



# NORGES HØYESTERETT

Den 26. juni 2008 avsa Høyesterett dom i

**HR-2008-01154-A, (sak nr. 2008/433), sivil sak, anke over dom,**

Sander, Truyen & Co. Advokatfirma DA (advokat Kjetill Mellum)

mot

LR Health & Beauty Systems AS (advokat Terje Granvang – til prøve)

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

- (1) Dommer **Endresen**: Saken gjelder spørsmålet om ansvaret for et selskaps revisor og selskapets advokat gjelder den samme skade og de samme tapsposter, slik at innbetalingen fra revisor må komme til fradrag i det beløp selskapet kan kreve av sin advokat.
- (2) LR Health & Beauty Systems AS (tidligere LR International Norge AS), heretter kalt LR eller selskapet, importerer og omsetter bl.a. kosmetikk og parfyme. Virksomheten i Norge ble etablert i 1995. Omsetningen av selskapets varer skjer gjennom et nettverk med selvstendige forhandlere. Nettverket er bygget opp ved at den enkelte forhandler – i tillegg til å foreta et visst minstekjøp av varer fra LR – rekrutterer nye forhandlere for varesalg. Den enkelte selvstendige forhandler mottar en bonus fra LR beregnet ut fra størrelsen på eget varekjøp. En forhandler med rekrutterte underforhandlere utgjør en gruppe, og forhandleren mottar fra LR – i tillegg til bonus for eget kjøp – en bonus på gruppens samlede kjøp.
- (3) Ved avregning av bonus til den enkelte forhandler beregnet LR uriktig merverdiavgift på gruppebonusen som om det var en varerabatt. Som en konsekvens av dette reduserte LR selskapets utgående merverdiavgift med tilsvarende beløp.
- (4) I 1995 ga to berørte fylkesskattekontor uttrykk for at den del av bonusutbetalingene som ikke gjaldt eget salg, men de øvrige forhandlere i gruppen, ikke kunne anses som

varerabatt, men i stedet måtte kategoriseres som provisjonsutbetalinger, og at det følgelig ikke skulle beregnes merverdiavgift. Den ene av uttalelsene var foranlediget av henvendelse fra selskapets revisor BDO Lorange & Brøndt DA (heretter BDO eller revisor). Uttalelsene førte ikke til at selskapets praksis ble endret.

- (5) Vinteren 1996 engasjerte LR advokatfirmaet Sander, Truyen & Co. Advokatfirma DA (heretter Sander Truyen eller advokatfirmaet) til å foreta en nærmere vurdering av om gruppebonusen var merverdiavgiftspliktig. Sander Truyen utarbeidet et notat der det fremgikk at gruppebonusen kunne behandles på tilsvarende måte som bonusen på forhandlerens eget varekjøp, og at det følgelig skulle beregnes merverdiavgift. Notatet ble oversendt LR ved advokatfirmaets brev av 6. mai 1996. Brevet avstedkom at LR fortsatte å beregne merverdiavgift på gruppebonusen.
- (6) Sander Truyen tilskrev Oslo fylkesskattekontor ved brev av 23. januar 1997, og ba fylkesskattekontoret vurdere den avgiftsmessige behandlingen av gruppebonusen.
- (7) Den 19. mars 1997 sendte Sander Truyen en telefaks til LR. I telefaksen anbefales LR å endre sine rutiner med hensyn til merverdiavgift på gruppebonusen, samtidig som det gis uttrykk for at utfallet av saken er uvisst og at LR ikke bør holdes ansvarlig i denne forbindelse. LR fortsatte likevel å beregne merverdiavgift på gruppebonusen.
- (8) I september 1997 henvendte Buskerud fylkesskattekontor seg til Skattedirektoratet og ba om en vurdering av den avgiftsmessige behandlingen av gruppebonusen. Av forespørselen fremgår at fylkesskattekontoret for sin del mente at bonusen ikke var av en slik karakter at den kunne anses som varerabatt, og at den derfor falt utenfor avgiftsområdet.
- (9) I brev fra Buskerud fylkesskattekontor 21. april 1998 fikk LR opplyst at Skattedirektoratet var kommet til at bonus på basis av andre forhandleres kjøp, grupperabatt, ikke var rabatt, men vederlag for en tjeneste som faller utenfor avgiftsområdet.
- (10) Som følge av Skattedirektoratets vurdering la LR om sin praksis. Fra 1. juni 1998 ble det ikke lenger beregnet merverdiavgift på gruppebonusen.
- (11) I november 1998 ble det påbegynt bokettersyn hos LR. Bokettersynet medførte at Buskerud fylkesskattekontor 12. april 2000 traff vedtak om etterberegning av utgående merverdiavgift for 1996, 1997 og deler av 1998 med tillegg av renter. LR ble videre ilagt tilleggsavgift med 30 prosent. LR ble pålagt å innbetale til avgiftsmyndighetene totalt kr 7 033 545.
- (12) Vedtaket ble påklaget til Klagenemnda for merverdiavgift, som 1. oktober 2001 stadfestet fylkesskattekontorets etterberegning, med renter og tilleggsavgift.
- (13) LR reiste etter dette sak for å få nemndens vedtak kjent ugyldig. Søksmålet førte ikke frem hverken i tingretten eller i lagmannsretten, og anke til Høyesterett ble ikke tillatt fremmet.
- (14) LR tok ut stevning mot BDO og Sander Truyen 20. november 2000 med krav om at revisjonsselskapet og advokatfirmaet skulle anses solidarisk erstatningsansvarlige for det

tap selskapet ble påført ved avgiftsvedtaket og for prosesskostnader relatert til dette. Søksmålet mot Sander Truyen bygget på skadeserstatningsloven § 2-1, mens det i forhold til BDO bygget på den tidligere aksjelovs bestemmelser om revisors ansvar, jf. aksjeloven av 1976 § 15-2 jf. § 15-1. For begge parter ble det anført at disse hadde opptrådt uaktsomt ved grovt å sette til side sine plikter som rådgivere for LR. I forhold til BDO ble det også påberopt at denne hadde forsømt seg ved revisjonen av selskapet. Saken ble stanset i påvente av utfallet av det ugyldighetssøksmål som ble reist for domstolene.

(15) Etter at det var avklart at ugyldighetssøksmålet ikke førte frem, ble erstatningssaken fremmet, og Oslo tingrett avsa 15. februar 2006 dom med slik domsslutning:

- ”1. **Sander, Truyen & Co. Advokatfirma DA og BDO Lorange & Brænde DA dømmes in solidum til å betale erstatning til LR International Norge AS med kr. 7 033 545,- – kronersyvmillionertrettitretusenfemhundreogførtifem 00/100 – med tillegg av lovens forsinkelsesrente til enhver tid fra 10. mai 2000 til betaling skjer.**
2. **Sander, Truyen & Co. Advokatfirma DA og BDO Lorange & Brænde DA dømmes in solidum til å betale erstatning til LR International Norge AS for påløpte utgifter med kr. 391 016,- – kronertrehundreogtrettitusenogseksten 00/100 – med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra 30. november 2001 til betaling skjer.**
3. **Sander, Truyen & Co. Advokatfirma DA og BDO Lorange & Brænde DA dømmes in solidum til å erstatte LR International Norge AS’ omkostninger med kr. 230 000,- – kronertohundreogtrettitusen 00/100 – med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.**
4. **Oppfyllelsesfristen for punktene 1 – 3 ovenfor er 14 – fjorten – dager fra dommens forkynnelse.”**

(16) Både BDO og Sander Truyen anket tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett. I anketilsvaret til lagmannsretten fastholdt LR at ansvaret for BDO også kunne bygges på at denne hadde sviktet i sin rolle som revisor. Det var ikke nødvendig for tingretten å ta stilling til dette, men anførselen ble altså opprettholdt for lagmannsretten.

(17) Under ankeforberedelsen ble det den 20. desember 2006 inngått forlik mellom BDO og LR. BDO erkjente ikke noe erstatningsansvar, men påtok seg å betale 2 millioner kroner som endelig oppgjør.

(18) Saken for lagmannsretten fortsatte for så vidt angår kravet mot Sander Truyen, og Borgarting lagmannsrett avsa den 17. desember 2007 dom med slik domsslutning:

- ”1. **Sander Truyen & Co. Advokatfirma DA dømmes til å betale erstatning til LR Health & Beauty Systems AS med 3.200.000 – tremillionertohundretusen – kroner med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra 10. mai 2000 til betaling skjer.**
2. **Sander Truyen & Co. Advokatfirma dømmes til å betale erstatning til LR Health & Beauty Systems AS med 391.016 – trehundreogtrettitusenogseksten – kroner med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra 30. november 2001 til betaling skjer.**
3. **Saksomkostninger idømmes ikke, verken for tingretten eller lagmannsretten.”**

- (19) Lagmannsretten kom til at Sander Truyens erstatningbetingede ansvar måtte anses opphørt den 1. mai 2007 som følge av at advokatfirmaet den 19. mars hadde sent en telefaks til LR der selskapet ble gjort kjent med at det var forbundet med risiko å fortsette som før. Tapet ble satt til 3 500 000 kroner og erstatningen ble satt til 3 200 000 kroner etter at tapet var redusert med 300 000 kroner som følge av at LR ikke hadde oppfylt sin tapsbegrensningsplikt. Lagmannsretten gjorde ikke fradrag for den innbetaling stor 2 millioner kroner fra BDO, som fulgte av det inngåtte forlik.
- (20) Lagmannsrettens dom er av Sander Truyen påanket til Høyesterett for så vidt som lagmannsretten har unnlatt å gjøre fradrag for betalingen fra BDO. Anken gjaldt opprinnelig rettsanvendelsen og saksbehandlingen. Anken over saksbehandlingen, som refererte seg til at lagmannsretten ikke hadde begrunnet hvorfor det ikke skulle gjøres fradrag for betalingen fra BDO, er senere frafalt. Ankemotparten erklærte avledet anke, men denne ble ikke tillatt fremmet for Høyesterett.
- (21) Den ankende part, *Sander, Truyen & Co. Advokatfirma DA*, har i hovedsak gjort gjeldende:
- (22) LR har ved utbetalingen fra BDO fått utbetalt 2 millioner kroner til dekning av sitt tap. Ved dette er LR's tap redusert, og det må få den konsekvens at det beløp som kan kreves erstattet av den ankende part, må reduseres krone for krone.
- (23) Lagmannsretten har lagt til grunn at LR, etter å ha mottatt telefaks fra den ankende part den 19. mars 1997, må antas å ha forstått at selskapet tok en sjanse ved å fortsette sin praksis. Den ankende part gjør gjeldende at LR, etter å ha mottatt telefaksen, hadde slik kunnskap om risikoen ved å fortsette at også et eventuelt ansvarsgrunnlag mot BDO da opphørte uavhengig av revisors eget forhold. Etter den 1. mai hadde LR ikke noe tap som kan veltes over på tredjemann. Det totale tap som kan kreves erstattet er 3,2 millioner kroner. Innbetalingen fra BDO refererer seg da nødvendigvis til dette tapet, og innbetalingen må komme til fradrag i den erstatning som kan kreves av den ankende part.
- (24) Da det er foretatt fullt oppgjør basert på at det gjøres fradrag stort 2 millioner kroner i den erstatning lagmannsretten har fastsatt, har den ankende part nedlagt slik påstand:
- ”1. **Sander, Truyen & Co. Advokatfirma DA frifinnes.**
2. **Sander, Truyen & Co. Advokatfirma DA tilkjennes sakens omkostninger for Høyesterett.”**
- (25) Ankemotparten, *LR Health & Beauty Systems AS*, har i hovedsak gjort gjeldende:
- (26) Den innbetaling BDO har gjort på grunnlag av det inngåtte forlik, er ikke betaling av solidaravgjeld. I tillegg til solidaransvaret med Sander Truyen, har BDO eneansvar for LR's tap utover dette. Innbetalingen fra BDO må da henføres til den del av kravet BDO alene er ansvarlig for, og det er ikke noe grunnlag for å gjøre noe fradrag ved fastsettelsen av den erstatning som Sander Truyen skal betale.
- (27) Sander Truyens anførsler bygger på at BDOs ansvar var begrenset til det tap ankemotparten ble påført frem til den 1. mai 1997. Dette kan imidlertid ikke legges til grunn. Lagmannsrettens avgjørelse gjelder bare for Sander Truyen. Den eneste rettslige

prøvelse av omfanget av BDOs erstatningsansvar, er tingrettens avgjørelse. BDO ble her holdt ansvarlig for hele ankemotpartens tap. Heller ikke forliket mellom BDO og ankemotparten bygger på noen begrensning av BDOs ansvar til et bestemt tidsrom. Hertil kommer at grunnlaget for ansvar for BDO er et annet enn i forhold til Sander Truyen, og betydningen av ankemotpartens kunnskap og forholdene i saken for øvrig, må klart nok undergis en selvstendig vurdering i forhold til hver av de ansvarlige.

(28) Ankemotparten har gjort gjeldende flere subsidiære anførsler, som jeg ikke finner grunn til å redegjøre for.

(29) Ankemotparten har nedlagt slik påstand:

**”Prinsipalt: Anken forkastes.**

**Subsidiært: Sander, Truyen & Co. Advokatfirma DA dømmes til å betale erstatning til LR Health & Beauty Systems AS med kr. 400.000 med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven fra 16. januar 2007.**

**I begge tilfelle: LR Health & Beauty Systems AS tilkjennes sakens omkostninger for Høyesterett.”**

(30) *Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.*

(31) Det er på det rene, og uomtvistet mellom partene, at en innbetaling fra en av to solidar skyldnere som hefter for samme gjeld, må føre til at kreditors krav mot den annen må reduseres med den innbetalte beløp. Det kan imidlertid etter mitt syn ikke legges til grunn at BDOs ansvar forut for forliket, var begrenset til perioden frem til den 1. mai 1997. Det følger av dette at det ikke skal gjøres fradrag for innbetalingen fra BDO. Det er ikke omtvistet mellom partene, og følger av sikker rett, at LR i forhold til Sander Truyen er berettiget til å allokere innbetalingen fra BDO til den del av kravet som BDO hefter for alene.

(32) Ved Oslo tingretts dom 15. februar 2006 ble BDO holdt ansvarlig for LR's samlede tap. Det ble lagt til grunn at brevet fra Sander Truyen 19. mars 1997 ikke avklarte forholdet på en slik måte at rådgivernes ansvar burde begrenses.

(33) Det etterfølgende forlik bygget ikke på noen omforenet avgrensning av hvilket tap BDO eventuelt kunne holdes ansvarlig for. LRs krav var å få erstattet det lidte tap slik dette var fastsatt av tingretten. BDO erkjente på sin side ikke å være erstatningsansvarlig for noen del av det tap LR var påført. Det omforenede erstatningsbeløp må antas å reflektere partenes vurdering av sakens prosedabilitet, herunder muligheten for at tingrettens avgjørelse ville bli opprettholdt. Beløpets størrelse gir ikke i seg selv noen indikasjon på at det knytter seg til en begrenset del av det krav som var fremmet.

(34) Det foreligger ikke til avgjørelse i saken om Sander Truyen etter å ha foretatt oppgjør overfor LR kan eller kunne fremme(t) et regresskrav overfor BDO. Det legges imidlertid til grunn for avgjørelsen av vår sak at LR ved den inngåtte forliksavtale med BDO ikke har innstått for at Sander Truyen ikke vil fremme et regresskrav overfor BDO.

(35) Forliket ble inngått før lagmannsrettens avgjørelse av kravet mot Sander Truyen. LR og BDO var ved forlikets inngåelse begge klar over at resultatet av lagmannsrettens behandling av kravet mot Sander Truyen kunne føre til at advokatfirmaet ble frifunnet,

funnet ansvarlig for LR's tap slik dette ble fastsatt av tingretten, eller holdt ansvarlig for en del av tapet. Allerede det at utfallet ikke var gitt, gjør det etter mitt syn lite naturlig å la lagmannsrettens etterfølgende avgjørelse av kravet mot tredjemann definere hvilken del av kravet mot BDO som forliksbeløpet skal anses relatert til. Dersom det var klart at BDOs ansvar var sammenfallende med Sander Truyens, kunne det likevel synes nærliggende å la lagmannsrettens avgjørelse av kravet mot Sander Truyen være avgjørende også for hvilken del av kravet forliksbeløpet skal anses relatert til, men slik er ikke situasjonen i vår sak.

- (36) BDO var ikke part ved lagmannsrettens behandling, og lagmannsrettens vurdering er alene relatert til Sander Truyens forhold. Dette formelle forhold kunne som nevnt neppe være avgjørende for om ansvarsgrunnlag og grunnlag for eventuelle avgrensning av ansvaret var det samme i forhold til begge de ansvarlige. De ansvarliges forhold til LR er imidlertid så vidt forskjellig at det etter mitt syn vanskelig kan slutes noe fra lagmannsrettens avgjørelse i forhold til Sander Truyen om hvilket ansvar BDO hadde overfor selskapet.
- (37) Mens Sander Truyens ansvar var begrunnet i håndteringen av et enkeltstående, om enn langvarig, oppdrag, hadde BDO som revisor et løpende ansvar i forhold til selskapet. Det at Sander Truyen kunne avgrense sitt ansvar ved å korrigere/nyansere sin tidligere uttalelse, innebærer ikke nødvendigvis at brevet også vil avskjære LR fra å fremme krav mot BDO også for det etterfølgende tap.
- (38) Ved vurderingen av revisors forhold vil det være nærliggende å ta utgangspunkt i den dagjeldende aksjelov § 10-7 første ledd:
- ”I den utstrekning det følger av god revisjonsskikk, skal revisor granske selskapets årsoppgjør og regnskaper og behandlingen av dens anliggender for øvrig. Derunder skal revisor se etter at selskapets ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for at regnskapet er i samsvar med lover, forskrifter og god regnskapsskikk og at det gir så fullstendige og spesifiserte opplysninger om selskapets gang og stilling som tilsies av hensyn til selskapets fordringshavere, aksjeeiere, selskapets ledelse og ansatte, samt av hensyn til den oppgave- og opplysningsplikt som følger av lov eller er pålagt i medhold av lov.”**
- (39) Som tingretten finner jeg at spørsmålet om korrekt behandling av spørsmål om beregning av merverdiavgift må sies å ligge innenfor revisors primæransvar knyttet til regnskap og årsoppgjør. Det følger av dagjeldende normer for god revisjonsskikk et særlig ansvar for å påse at avgifter beregnes og innberettes på en forskriftsmessig måte. Dette må ganske særlig gjelde når spørsmålet har vesentlig betydning for selskapets økonomiske stilling, og selskapet har involvert revisor i en avklaring av den aktuelle problemstilling, slik situasjonen var i vår sak. Også i forhold til revisors ansvar vil det naturligvis etter omstendighetene være riktig å legge vekt på selskapets eget forhold, men revisors fortsatte rolle i selskapet innebærer at vurderingen kan bli en annen enn i forhold til en tredjemann som har et mer avgrenset oppdrag.
- (40) BDO måtte som revisor forholde seg til den regnskapsmessige behandling også etter at LR hadde mottatt Sander Truyens brev 19. mars 1997. LR fortsatte frem til den 1. juni 1998 å føre inngående merverdiavgift til fradrag også for så vidt angår grupperabatten. Det at BDO på tross av dette avgir ren revisjonsberetning for regnskapsåret 1997, er tilstrekkelig til at det må konkluderes med at den vurdering lagmannsretten har foretatt av

hvilken betydning Sander Truyens brev må ha for advokatfirmaets eget ansvar, meget vel kunne ha falt ut annerledes ved vurderingen av BDOs ansvar.

- (41) I tingrettens dom legges det til grunn at Sander Truyens brev 19. mars 1997 heller ikke var så forbeholdsløst som det burde ha vært. Det fremheves at det i brevet uriktig er gitt uttrykk for at avgiftsmyndighetene hadde vært i sterk tvil om avgjørelsen, og at utfallet av saken var uvisst. Når det i tillegg uttrykkes forståelse for at LR ønsket å avvente omlegging av rutinene inntil det forelå en avklaring fra myndighetene, og dessuten gis uttrykk for at det ikke bør kunne knyttes noe ansvar til LR's handlemåte, konkluderer tingretten med at det ikke kan ha fremstått som særlig risikofylt for LR å fortsette sin praksis. Dette er synspunkter som, selv om lagmannsretten ikke fant dette avgjørende for omfanget av Sander Truyens ansvar, klart måtte tillegges vekt også ved vurderingen av omfanget av revisors ansvar. Revisor kunne ikke slå seg til ro med den heller misforståtte begrunnelse for at det ikke skulle være grunnlag for tilbakeføring av den uriktig beregnede inngående avgift. Det fremstår som sannsynlig at LR har oppfattet revisors villighet til fortsatt å godkjenne regnskapene, som en bekreftelse på at det ikke var grunnlag for å fremme krav mot selskapet for perioden frem til den endelige avklaring.
- (42) Det inngåtte forlik innebærer ikke at BDOs betaling må anses å være oppgjør for en bestemt del av det krav som var fremmet, enn si til det tap som oppstod frem til den 1. mai 1997. Det kan heller ikke på grunnlag av lagmannsrettens etterfølgende dom mot Sander Truyen foretas en tilordning av forliksbeløpet til denne del av det fremsatte krav. En slik begrensning følger ikke av de øvrige opplysninger i saken. Innbetalingen fra BDO kan følgelig ikke henføres til den del av LR's tap som Sander Truyen er funnet å være ansvarlig for. Det er da ikke grunnlag for å gjøre noe fradrag for betalingen fra BDO, og anken må forkastes.
- (43) Anken har ikke ført frem, og jeg finner at ankemotparten må tilkjennes sakens omkostninger for Høyesterett etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2. Saksomkostninger tilkjennes med 75 928 kroner i overensstemmelse med den inngitte omkostningsoppgave.
- (44) For så vidt angår renter av saksomkostningsbeløpet vises til tvangsloven § 4-1 tredje ledd.
- (45) Jeg stemmer for denne

#### D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler Sander, Truyen & Co. Advokatfirma DA til LR Health & Beauty Systems AS 75 928 – syttifemtusenihundreogtjueåtte – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (46) Dommar **Utgård:** Eg er i det hovudsaklege og i resultatet einig med førstvoterande.
- (47) Dommer **Gussgard:** Likeså.
- (48) Dommer **Stang Lund:** Likeså.
- (49) Justitiarius **Schei:** Likeså.
- (50) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

## D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler Sander, Truyen & Co. Advokatfirma DA til LR Health & Beauty Systems AS 75 928 – syttifemtusenihundreogtjueåtte – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: