen utgjorde ca. kr 500 000. Det er uvisst om det ble reist regresskrav mot revisor, men det er nærliggende å anta at dette ble gjort.

Vi er kjent med at det har vært flere saker som gjelder «mislykkede» fisjoner der advokat og/eller revisor har vært involvert, og hvor det er sannsynlig at det har vært etterfølgende oppgjør mot rådgiverne.

Vi er ikke kjent med rettsavgjørelser som gjelder fusjoner som har medført erstatningskrav mot rådgivere. Vi er imidlertid kjent med at også «mislykkede» fusjoner og omorganiseringer har vært tema i saker mot skattekontoret, der rådgivere har vært involvert. Vi antar derfor at det kan ha vært diskusjoner om erstatningsansvar mot rådgiver også i slike saker.

*Overgangsregel E til skattelovens § 2–38*

**Dom av 12. desember 2008<sup>9</sup> – overføring av aksjer**

Ved skatteloven § 2–38 ble det innført en fritaksmetode for beskatning av aksjeinntekter som tilfaller selskapsaksjonærer. For å sikre likebehandling mellom selskapsaksjonærer og personlige aksjonærer fikk sistnevnte gjennom overgangsregel E til

skattelovens § 2–38 adgang til å overføre sine aksjer til et nystiftet selskap innen 31. desember 2005, uten at det utløste gevinstbeskatning.

En skattyter opprettet i november 2005 et nytt holdingselskap som han overførte sine aksjer i et helikopterselskap til. Det springende punktet i saken var om skattyteren hadde overført samtlig av sine aksjer i helikopterselskapet til sitt nyopprettede holdingselskap. Ligningskontoret mente nei, og økte skattyterens inntekter i 2005 med kr 16,6 mill., som medførte et skattekrav på ca. kr 4,6 mill.

Skattyteren mente at hans revisor som hadde bistått ved omdannelsen, var erstatningsansvarlig for det tap skatten utgjorde. Vi ble kontaktet av revisorens forsikrings-selskap for å ivareta revisorens interesser. Vi mente at skattekravet var uberettiget, da det kunne bevises at samtlige aksjer var overført til «E-selskapet». Vi fikk medhold i ligningsnemnda, tapte 3–2 i overligningsnemnda og i tingretten, men fikk medhold i Frostating lagmannsrett. Skattyteren ble frifunnet og tilkjent fulle saksomkostninger.

Da skattekravet bortfalt, forelå ikke (lenger) noe erstatningsmessig tap og det ble ikke noe erstatningskrav mot revisor.

Dommen illustrerer at i ansvarssaker om skatt kan det være lønnsomt å gå noen runder med skattemyndighetene/ i rettsapparatet før det kan konstateres at det foreligger et økonomisk tap.

**Materielle/formelle feil i selvangivelsen**

I den senere tiden har det dukket opp flere saker med spørsmålet om revisor har sørget for i tilstrekkelig grad å orientere sin klient om skattemessige konsekvenser av de valgene klienten har gjort, f.eks. i forbindelse med transaksjoner mellom selskap og aksjonær, og om utilstrekkelig orientering i så fall kan anses som mangelfull eller unnlatt rådgivning som medfører erstatningsansvar.

Det er ikke nødvendigvis slik at revisor er med på planlegging, gjennomføring eller beslutninger ved enhver transaksjon eller kapitalforhøyelse/-nedsettelse. Ofte kan dette være noe som selskapets administrasjon beslutter, eller at det er en sak som besluttes av styret. Likevel kan det reises spørsmål om revisor, når han blir kjent med disposisjonen/ transaksjonen, har en «plikt» til å informere om skattemessige/

<sup>7</sup> Dom av 6. mai 2011, HR-2011-927-A, Rt -2011-646.  
<sup>8</sup> LB-2011-154 003, inntatt i Utv 2013 s 1263

<sup>9</sup> 08-056 892ASD-FROS, inntatt i utvalget 2009 s. 25.

avgiftsmessige konsekvenser eller implikasjoner. Det kan være at det er for sent å reversere transaksjonen, men det kan også hende at det bør gis supplerende opplysninger i vedlegg til selvangivelsen, ikke minst for å sikre at selskapets opplysningsplikt er oppfylt og i forhold til skattekontorets endringsadgang og mulig illeggelse av tilleggs-skatt.

Her som ellers er det å anbefale at revisor sørger for å dokumentere hva klienten har spurt om og hva han orienterer og råder klienten til, enten i e-post, notat eller referat fra møter.

*Dom av Agder lagmannsrett 10. november 2006 – skatterådgivning – kapitalnedsettelse<sup>10</sup>*

Saken gjaldt en aksjonærs erstatningskrav mot revisor for tap aksjonæren ble påført ved aksjetransaksjoner. Transaksjonene kom i stand etter råd fra revisor for å rette opp i et ulovlig lån på kr 12 mill. som forelå mellom selskap og aksjonær. Hovedmotivet var å unngå at skattemyndighetene anså det ulovlige lånet som utbytte eller lønn. Det ble foretatt en kapitalforhøyelse ved fondsemisjon og deretter en kapitalnedsettelse ved innløsning av aksjer. I tillegg til tilbakebetaling av aksjenes pålydende ble det utdelt midler til aksjonæren som så ble motregnet mot hans lån i selskapet. Dermed bortfalt lånet. Det ble lagt til grunn at kapitalnedsettelsen var å anse som realisasjon av aksjene. Ettersom aksjene hadde høy inngangsverdi, ville innløsningen og utdelingen ikke medføre beskatning.

Skattekontoret var ikke enig i dette og la til grunn at utdelingen måtte anses som utbytte. Ettersom saksøker var utenlandsk aksjonær bosatt i Argentina, ville utbytte i mangel av skatteavtale med Argentina medføre kildeskatt på 25 % av utbyttet. Det forelå en uttalelse fra Skattedirektoratet der en tilsvarende utdeling ble ansett som utbytte, med kildeskatteplikt. Til tross for at Skattedirektoratets uttalelse ikke var gjengitt i Lignings-ABC, og revisor heller ikke kjente til den aktuelle uttalelsen, kom retten likevel til at det måtte forventes at revisor hadde kjennskap til uttalelsen.

Retten uttalte at:

«Til enhver profesjonsutøver må det stilles krav til at fagkunnskapen vedlikeholdes og holdes oppdatert. På et dynamisk område som skatteretten, blir dette spesielt viktig.»

Retten la til grunn at revisor burde hatt kunnskap om uttalelsen og gitt råd ut fra dette:

«... en aktsom skatterådgiver med kjennskap til skattedirektoratets uttalelse fra 1997, på bakgrunn av det alene, [burde] ikke gitt rådet til de aktuelle transaksjonene uten å informere om at den skattemessige behandlingen av utdelingene var usikker».

Retten la til grunn at revisor på denne bakgrunn burde tatt forbehold om de skattemessige konsekvensene av de tiltakene han foreslo. Revisors feilgrep ble ansett å være erstatningsbetingende, og ikke innenfor den feilmargin som kan aksepteres uten at det medfører erstatningsansvar. Revisor ble dømt til å betale erstatning i tråd med det fremsatte krav; kr 3,3 mill. pluss dekning av sakskostnader med ca. kr 450 000.

*Dom fra Frostating lagmannsrett 12. januar 2007 – skatterådgivning – delingsmodellen<sup>11</sup>*

Saken gjaldt et aksjeselskaps erstatningskrav mot revisor basert på feilaktig/mangelfull rådgivning om merskatt som konsekvens av «delingsmodellen». I henhold til dagjeldende skattelov skulle aksjonærer beregnes personinntekt fra selskapet og beskattes for andel av selskapets overskudd i de tilfellene aksjonærer med 2/3 av aksjene i selskapet var såkalte «aktive» aksjonærer. Delingsmodellen kom til anvendelse i selskapet. Personinntekt ble imidlertid ikke oppgitt i aksjonærens selvangivelser for ett av årene. De tre aksjonærene i selskapet fremsatte erstatningskrav mot revisor basert på mangelfull informasjon om føring av personinntekt i selvangivelsen, hvilket utløste 15 % tilleggs-skatt. Erstatningskravet som gjaldt skatt og tilleggs-skatt var på ca. kr 2,2 mill.

Revisor bestred at hun var engasjert eller hadde gitt råd til saksøkerne om tilpasning til delingsmodellen. Revisor oppdaget mangler ved lønns- og trekkoppgavene, sa fra til selskapet og leverte korreksjonsoppgaver til selskapet.

Retten uttalte at i forhold til selskapet forelå det ingen feil eller forsømmelse fra revisors side. Retten fant ikke holdepunkter for at revisors oppdrag gikk ut over teknisk bistand for tilretteleggelse av et utkast til selvangivelse, basert på de opplysningene og det materialet revisor fikk av

skattyter/aksjonæren. Retten bemerket at det må kunne forventes at revisor som tilrettelegger selvangivelse

«... gjør skattyter oppmerksom på feil og mangler som fremtrer som åpenbare for revisor».

Retten fant at det kunne betegnes som en svikt fra revisor side at hun i kontakten med en av saksøkerne ikke husket den aktuelle inntektsposten og varslet vedkommende.

På den annen side var det saksøkeren som lønsmottaker som hadde hovedansvaret for å holde rede på sine inntektsposter. Retten la til grunn at revisor:

«– til tross for utgangspunktet om et strengt profesjonsansvar – har en viss feilmargin; et visst spillerom for svikt, uten at erstatningsansvar inntreffer.»

Retten konkluderte med at revisor hadde gjort en feil, men at denne måtte avveies mot saksøkers forhold:

«... revisor [xx's] manglende varsling i sammenheng med utkast til selvangivelse representerte en feil; men – under en viss tvil – at det ikke dreier seg om en klanderverdigg opptreden av erstatningsbetingende art når forholdet også avveies mot det ansvar skattyter har og hva han visste eller burde vite.»

Revisor ble frifunnet for erstatningskravet.

Det følger av dommen at skattyter ble ansett selv å ha medvirket til at det ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattekontoret.

Dommen illustrerer at skadeserstatningsloven § 5–1 om bortfall av erstatningsansvar på grunn av skadelidtes medvirkning også er av stor betydning for revisor i saker om rådgivning og annen bistand i skattesaker.

## Kapitalforhøyelser

*Dom avsagt av Oslo tingrett 8. januar 2015 – rådgivning/selvangivelse<sup>12</sup>*

Det var rettet krav om erstatning mot revisor som følge av uaktsom rådgivning og uaktsom føring av selvangivelse. Det var fremsatt krav om erstatning på ca. kr 5,4 mill. pluss dekning av sakskostnader. Revisor bisto klienten med gjennomføring av en kapitalforhøyelse gjennom overføring av aksjer og kontantinnskudd fra

10 LA-2006-71 568, inntatt i RG-2007 s 419.

11 LF-2006-125 467.

12 14-074 871 TVI-OTIR-02.

klienten privat til hennes aksjeselskap. Kursgevinsten ble ved en feil ikke oppgitt i selvangivelsen.

Klienten hevdet at hun var blitt rådet til å overføre aksjene til sitt selskap fordi det var skattemessig gunstig, men hun visste ikke fra hvem hun hadde fått rådet. Av dommen følger at det ikke var holdepunkter for at det var kommunikasjon mellom revisor og klienten om hvorvidt transaksjonen ville utløse skatt eller ikke. Etter rettens oppfatning måtte revisor forstå at skatteformål var et sentralt moment ved transaksjonen:

«Slik retten ser det burde en aktsom revisor med den kunnskap [revisor] hadde om faktum ikke gjennomført transaksjonen uten å informere om at den ville utløse skatt. Når dette ikke ble gjort, fikk ikke [saksøker] noe fullstendig bilde av konsekvensene ved transaksjonen. Revisor hadde i dette tilfellet en omsorgsforpliktelse til å ta opp skattespørsmålet og [saksøker] måtte etter rettens oppfatning med rimelighet kunne forvente at hun ble gjort kjent med de skattemessige konsekvenser

av transaksjonen. Revisor opptrådte uaktsomt da de ikke gjorde henne kjent med dette.»

Retten fant det imidlertid ikke sannsynliggjort at saksøkeren hadde lidt økonomisk tap ved å måtte betale restskatt som følge av revisors uaktsomhet da hun unnlot å opplyse om skattekonsekvensene av transaksjonen. Saksøker hevdet at hun kunne foretatt en skattefri omdanning i stedet for å overføre aksjer til sitt selskap. Retten fant at det var usikkerhet knyttet til omdanningsalternativet med den aktuelle porteføljen, og retten fant det ikke sannsynliggjort at saksøker ville valgt å gjennomføre overføringen av aksjer som en omdanning, og på den måten oppnådd skattefrihet for transaksjonen.

Når det gjaldt unnlatt oppføring av kursgevinst i selvangivelsen, fant retten at revisor burde sett feilen i de papirene som var oversendt fra forvalterselskapet. Revisor ble ansett å ha opptrådt uaktsomt og erstatningsbetingende for å ha levert en mangelfull selvangivelse, og ble på dette

grunnlaget dømt til å dekke tilleggsskatten på ca. kr 600 000.

Dommen er visstnok påanket.

## Tilbakebetaling av innbetalt kapital

### Bakgrunn

I utgangspunktet skal alle utdelinger fra selskap til aksjonær behandles som utbytteutdeling, jf. skatteloven § 10–11 (1) 1. pkt. Dette gjelder imidlertid ikke når det utdeles midler som er tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital knyttet til aksjen(e), jf. skatteloven § 10–11 (1) 2. pkt. Slik utdeling skal ikke behandles som utbytte. Effekten av at innbetalt kapital tilbakebetales, er at inngangsverdien på aksjene vil bli redusert med det tilbakebetalte beløpet. Ved et fremtidig salg av aksjene vil det således bli en høyere gevinst til beskatning. Innbetaling av kapital vil typisk skje ved stiftelse av selskapet og ved senere nyemisjoner der det hentes inn kapital. Skatteloven § 10–11 (4) presiserer at som innbetalt aksjekapital etter reglene i annet ledd regnes ikke aksjer som er utstedt ved forhøyelse av aksjekapitalen uten nyttegning, og tilskrivning på aksjer.



## EFFEKTSKAPER

### DET BLIR ENKLERE MED STICOS PROFF

Sticos Proff gir deg en rekke veivisere som er spesielt tilpasset deg som rådgiver. Veiviserne genererer dokumenter og leder deg trinn for trinn gjennom arbeidsprosesser som kapitalforhøyelse, omdanning og fusjon. I Sticos Proff får du også med eget klientregister. Med noen få tastetrykk laster du ned opplysninger om selskap, styre og aksjonærer til bruk i veiviserne – en gang for alle.

Enkelt. Trygt. Effektivt.

 **sticos**  
Alltid oppdatert

Se [sticos.no/proff](https://sticos.no/proff) eller ring 07356 for mer informasjon.





**INNBETALT ELLER OPPTJENT?** *Det har dukket opp flere saker der selskaper har behandlet kapitalen som skattemessig innbetalt kapital selv om kapitalen har vært opptjent.*

Dette innebærer at utdeling av fondsemitert kapital skal regnes som utbytte.

Av selskapets regnskap fremgår hva som er innskutt kapital i selskapet. Dette er imidlertid ikke det samme som skattemessig innbetalt kapital. Forut for innføringen av aksjonærmodellen i 2006 ble det av mange gjort tilpasninger slik at tidligere (dvs. til og med året 2005) skattefritt utbytte (gjennom godtgjørelsesmetoden) ble utbetalt til aksjonærene, og enten lånt tilbake til selskapet eller skutt inn i selskapet ved nytstedelse av aksjer. Det kan se ut til at det i noen tilfeller har vært en viss uklarhet om effekten av (skattemessig) innbetalt kapital versus ikke-innbetalt kapital.

Det har nylig dukket opp flere saker av denne typen der selskapene har behandlet kapitalen som skattemessig innbetalt kapital selv om kapitalen har vært opptjent. Revisor er i noen saker involvert både når det gjelder rådgivning og ved utarbeidelse og innsendelse av Aksjonærregisteroppgaven (Rf-1086). Vi har i flere saker registrert at selv om problemstillingen er den samme, kan det være stor forskjell på revisors involvering. Det er dermed ikke sikkert at erstatningskrav er noen sikker vei til «revisors dype lomme». I flere tilfeller er aksjonærregisteroppgavene blitt feilaktig utarbeidet av klienten selv eller av selskapets regnskapsfører. I slike tilfeller bør det ikke være kurant å gjøre revisor ansvarlig.

## Rettspraksis

### Asker og Bærum tingretts dom av 15. januar 2013 – generasjonsskifte<sup>13</sup>

Saken gjaldt rådgivning fra revisor til klient i forbindelse med overføring av klientens aksjer i et familieselskap til sine to sønner. På revisors råd ble overkursfondet nedsatt med kr 2,2 mill. for å redusere arveavgiften for mottakerne. Selskapet utbetalte beløpet til klienten, som ikke oppga beløpet til beskatning da dette ble ansett å være tilbakebetaling av innbetalt kapital, og derfor ikke gjenstand for utbyttebeskatning. Det viste seg imidlertid at skattemessig innbetalt kapital var lavere enn det revisor la til grunn. Skattekontoret tok opp endringssak og klienten ble utbyttebeskattet for kr 2,2 mill. og ilagt 30 prosent tilleggsskatt. Det fremsatte erstatningskravet var på ca. kr 350 000, hvorav tilleggsskatten utgjorde kr 170 000. I tillegg ble det krevd dekning av saksomkostninger.

Revisor ble holdt erstatningsansvarlig for manglende opplysninger til klienten om skattekonsekvenser ved nedsettelse av overkursfond. Revisor ble også holdt ansvarlig for tilleggsskatten og for diverse omkostninger, i tråd med det fremsatte erstatningskrav.

Retten uttalte følgende om revisors plikt til å orientere klienten:

«Dersom revisor ikke var tilstrekkelig sikker på [saksøkers] skatteposisjon, burde han ha identifisert problemstillingen om skatt og gitt klienten muligheten til å vurdere dette for nærmere utredning. Når skatt som konsekvens ikke ble formidlet, fikk ikke [saksøker] et fullstendig bilde av transaksjonens eventuelle konsekvenser og dermed ikke et fullstendig grunnlag for å vurdere sine valg. I mangel av opplysning om skatt, finner retten at [saksøker] berettiget kunne legge til grunn at transaksjonen ville være skattefri.»

Etter vår vurdering er dette en dom som kanskje er i strengeste laget, men så vidt vi er kjent med ble den ikke påanket (antakelig på grunn av kravets størrelse).

### Dom fra Oslo tingrett 27. oktober 2014 – opptjent/innbetalt kapital<sup>14</sup>

Det var reist krav om erstatning fra et revisjonsselskap som bisto tre selskaper i forbindelse med skattereformen i 2004 til 2006. Det fremsatte erstatningskravet var

på kr 5,4 mill. samt dekning av saksomkostninger. Revisor rådet aksjonærene i selskapene til å ta ut betydelige beløp i utbytte, noe som ble gjort i tre selskaper i årene 2003 og 2004. Deretter ble aksjekapitalen økt i selskapene i 2004 og 2005 som innskutt kapital. Bakgrunnen for rådet var at aksjonærene deretter kunne ta ut pengene skattefritt etter 1. januar 2006.

Det ble etter en tid gjennomført kapitalnedsettelse av overkursfondet. Ved kontroll fra skattemyndighetene viste det seg at det som var utdelt var opptjent kapital og ikke skattemessig innbetalt kapital. Selskapene hadde selv sendt inn aksjonærregisteroppgavene, men de ble utfylt med bistand og rådgivning fra revisor. Aksjonærregisteroppgaven for 2003 var riktig, mens i aksjonærregisteroppgavene for 2004 ble uriktig beløp oppført som innbetalt kapital i overkursfondet. Det uriktige beløpet som gjaldt innbetalt kapital, ble deretter videreført i årene etterpå. Aksjonærene ble etterlignet for betydelige beløp.

Retten uttalte at siden revisor ga råd og svarte på henvendelser vedrørende aksjonærregisteroppgavene og spørsmål om å sette ned overkursfondene:

«... ligger det innenfor revisors fagfelt og også vurdere risikoen for at utbytte ville bli ilagt skatt.»

Revisor ble funnet å ha handlet uaktsomt ved ikke å informere om at det kunne få skattemessige konsekvenser å ta ut opptjent kapital av selskapet.

Ved spørsmålet om erstatningen skulle settes ned som følge av skadelidtes medvirkning, bemerket retten at:

«... man her befinner seg på et fagfelt hvor [revisor] klart var nærmeste til å ha detaljkunnskap og innsikt i regelverket. I et slikt tilfelle kan retten ikke se at saksøkerne har medvirket til tapet fordi de berettiget måtte kunne innrette seg i henhold til de opplysninger som ble gitt av revisor.»

Retten fant således ikke grunnlag til å nedsette erstatningen på grunnlag av skadelidtes medvirkning. Erstatningen ble satt til kr 5,4 mill., samt at saksomkostninger på ca. kr 600 000 kom i tillegg. Det er uvisst om dommen er påanket.

## Avskjæring av skatteposisjoner

I tilfeller der selskaper som er part i omorganisering eller får endret eierforhold som

<sup>13</sup> TAHER-2012-103 612.

<sup>14</sup> 13-161 420TVI-OTIR/01.



*FAMILIESELSKAP: Saken gjaldt rådgivning fra revisor til klient i forbindelse med overføring av klientens aksjer i et familieselskap til sine to sønner.*

følge av slik omorganisering eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av skatteposisjonen er det overveiende motivet for transaksjonen, kan skatteposisjonen falle bort, jf. skatteloven § 14–90. Det vil således kunne være risiko for at skattemyndighetene avskjærer skatteposisjoner ved fusjon, fisjon, omdanning eller andre transaksjoner, herunder oppkjøp. Særlig aktuelt er avskjæring av skatteposisjonen «fremføring av underskudd». Vurderingstemaet er hva som er det overveiende motivet ved transaksjonen. Her er det ikke alltid enighet mellom skattyter og skattekontoret om hva som er det overveiende motivet, om det er det forretningsmessige eller det skattemessige.

Vi har sett eksempler i flere saker der skattyter krever erstatning for tap som skyldes at skattekontoret ved endringsligging avskjærer en skatteposisjon, for eksempel et underskudd til fremføring. Det kan være at revisor i en slik sak uriktig har akseptert skattefradraget. Klienten/selskapet hadde i så fall ikke *rett* til fradrag. At revisor ikke har gjort oppmerksom på dette, kan ikke medføre at revisor skal dekke selskapets skatt, ettersom skatten uansett skulle vært betalt av selskapet. Selve skatten kan neppe sies å utgjøre et tap for selskapet i et slikt tilfelle. Hvorvidt revisor eventuelt skal dekke tilleggs-skatt og

renter, avhenger av den konkrete situasjonen, og om selskapet kan sies å ha medvirket til tapet. I så fall kan kravet reduseres eller bortfalle helt.

Har revisor i et slikt tilfelle gjort det klart for sin klient at det er risiko knyttet til fradraget, men klienten likevel ønsker å fradragsføre ut fra en «går det så går det»-betraktning, bør dette få konsekvenser slik at revisor ikke bør bli ansvarlig for tilleggs-skatt og renter.

Til tross for at revisor kanskje ikke har vært involvert i transaksjonen, kan det være på sin plass for revisor å informere klienten om at det er en risiko knyttet til utnyttelse av skatteposisjonen, og at det eventuelt også bør gis opplysninger om transaksjonen i vedlegg til selvangivelsen for å sikre at det er gitt (riktige og) fullstendige opplysninger for å unngå tilleggs-skatt. Dette kan for eksempel tas ved gjennomgang av selvangivelsen før innlevering. Også her kan det være greit å skrive ned et kort referat/oppsummering etter møtet med klienten der tema for møtet gjengis kort, og der det fremgår hvilke forhold som ble særskilt påpekt.

#### **Transocean-sakene**

I den senere tiden har krav om erstatning fra skattekontoret i Transocean-sakene for

medvirkning til skatteunndragelse for rådgivere sendt sjokkbølger i rådgivermiljøene. Selv om opprinnelig beløp etter hvert ble redusert fra kr 1,8 mrd. til langt lavere beløp og til dels frafalt, er det svært ubehagelig å bli utsatt for slike krav og påstander. Vi går ikke nærmere inn på dommen her.

Selv om det gigantiske erstatningskravet i saken ikke ble opprettholdt, må Transocean-sakene ha satt en kraftig «støkk» i alle skatterådgivere som har klienter med kompliserte skattesporsmål som gjelder store beløp.

#### **Oppsummerende kommentarer og anbefalinger**

##### **Klar og tydelig kommunikasjon med klient er viktig**

Vi har sett at klienten i noen tilfeller ser ut til å ville begrense revisors oppdrag, kanskje for å redusere kostnadene. Når revisor blir presentert for «halvkvedede visere» i form av halve problemstillinger og bare en begrenset del av faktum, må klienten selv være forberedt på å bære ansvaret for at det bærer galt av sted. Dette var tilfelle i en tingrettsdom<sup>15</sup> som gjaldt erstatningskrav mot revisjonsselskap med påstand om at revisor hadde gitt feilaktig råd om skattefrihet ved boligsalg. Retten fant at revisor

<sup>15</sup> Moss byrett datert 8. februar 1993.

hadde uttalt seg generelt om reglene og ikke hadde konkret kunnskap om faktum. Han hadde derfor ikke gitt et konkret råd. Revisjonsselskapet ble frifunnet.

Det kan tenkes at revisor har diskutert en problemstilling med sin klient og frembrakt tvil om et forhold, for eksempel fradragsretten av en kostnad, uten at dette er av en slik karakter at revisor ikke kan underskrive på viktige ligningspapirer som næringsoppgaven. Selv om klienten selv har fylt ut og levert inn selvangivelsen, hender det at skattekontorets krav om tilleggsskatt forelegges revisor med krav om dekning, til tross for at revisor har kommet med en vurdering og skattyter ikke har fulgt denne. I slike tilfeller kan det være mer enn tvilsomt om kravet kan kreves dekket av revisor. Det er viktig at revisor i slike tilfeller kan dokumentere hva som er uttalt til skattyter, ved å fremlegge skriftlig dokumentasjon, som for eksempel referater/oppsummeringer etter telefonsamtale eller møte med klienten.

Det kan oppstå særlige utfordringer ved «aggressiv» skatteplanlegging, der klienten presser på for å få særlig gunstige skatteråd fra revisor. Her må en skille mellom råd gitt i «gråsonen» og ulovlige råd, som kan resultere i straffansvar for revisor. I noen situasjoner kan det være at revisor bør fratse helt, eller i alle fall tre ut av rådgivningsoppdraget. Er det uklart hvordan skattemyndighetene vil vurdere situasjonen, bør det gis opplysninger i (vedlegg til) selvangivelsen.

Revisor bør sørge for å gjøre klienten oppmerksom på at skattemyndighetene kan vurdere saken annerledes, og revisor bør sørge for å dokumentere den rådgivning som gis. Spekulerer klienten i oppdagelsesrisikoen og gjennomfører en transaksjon/disposisjon til tross for advarsler og rådgivning fra revisor, er klienten kjent med risikoen («går det så går det») og hvis utfallet blir negativt, må klienten ta tapet på egen kappe. I disse tilfellene er det særlig viktig at revisor dokumenterer hvilke råd han har gitt. Vi har sett flere tilfeller der klienten vender seg mot revisor og vil ha erstatning i slike saker, og da blir kravet å avvise.

## Særlig om kapitalnedsettelse

Ettersom det har vært flere rådgivningssaker som gjelder tilbakebetaling av kapital som var forutsatt å være skattemessig innbetalt kapital, men som viser seg ikke å være innbetalt kapital likevel, har vi ned-

enfor satt opp en sjekklister for om mulig å forhindre eller begrense ansvarssaker for revisor i disse tilfellene.

1. Det kan være hensiktsmessig å ta en gjennomgang av Aksjonærregisteroppgave(r) (Rf-1086) sammen med klienten for å vurdere riktigheten av det som der fremkommer som skattemessig innbetalt kapital, både på selskaps- og på aksjonærnivå. Samtidig kan det også forklares hvilke konsekvenser det får dersom det utdeles midler som kan anses som tilbakebetaling av skattemessig innbetalt kapital versus utdeling av ikke-innbetalt (opptjent) kapital (som utløser utbytteskatt).
2. Er revisor involvert i forbindelse med kapitalnedsettelse i selskapet, bør han/hun være tydelig på konsekvensene for de personlige aksjonærene når det gjelder den skattemessige behandlingen av utdelingen (enten (i) utbytte eller (ii) tilbakebetaling av innbetalt kapital som ikke utløser utbyttebeskatning, men som reduserer inngangsverdien på aksjene). Det kan med fordel presiseres at opptjent kapital ikke regnes som (skattemessig) innbetalt kapital, og at utdeling av opptjent kapital derfor medfører utbyttebeskatning. Det kan gjerne også stilles spørsmål til klienten om og hvor mye (skattemessig) innbetalt kapital det er på både selskapsnivå og på aksjonærnivå.

Etter vår vurdering kan pkt. 1 og 2 redusere antallet fremtidige skadetilfeller ved at en er i forkant og dermed unngår at det gjøres feil ved utdeling av midler fra selskapet.

1. I tilfeller der revisor har kunnskap om at det allerede er utdelt midler fra selskap til aksjonær som er behandlet som tilbakebetaling av (skattemessig) innbetalt kapital, bør klienten orienteres om forskjellen mellom den skattemessige håndteringen ved tilbakebetaling av henholdsvis (skattemessig) innbetalt og opptjent kapital. Klienten, eventuelt i samarbeid med revisor, bør oppfordres til å sjekke om kapitalen var (skattemessig) innbetalt eller opptjent. Dersom det viser seg at utbetalingen skulle vært behandlet som utbytte, kan skattyter, for å unngå senere endrings sak og mulig ileggelse av tilleggsskatt, anmode skattekontoret om frivillig retting (etter lignl. § 10–3 nr. 2 bokstav c). For å unngå tilleggsskatt må det bes om slik anmodning før skattekontoret iverksetter kontrolltiltak.

Er det allerede utdelt midler som er urettmessig behandlet som tilbakebetaling av innbetalt kapital, kan skaden begrenses ved at tilleggsskatten unngås.

## Tips for å forebygge ansvarskrav om skattemessig bistand og rådgivning

- a. Inngå oppdragsavtale/oppdragsbekreftelse med klientens medunderskrift der oppdraget er klart definert/presisert.
- b. I et løpende revisjonsoppdrag (som valgt revisor) der det allerede foreligger en oppdragsbekreftelse, bør det uansett være skriftlig dokumentasjon på ethvert rådgivningsoppdrag for klient, enten dette er stort eller lite. Her synes det en del i praksis.
- c. Sjekk regelverk og faktum grundig før råd gis. Kontakt juridisk ekspertise ved behov.
- d. Dokumenter diskusjoner og konklusjoner (referat, notat, e-post mv.). Det hender ikke sjelden at klient og revisor har ulik oppfatning om hva som faktisk har skjedd og hva revisor har uttalt seg om. For å unngå å komme opp i en diskusjon om dette med klienten, er det greit å kunne dokumentere dette. Noter ned det som var tema når du har vært i dialog med klienten enten dette gjelder telefonsamtale eller møter. I viktige saker, send gjerne en kort oppsummering til klienten.
- e. Skriv notater/korte referat etter viktige møter/telefonsamtaler.
- f. Ved bistand med ligningsoppgaver, gå igjennom selvangivelsen sammen med klienten før innleveringen, og informer om skattemessige konsekvenser på relevante punkter. Særlig gjelder dette de største postene i selvangivelsen. Sørg for å dokumentere dette.
- g. I tilfeller der klienten er sent ute med nødvendige opplysninger slik at selvangivelse ikke kan leveres rettidig, informer om at det kan ilegges forsinkelsesavgift. Gi klienten informasjon om at dersom selvangivelsen ikke leveres innen utlegg av ligningen (normalt primo oktober), kan klienten risikere å bli skjønnslynet samt tape sin klage rett.
- h. Sørg for å innta en rimelig ansvarsbegrensnings-klausul i forbindelse med oppdragsavtale/oppdragsbekreftelse.