

Aksjonærers ansvar for aksjeselskapets skatter

Kandidatnummer: 393

Veileder: Spesialutreder Kristian Kvamme

Leveringsfrist: 27. november (H-06)

Til sammen 15 823 ord

28.11.2006

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Oppgavens tema	1
1.2	Definisjoner	3
1.3	Rettslig plass	3
1.4	Behovet for ansvarsregler	4
1.5	Avgrensninger	5
1.5.1	Aksjonærene	5
1.5.2	Ansvar	5
1.5.3	Aksjeselskap	6
1.6	Rettskildebildet	6
1.7	Videre fremstilling	7
<u>2</u>	<u>ANSVAR PÅ SKATTERETTSLIG GRUNNLAG</u>	<u>8</u>
2.1	Innledning	8
2.1.1	Lovbestemmelsens ordlyd	8
2.1.2	Historikk	9
2.2	Vilkår for betalingsansvar etter skattebetalingslovens § 37	11
2.2.1	Generelt	11
2.2.2	Vilkår om at det er ”parthavere” som kan stilles til ansvar	11
2.2.3	Vilkår om at aksjeselskapet må være oppløst	11
2.2.4	Vilkår om at aksjeselskapets midler skal være ”utloddet eller fordelt”	16
2.2.5	Vilkår om at det ”ikke er holdt tilbake midler til dekning av skatt”	21
2.2.6	Vilkår om at skatt ”ilignes eller som må forutsettes ilignet”	23
2.2.7	Vilkår om skatten er ”uerholdelig”	30
2.3	Rettsvirkningen er at selskapets skatt kan ”innkreves” hos aksjeeier	33

<u>3</u>	<u>ANSVAR PÅ SELSKAPSRETTLIG GRUNNLAG</u>	<u>36</u>
3.1	Innledning	36
3.2	Ansvar etter asl § 16-12	36
3.3	Ansvar etter asl § 17-1	38
3.4	Ansvar etter asl § 17-6	39
3.4.1	Lovtekstens ordlyd:	39
3.4.2	Historikk	39
3.4.3	Kort om rettslig plass, avgrensning og videre fremstilling	40
3.4.4	Vilkår for erstatningsansvar etter aksjelovens § 17-6	41
3.4.5	Rettsvirkningen er at kreditor er bundet av selskapets skadeoppgjør, og hans ”krav står tilbake for selskapets krav”	50
3.5	Kan asl § 17-6 anses som en hjemmel for kreditor til å gjøre aksjeeier erstatningsansvarslig?	53
<u>4</u>	<u>KONKLUSJON</u>	<u>55</u>
<u>5</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>57</u>

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema

I Danmark og Norge har det vært tilfeller hvor aksjeeiere har solgt samtlige aksjer i et aksjeselskap, men hvor det i realiteten er selskapets virksomhet, dvs "innmaten" i selskapet, som har vært salgsgjenstanden. Slike selskaper har ofte hatt omfattende skattekrav (f.eks. betingede skattefritak), og aksjeeierne har forsøkt å slippe å betale selskapets skatt ved å selge sine aksjer i selskapet. Slike selskaper har blitt omtalt som "døde" eller "tomme" selskaper og vært gjenstand for en omfattende samfunnsdebatt om hull i skattesystemet. Et vesentlig spørsmål i denne sammenheng har vært å redegjøre for hvorvidt det er hjemmel for å stille aksjeeiere til ansvar for selskapets skatt i de "døde" eller "tomme" selskapene. Hovedtemaet for oppgaven vil være å drøfte aksjeeiers ansvar for skatter i aksjeselskaper hvor selskaper i realiteten oppløses eller avvikles.

Det skilles mellom oppløsning og avvikling som er aksjerettslige begreper, se nærmere aksjelovens¹ kap. 16. Et selskap er i oppløsning når det legger "det rettslige grunnlaget for avvikling", mens avvikling "er å gjennomføre beslutning"².

Det grunnleggende utgangspunktet i norsk rett er at aksjeeiere kun har upersonlig, indirekte og begrenset ansvar for selskapets forpliktelser, jfr asl §§ 1-1 (2) og 1-2 (1). Det innebærer at selskapskreditorer ikke kan gjøre ansvar gjeldende direkte overfor aksjeeieren, men må holde seg til selskapet og aksjeeiers innskudd i selskapet. Det må således skilles mellom aksjeselskapets ansvar og aksjeeiers ansvar.

Prinsippet om begrenset ansvar for aksjeselskaper har meget stor betydning i norsk næringsliv. Uten en slik ansvarsbegrensning ville mange investorer være tilbakeholdne med

¹ Lov om aksjeselskaper, 13. juni 1997 nr. 44 (asl)

² Se nærmere Aksjeloven og allmennaksjeloven med kommentarer 2004, s. 882

å investere i en rekke virksomheter. Det begrensede ansvar gjør det mulig for investorer å disponere risikovillig kapital til aksjeselskaper uten å måtte risikere sin private formue, dersom selskapet f.eks. skulle gå konkurs eller oppløses/avvikles.

Når aksjeeierne ønsker å oppløse eller avvikle et aksjeselskap, er normalsituasjonen at selskapet blir selskapsrettslig oppløst i samsvar med regler i aksjelovens kap. 16. Jeg velger å omtale dette som formell selskapsrettslig oppløsning. Det er aksjeselskapet som har ansvaret for å dekke sine gjeldsforpliktelser. Dersom selskapet ikke klarer å dekke sine forpliktelser, tilsier ansvarsbegrensningen at aksjeiere ikke kan gjøres ansvarlig for aksjeselskapets forpliktelser som f.eks. skatt.

Hovedregelen i norsk rett er altså at det bare er den skattepliktige, f.eks. aksjeselskapet, som har ansvar for betaling av skatt. Jeg omtaler dette som det primære ansvaret.

Unntaksvis finnes det imidlertid regler som strider mot prinsippet om aksjeeiers begrensede ansvar for selskapsforpliktelser og statuerer et subsidiært ansvar. Ansvaret er direkte overfor aksjeeiere og ansvarsbegrensningen gjelder derfor ikke. Det subsidiære ansvaret innebærer i denne sammenheng at selv om aksjeselskapet har hovedansvaret for betaling av skatt, kan aksjeeiere bli ansvarlig for aksjeselskapets skatt dersom denne ikke har blitt betalt. Jeg finner også støtte for denne forståelsen i skattebetalingslovens etterarbeider, Ot. prp. nr. 83 (2004-2005) pkt. 20.1. Forutsetningen for slikt ansvar er at det bygges på lovfestede eller ulovfestede hjemmelsgrunnlag. Jeg vil behandle både lovfestede og ulovfestede hjemmelsgrunnlag

Spørsmålet om aksjeeieres ansvar kan være aktuelt når et aksjeselskap ikke har betalingsvilje eller betalingsevne til å dekke en skatteforpliktelse. Manglende vilje eller evne til betaling av hele eller deler av skatten kan oppstå hvor selskapet er oppløst eller avviklet. Det gjelder uavhengig av om selskapet er formelt selskapsrettslig oppløst, eller

hvor selskapet i realiteten er oppløst uten formell selskapsrettlig oppløsning. Sistnevnte oppløsning vil jeg omtale som faktisk selskapsrettlig oppløsning³.

1.2 Definisjoner

Med "aksjonær" sikter jeg til deltaker i aksjeselskap. Begrepet "aksjonær" referer seg bl.a. til begrepene aksjeeier, deltaker og parthaver slik de er omtalt i rettskilder. Begrepene vil bli brukt om hverandre uten at det medfører realitetsforskjell. Aksjeeieren kan være en fysisk person eller en juridisk person (f.eks. aksjeselskap).

Med "ansvar" viser jeg til plikten til å betale et pengemessig beløp på objektivt eller subjektivt hjemmelsgrunnlag. Jeg vil drøfte og redegjøre for objektivt betalingsansvar som kan bygges på skatterettslig ansvarsgrunnlag, og for subjektivt erstatningsansvar som kan bygges på selskapsrettlig ansvarsgrunnlag.

"Aksjeselskap" er et selskap hvor kapitalen er fordelt på aksjeeierne etter aksjer, og hvor deltakerne ikke har personlig ansvar for selskapsforpliktelsene, jfr asl §1-1 (2).

Med "skatter" mener man normalt økonomiske ytelser fra private til offentlige som skjer med hjemmel i lov uten at det offentlige presterer motytelser som er direkte knyttet til den enkelte skatteinnbetaling. Jeg har valgt å begrense oppgaven til en behandling av inntektsskatten.

1.3 Rettslig plass

Det må skilles mellom bestemmelser av materiell og forvaltningsmessig karakter. Bestemmelser om vilkår og fastsettelse av skatteplikt er regulert i skatteloven⁴, mens bestemmelser om saksbehandling, beregning og innkreving av skatt har hjemmel i andre

³ Se nærmere Banoun 2003 s. 163.

⁴ Lov om skatt av formue og inntekt, lov 26. mars 1999 nr. 14 (sktl)

lover. Skatt blir beregnet etter ligningsloven⁵ og innkrevd etter skattebetalingsloven⁶.

Oppgaven behandler spørsmål knyttet til skattekreditors innkreving av skatt. Jeg forutsetter derfor at skattesubjektet, dvs aksjeselskapet, er skattepliktig.

Problemstillingen i oppgaven blir hvorvidt det finnes særlig hjemmel for å stille andre enn den som er skattesubjektet, ansvarlig for skatter som påhviler aksjeselskapet.

1.4 Behovet for ansvarsregler

Skatter og avgifter er de viktigste inntektene for stat og kommuner. Innkrevingsreglene for skatt og avgift har derfor stor samfunnsmessig betydning.

På den ene siden har vi hensynet til statens finanser som ligger bak utforming av ansvarsregler. Staten er avhengig av skatteinntektene for å opprettholde offentlig aktivitet. Mangel på slike regler vil representere en fare for at staten får inn mindre skatt, og dermed ikke kan opprettholde en tilsvarende stor grad av sin aktivitet. Dette taler for innføringen av ansvarsregler.

På den andre siden taler hensynet til det begrensede ansvaret for aksjeeiere mot å pålegge subsidiært ansvar for aksjeeiere. Som nevnt er mange investorer lite villige til å investere i virksomheter dersom ansvaret ikke er begrenset til aksjekapitalen og det er fare for at de kan miste privat formue. Gjennom ansvarsregler som uthuler det begrensede ansvar for aksjeselskap, er det risiko for at næringslivet ikke lenger vil investere i risikofylte virksomheter. Det kan føre til mindre verdiskapning, færre arbeidsplasser og dermed mindre inntekter til staten. Dette taler mot innføringen av ansvarsregler.

Behovet for ansvarsregler viser seg også i tilfeller hvor aksjeeiere tømmer ”døde” aksjeselskaper (se pkt.1.1) for verdier på bekostning av skattekreditorer. Hensynet til skattekreditorene tilsier at de bør kunne gjøre subsidiært ansvar gjeldende overfor aksjeeiere i tilfeller hvor disse har fått overført deler av aksjekapitalen. Som nevnt innebærer ansvarsbegrensningen at aksjeeiers ansvar er begrenset, men kun til

⁵ Lom om ligningsforvaltning, lov 13. juni 1980 nr. 24 (lignl)

⁶ Lov om betaling og innkreving av skatt, Lov 21. nov 1952 nr. 2. Loven oppheves når lov nr. 67/2005 trer i kraft (sktbl).

aksjekapitalen i selskapet. Det ville derfor være urimelig dersom aksjeeiere kunne ta ut deler av aksjekapitalen uten muligheter for skattekreditorer til gjøre subsidiært ansvar gjeldende. Hensynet til skattekreditorer taler derfor også for innføring av ansvarsregler.

1.5 Avgrensninger

1.5.1 Aksjonærene

Oppgaven behandler aksjonærenes/aksjeeiers ansvar. Ansvar som påligger skatteinnkrever, regnskapsfører, revisor, konkursbo eller arvinger ligger utenfor oppgaven og behandles ikke.

Aksjeeiere er medlemmer av generalforsamlingen, og kan ofte ha interesse av å innta ulike posisjoner i aksjeselskapet. Aksjeeierne kan f.eks. være representert i selskapets styre eller ledelse. Det avgrenses mot ansvar aksjeeier pådrar seg i kraft av slik representasjon. I den videre fremstilling vil jeg rette konsentrasjonen mot ansvar en aksjeeier kan pådra seg i aksjeeierposisjonen.

1.5.2 Ansvar

Aksjeeiers ansvar avgrenses mot straffeansvar som kan være aktuelt. Aksjeeiere kan f.eks. bli ilagt tilleggsskatt, bøter eller fengsel etter lignl kap. 12 hvor aksjeeier gir ligningsmyndighetene uriktige opplysninger for beregning av skattekravet.

Oppgaven avgrenses også mot en rekke andre ansvarsgrunnlag som kan begrunne aksjeeiers ansvar for aksjeselskapets skatter. For det første avgrenser jeg mot avtalerettslige ansvarsgrunnlag. Selv om slikt ansvar naturlig hører under slik fremstilling, velger jeg å avgrense oppgaven mot dette ansvarsgrunnlaget. Det skyldes at ansvar på avtalerettslig grunnlag måtte forankres i avtaleretten, og ikke skatte- og selskapsretten som er tema for oppgaven. For det andre avgrenses oppgaven også mot ansvar som kan bygge på omstøtelsesgrunnlag, rettsøkonomiske betraktninger og ansvar etter alminnelige berikelsesgrunnsetninger. Disse synes i praksis å være mindre aktuelle i den videre fremstilling.

Oppgaven avgrenses også mot aksjeeiers ansvar etter ulovfestede erstatningsrettslige regler. Ansvar på erstatningsrettslig grunnlag synes å være behandlet i en del andre

avhandlinger, og jeg har derfor funnet det mer interessant å drøfte andre skrevne ansvarsgrunnlag.

Oppgaven avgrenses også mot et eventuelt ansvar aksjeeiere kan pådra seg overfor aksjeselskapet, jfr asl § 17-1. Problemstillingen i oppgaven referer seg til ansvar overfor den som innkrever skatter, dvs skattemyndighetene.

1.5.3 Aksjeselskap

Sktl § 2-2 skiller mellom selskaper som er egne skattesubjekter (selskapslignes) på den ene siden, jfr første ledd, og selskaper som ikke er egne skattesubjekter (deltakerliknes) på den andre siden, jfr andre ledd. Skillet har betydning i den forstand at det bare er egne skattesubjekter som har begrenset ansvar for sine forpliktelser.

Min oppgave omhandler aksjeselskapets skatter. Jeg vil derfor avgrense oppgaven mot andre egne skattesubjekter, f.eks. allmennaksjeselskaper og sparebanker, selv om disse som regel forholder seg til samme skatteregler som aksjeselskaper. Oppgaven avgrenses også mot rettssubjekter som ikke er egne skattesubjekter og som dermed har ubegrenset ansvar, f.eks. ansvarlige selskaper og kommandittselskaper.

Jeg vil også foreta avgrensning mot aksjeeiers ansvar for skatt på utbytte eller gevinst på egne aksjer. I slike tilfeller taler vi om aksjeeiers egen skatteplikt, ikke aksjeselskapets skatteplikt.

1.6 Rettskildebildet

Som nevnt finnes det både lovfestede og ulovfestede hjemmelsgrunnlag for aksjeeiers ansvar for aksjeselskapets skatter. Det lovfestede skatterettslige og selskapsrettslige ansvarsgrunnlaget ved oppløsning og avvikling av aksjeselskaper er hjemlet i sktbl § 37 og asl § 16-12. Hovefokuset for oppgaven vil være sktbl § 37 som ansvarsgrunnlag.

Bestemmelsen har blitt vurdert en rekke ganger i Høyesterett og er av særlig interesse.

Under selskapsrettslige ansvarsgrunnlag vil også asl § 16-12 behandles, og jeg vil trekke en del sammenhenger mellom sktbl § 37 og asl § 16-12.

Et annet selskapsrettslig ansvarsgrunnlag finnes i asl §§ 17-6, jfr 17-1 som hjemler⁷ ansvar for aksjeeiere. Dette ansvarsgrunnlaget vil også behandles i den videre fremstilling.

Ved nærmere kartlegging av rettsgrunnlagene vil jeg, foruten lovens ordlyd, bygge på høyesterettspraksis, forarbeider og andre relevante rettskilder. Selv om spørsmålet om aksjeeiers ansvar er behandlet og vurdert nærmere i høyesterettspraksis en rekke ganger, synes temaet likevel å være lite omtalt i rettslig teori.

1.7 Videre fremstilling

Oppgaven består av tre hoveddeler i tillegg til innledning. Hoveddelene representerer de enkelte ansvarsgrunnlagene. I den videre fremstilling starter jeg med kap. 2 som hjemler ansvar på skatterettslig grunnlag. I kap. 3 drøfter jeg ansvar på selskapsrettslig grunnlag og avslutter avhandlingen i kap. 4 med en konklusjon.

⁷ Se nærmere punkt 3.5

2 Ansvar på skatterettslig grunnlag

2.1 Innledning

2.1.1 Lovbestemmelsens ordlyd

Skattebetalingsloven har som nevnt en egen bestemmelse som åpner for å holde parthavere ansvarlig for selskapers skatt, når nærmere vilkår er oppfylt. Bestemmelsen er inntatt i lovens § 37 nr. 7 – 9, og har følgende ordlyd:

”7. Skifteforvaltere er ansvarlig for at tilstrekkelig av boets midler holdes tilbake til dekning av skatt som *ilignes eller som må forutsettes ilignet* boet eller arvelater etter at boet er tatt under skiftebehandling. Det samme gjelder for konkursskyldners skatt når boet er ansvarlig for skatten.

8. Tilsvarende ansvar påhviler hvert enkelt medlem av styre og ledelse i selskaper og andre skattepliktige innretninger, når disse *oppløses* og deres midler fordeles mellom eierne.

9. *Er midlene utloddet eller fordelt i tilfelle som nevnt i nr. 7 og 8, uten at det er holdt tilbake midler til dekning av skatt, kan uerholdelig skatt innkreves hos konkurskreditorene, arvingene eller parthaverne, som er ansvarlig hver for sin andel av skatten.”*

Bestemmelsen forutsetter at skattekreditor har et skattekrav mot aksjeselskapet, jfr sktbl § 37 nr. 9, jfr nr. 8. Det innebærer at skattekreditor har hjemmel for å fastsette skatteplikten og beregne aksjeselskapets skatt, slik at aksjeeiere kan stilles ansvarlig for skatten etter sktbl § 37. Hvorvidt skattekreditor har slik hjemmel, må avgjøres etter alminnelig regler utenfor skattebetalingsloven, f.eks. etter skatteloven. Som tidligere nevnt forutsetter jeg at slik skatteplikt foreligger.

2.1.2 Historikk

Skattelovene av 1911⁸ var to omfattende lover, en for landet og en for byene, som omfattet regler om skatt på formue og inntekt. I tillegg fantes det en rekke særlover på skatterettens område. Skattelovene av 1911 inneholdt bl.a. materielle regler om skattegrunnlaget, bestemmelser om fremgangsmåten ved utligningen og innkrevingen av skatt. Lovene var utsatt for stadige endringer; noe som førte til at sentrale bestemmelser ble uoversiktlige og ødela systematikken i loven. Lovgiver fant det derfor formålstjenlig med oppdeling av lovstoffet.

Bestemmelser om innkreving ble skilt ut i egen skattebetalingslov av 21. nov. 1952 nr. 2, men ble kritisert fordi den bl.a var uoversiktlig. Kritikken er gjengitt i forarbeidene til ny skattebetalingslov, Ot. prp. nr. 83 (2004-2005) pkt. 2.2.1. Utkast til ny skattebetalingslov av 17. juni 2005 nr. 67 er laget ferdig, men har ennå ikke har trådt i kraft.

Skillet mellom skattelov for landet og for byene ble opphevet i 1975. Bl.a. fordi lovene hadde mange like bestemmelser, ble lovenes bestemmelser slått sammen i en felles skattelov. Sammenslåingen skjedde ved at skatteloven for byene ble opphevet samme år, og skatteloven for landet ble endret ved lov om endring av skatteloven for landet⁹.

Skatteloven for landet fikk deretter endret tittel til skatteloven.

I 1980 ble bestemmelser om utligning av skatt skilt ut i egen lov ved ligningsloven av 13. juni 1980 nr. 24.

Til sist fikk vi ny skattelov av 26. mars 1999 nr. 14. som samlet flest mulig av særreglene i spesiallovgivningen i en og samme skattelov. Formålet med lovrevisjonene var ønsket om egen materiellrettslig skattelov og egen ligningsprosessuell lov som ville gjøre lovstoffet oversiktlig.

I perioden 1911-1975 var aksjeeieres ansvar regulert i § 27 i skatteloven for byene og i skatteloven for landet. Ved lovrevisjonen i 1975 ble ansvarsbestemmelsen plassert i skatteloven 1911 § 32. Da loven igjen ble revidert til dagens skattelov 1999, ble

⁸ Lov 18. august 1911 nr. 8 og nr. 9

⁹ Lov 14. mars 1975 nr. 5

ansvarsbestemmelsen flyttet til skattebetalingsloven 1952 § 37. Når den nye skattebetalingsloven fra 2005 trer i kraft, vil bestemmelsen stå i lovens § 16-13. I den videre fremstilling kan bestemmelsene bli brukt om hverandre når Høyesterett referer til disse i sine begrunnelser uten at det medfører realitetsforskjell.

Ansvarsbestemmelsens ordlyd var den samme i perioden 1911-1999. Da bestemmelsen ble flyttet ved ny skattelov 1999 fikk ordlyden et noe endret innhold.

Innholdsmessig endringer i bestemmelsen referer seg først og fremst til tre av vilkårene for ansvar, og til rettsfølgen dersom vilkår er oppfylt.

Vilkåret om at skatt *"må forutsettes ilignet"* aksjeselskapet, hadde tidligere ordlyden *"må forutsettes å ville bli ilignet"*. Et annet vilkår om at det må ha skjedd fordeling til aksjeeiere *"uten at det er holdt tilbake midler til dekning av skatt"*, hadde ordlyden *"uten at det fornødne beløp er avholdt til dekkelse av skatten"*. Ordlyden i et annet vilkår er *"uerholdelig skatt"*, mens ordlyden tidligere var at skatten *"ellers vilde være uerholdelig"*.

Rettsvirkningen etter dagens bestemmelse er at skatten kan *"innkreves"*, mens ordlyden tidligere var at skatt kan *"innfordres"* hos aksjeeierne.

Forøvrig har bestemmelsen ikke vært utsatt for andre innholdsmessige endringer.

2.2 Vilkår for betalingsansvar etter skattebetalingslovens § 37

2.2.1 Generelt

Som nevnt gjelder sktbl § 37 aksjeeiers ansvar for aksjeselskapets skatter ved oppløsning eller avvikling av selskapet. Hovedregelen er at hovedansvaret for selskapets forpliktelser ligger hos aksjeselskapet. Unntaksvis kan subsidiært ansvar, som nevnt under pkt.1.1, gjøres gjeldende overfor aksjeeiere der selskapskreditorene ikke finner dekning for sine krav hos aksjeselskapet.

I den videre fremstilling vil jeg redegjøre for kumulative vilkår for ansvar etter sktbl § 37.

2.2.2 Vilkår om at det er "parthavere" som kan stilles til ansvar

Med "parthavere" forstår man normalt den som har part eller andel i en formuesgode. Som nevnt under punkt 1.2 har jeg tidligere slått fast at aksjeeiere skal forstås som parthavere.

En aksjeeiere eier en andel i et aksjeselskap og kan dermed omtales som parthaver.

Selv om deltakere i ikke-egne skattesubjekter, som f.eks. ansvarlige selskap, også kan

omtales som "parthavere", kan ikke disse bli ansvarlig etter sktbl § 37 fordi disse ikke er egne skattesubjekter. Som nevnt er oppgaven avgrenset mot parthavere som er ikke egne skattesubjekter, jfr punkt 1.5.3

2.2.3 Vilkår om at aksjeselskapet må være oppløst

For at ansvar skal gjøres gjeldende må utlodningen/fordelingen fra aksjeselskap til aksjeeiere ha skjedd etter at aksjeselskapet "**oppløses**", jfr § 37 nr. 9, jfr § 37 nr. 8.

Naturlig språklig forståelse av lovens ordlyd tilsier at aksjeselskapet faktisk har sluttet eller opphørt å eksistere. Ordlyden isolert trekker i retning av å kreve at det må foreligge en formell eller faktisk selskapsrettslig oppløsning.

I forarbeidene til sktbl § 37, Ot.prp. nr. 5 (1909) s. 87 og Ot. prp. nr 86 (1997-1998), står det ikke noe om hvordan oppløsningsvilkåret skal forstås. Lovbestemmelsens formål fremgår noe uklart i forarbeidene, men kommer klarere til uttrykk i Rt. 1999 s. 956, (ABB-dommen). Her omtaler førstvoterende lovbestemmelsens formål med at ansvarsregelen skal

hindre skattesubjekter og deres eiere i å gjøre skatteinnkrevingen illusorisk¹⁰.

Skatteinnkrevingen kan bli vanskelig dersom det stilles vilkår om at selskapet må være oppløst selskapsrettslig. Dette taler for at oppløsningsvilkåret er oppfylt selv om aksjeselskapet ikke er selskapsrettslig oppløst.

Jeg kan ikke se at oppløsningsvilkåret er behandlet nærmere i Finansdepartementets eller underorganenes ligningspraksis eller administrative uttalelser.

Heller ikke etterarbeider til bestemmelsen, Ot. prp. nr. 83 (2004-2005) kap. 20, behandler spørsmålet om aksjeeieres ansvar. Etterarbeidene tar kun opp spørsmål knyttet til ansvar for ektefeller, arvinger/gavemottagere og arbeidsgiver. Det presiseres at etterarbeidene også er forarbeider til den nye skattebetalingsloven som ikke har trådt i kraft ennå.

Bestemmelsen er dessuten lite omtalt i rettsteorien. I ”Skattebetalingsloven med kommentarer” av Lossius m.fl (2003, s. 346-347), er bestemmelsen behandlet uten at det aktuelle vilkåret om oppløsning er kommentert.

Hvorvidt det kreves en selskapsrettslig oppløsning for at ansvar skal kunne gjøres gjeldende, ble nærmere avklart i ABB-dommen. Saken gjaldt ansvar for skatt i forbindelse med et morsselskaps (ABB) salg av nesten samtlige aksjer i et datterselskap (NEBB) til et annet nystiftet aksjeselskap (BASE HOLDING). NEBB hadde betinget avsatt salgsgvinster og negative saldi som etter salget ble tatt opp til beskatning på NEBBs hånd. Aksjeeieren ABB mente at aksjesalget ikke kunne anses som oppløsning av NEBB med den konsekvens at aksjeeieren ABB var ansvarlig for NEBBs skatt etter sktl. § 32. Hadde ABB oppløst NEBB selskapsrettslig etter asl kap. 16, ville NEBB derimot blitt likvidasjonslignet og måtte da betale skatt allerede ved den selskapsrettslige oppløsningen. Dommen tar opp to vesentlige problemstillinger. Det første spørsmålet i dommen var hvorvidt det var grunnlag for endringsligning av NEBB slik at skattegevinstene kunne

¹⁰ ABB-dommen s. 956

komme til beskatning. Her anvendte retten den ulovfestede gjennomskjæringsregelen som grunnlag for endringsligningen.

For behandling av oppgaven er det andre spørsmålet i dommen interessant. Resultatet i dommen var basert på alminnelig lovtolkning, og ikke skattemessig gjennomskjæring. Spørsmålet var hvorvidt det, under forutsetning av endringsligning av NEBB, var hjemmel for å pålegge ABB subsidiært ansvar for NEBBs skatt. Spørsmålet var nærmere bestemt hvorvidt aksjesalget av NEBB-aksjer fra ABB til BASE HOLDING skulle anses som oppløsning etter sktl § 32.

Resultatet i saken ble at aksjeeieren ABB ble holdt subsidiært ansvarlig for aksjeselskapet NEBBs skatt.

Førstvoterende tolket relevante rettskildene lovtekst, lovformål og rettspraksis for å avklare innholdet i begrepet oppløsning. Etter en isolert tolkning av lovens ordlyd påpekte han at den ikke forutsatte selskapsrettslig oppløsning.

Førstvoterende kom også fram til at et kravet om selskapsrettslig oppløsning heller ikke hadde støtte i rettspraksis.

Deretter gikk han til lovens formål som er å ”hindre at skatteinnkrevingen blir gjort illusorisk”¹¹ gjennom en omgåelse av skatteregelen. Lovens formål blir tillagt stor vekt i dommen, og ifølge førstvoterende talte også lovformålet for at det ikke skulle stilles formelle selskapsrettslige krav for at oppløsningsvilkåret skulle anses oppfylt. Etter en formålsbasert lovtolkning kom førstvoterende frem til at det avgjørende var å vurdere hvorvidt NEBB hadde blitt oppløst i ”skatterettslig forstand”¹². Her kom førstvoterende med en ratio decidendi¹³ som har stor vekt. En tolkning av førstvoterendes begrunnelse tilsier at det avgjørende er hvorvidt selskapet anses å være oppløst etter skatterettslige regler. Som nevnt kan dette omtales som faktisk skatterettslig oppløsning¹⁴. Førstvoterende foretar her en autonom skatterettslig fortolkning av vilkåret, og kommer frem til at

¹¹ ABB-dommen s. 956

¹² ABB-dommen s. 956

¹³ Ratio decidendi er en domsgrunn eller uttalt rettssetning ”som dommen bygger direkte på”. Se nærmere Boe 1996 s. 259

¹⁴ Banoun 2003 s. 163

selskapet anses som oppløst etter sktbl § 37 når selskapet er faktisk skatterettslig oppløst. Bestemmelsen stiller m.a.o ikke krav om at selskapet må være oppløst i selskapsrettslig forstand for at oppløsningsvilkåret etter bestemmelsen er oppfylt.

Førstvoterende påpekte at når den skattemessige identitet mellom NEBB og BASE var brutt på grunnlag av skattemessig gjennomskjæring, ville også ABBs aksjesalg til BASE HOLDING i realiteten bli ansett for å være oppløsning av selskapet.

Etter førstvoterende begrunnelse taler også relle hensyn for at det ikke kreves en selskapsrettslig oppløsning. Jeg tolker førstvoterendes begunnelse slik at han viste til hensynet til statens finanser (se ovenfor under pkt.1.4) når han sa at ABB ikke "bør" kunne overføre NEBB-aksjene til aksjekjøperen BASE HOLDING for å kjøpe seg fri fra skatteansvaret mot å gi BASE HOLDING en viss rabatt på aksjesummen. Det urimelige ville her være at ABB overfører risikoen for skattekravet til skattemyndighetene med fare for at skattekravet ikke blir innfridd. Når førstvoterende her viste til lovens formål fremhever han også at det må legges vekt på hensynet til effektiv skatteinnkreving som er en forutsetning for at staten kan gi et godt velferdstilbud til befolkningen.

Som nevnt kan aksjeeiers ansvar også bygges på selskapsrettslig grunnlag, f.eks. asl § 16-12. En årsak til at rettens flertall brukte sktbl § 37 istedetfor asl § 16-12, må antas å være fordi sistnevnte bestemmelse er en aksjerettslig bestemmelse og ansvar etter denne bestemmelsen forutsetter at selskapet er oppløst i selskapsrettslig forstand. En slik forståelse har støtte i Breilandsdommen og juridisk teori¹⁵.

ABB-dommen omhandler direkte det aktuelle spørsmålet og må tillegges atskillig vekt. Dommen er dessuten relativt ny (fra 1999), og ganske tydelig og grundig i sin begrunnelser om når ansvar for aksjeeiere kan gjøres gjeldende. ABB-dommen legger til grunn at det ikke kreves selskapsrettslig oppløsning for at vilkåret er oppfylt.

Når aksjeselskaper kan nyte godt av regler om betinget skattefritak kan deres økonomiske skatteforpliktelser ofte bli meget store. De betingede skattefritakene er å anse som en fordel

¹⁵ Se nærmere Aksjeloven og allmennaksjeloven med kommentarer 1999 s. 751

som aksjeselskapene får fra staten fordi staten ønsker å stimulere til reinvesteringer i næringslivet. Målet er å tilgodese eksisterende aksjeeiere, og ikke nye eiere som senere skulle kjøpe aksjer i selskap som har betingede skattefritak. Tilfeller hvor aksjeeiere unngår beskatning av aksjeselskapets betingede skattefritak fordi de selger aksjene og ikke oppløser selskapet slik det er hjemlet i aksjeloven, vil derfor virke urimelig overfor staten. Dette tilsier at også reelle hensyn trekker i retning av at det ikke kreves selskapsrettslig oppløsning.

Jeg legger etter dette til grunn at sktbl § 37 nr. 9, jfr nr. 8, ABB-dommen, lovens formål og reelle hensyn taler for at det ikke kreves selskapsrettslig løsning for at oppløsningsvilkåret skal anses oppfylt. Det avgjørende er hvorvidt selskapet er oppløst skatterettslig, dvs i skattebetalingslovens forstand. Men er selskapet oppløst selskapsrettslig, regnes selskapet også å være oppløst skatterettslig.

Et annet spørsmål er hvorvidt det er et vilkår om at selskapet må være likvidasjonslignet, for at selskapet skal anses som oppløst.

Etter sktbl § 37 er vilkåret at selskapet må "oppløses" for at aksjeeiere er ansvarlig for skatt.

Som nevnt tilsier naturlig språklig forståelse at selskapet faktisk har sluttet eller opphørt å eksistere. Selv om ordlyden ikke uttrykkelig krever at selskapet er likvidasjonslignet trekker ordlyden isolert i retning av selskapet også må være likvidasjonslignet.

Bestemmelsens forarbeider, Ot.prp. nr. 5 (1909) og Ot. prp. nr 86 (1997-1998), sier ikke noe om hvorvidt det er et krav om at selskapet må være likvidasjonslignet eller ikke.

Etterarbeidene til bestemmelsen, Ot. prp. nr. 83 (2004-2005) kap. 20 sier heller ikke noe om hvorvidt det kreves likvidasjonsligning for at oppløsningsvilkåret er oppfylt.

I ABB-dommen ble det ikke foretatt likvidasjonsligning av NEBB. Førstvoterende stilte spørsmål om ligningsmyndighetene faktisk måtte ha likvidasjonslignet ABB for at selskapet skulle være oppløst i lovens forstand. Han uttrykker at krav om likvidasjonsligning "følger ikke av lovens ordlyd". Det tilsier at førstvoterende etter

naturlig forståelse av ordlyden ikke finner grunnlag for at oppløsningsvilkåret forutsatte at det var gjennomført likvidasjonsligning av selskapet. Førstvoterende sier også at kravet om likvidasjonsligning heller "ikke...har støtte i rettspraksis". At krav om gjennomført likvidasjonsligning, etter førstvoterendes mening, verken hadde støtte i formell lov eller høyesterettspraksis taler derfor mot at det kreves likvidasjonsligning for at oppløsningsvilkåret er oppfylt. ABB-dommen trekker i retning av at det ikke kreves at selskapet er likvidasjonslignet.

I Banoun 2003 (s. 166- 170) tolker forfatteren flertallets begrunnelse i ABB-dommen. Vedkommende tolker også rettens begrunnelse dit hen at det ikke stilles et krav om gjennomført likvidasjonsligning. Juridisk teori trekker derfor også i retning av at vilkåret ikke krever faktisk likvidasjonsligning av selskapet.

Hensynet til statens finanser taler også for at det ikke kreves likvidasjonsligning av selskapet for at ansvar skal kunne gjøres gjeldende. Som nevnt tilsier statens behov for midler til velferdsstaten at ansvar kan gjøres gjeldende selv om selskapet ikke har blitt lignet etter oppløsningen. Hensynet til statens finanser taler derfor også mot at det kreves likvidasjonsligning av selskapet for at selskapet skal anses oppløst.

ABB-dommen er klar i sine begrunnelser om at det ikke kreves at det er gjennomført likvidasjonsligning for at oppløsningsvilkåret er oppfylt. Dommen må tillegges stor vekt, når formell lov ikke like klar i sin ordlyd. Juridisk teori må også tillegges en viss vekt. Jeg legger derfor til grunn at det ikke kreves likvidasjonsligning for at vilkåret skal anses oppfylt.

2.2.4 Vilkår om at aksjeselskapets midler skal være "utloddet eller fordelt"

Etter at aksjeselskapet er oppløst må selskapets midler være **"utloddet eller fordelt"** til aksjeeierne, jfr sktbl § 37 nr. 9.

Naturlig språklig forståelse av ordlyden tilsier at det i realiteten må ha skjedd en utdeling eller fordeling (typisk likvidasjonsutbytte) av selskapets midler. Med utdeling¹⁶ mener jeg at det må ha blitt overført verdier i form av kontanter, naturalytelser e.l. fra selskapet, uten noen form for gjenytelse eller vederlag. Ordlyden trekker i retning av at alle utdelinger etter oppløsning av aksjeselskapet vil oppfylle lovens vilkår.

Ordlyden stiller uttrykkelig krav om at selskapets midler må ha blitt ”utloddet eller fordelt”. En antitetisk tolkning av ordlyden tilsier at dersom det ikke har skjedd utdelinger av verdier til aksjeeiere etter selskapsoppløsningen, kan skattekreditorer ikke rette krav mot aksjeeiere. Selskapet må m.a.o ha midler til utlodning eller fordeling før ansvar kan bli aktuelt. En slik tolkning har støtte i prinsippet om ansvarsbegrensning for aksjeeiere, jfr asl § 1-1 (2), som sier at aksjeeiere bare ansvarlig inntil sine aksjeinnskudd, dvs inntil deres verdier i selskapet. En aksjeier som er forbigått når selskapsmidlene har blitt utdelt, skal ”likestilles med en kreditor”¹⁷.

Normalt vil utdelinger skje etter en selskapsrettslig oppløsning, jfr asl kap. 16. Dette skjer bl.a. etter generalforsamlingens beslutning, jfr asl § 16-1, og valg av avviklingsstyre, jfr § 16-2. Utdeling til aksjeeiere skal skje etter at aksjeselskapets forpliktelser til f.eks. skattekreditorer er dekket, jfr § 16-9. Bestemmelsene ivaretar hensynet til at skattekreditorer får dekket sine krav mot aksjeselskapet før aksjeeiere får utdelinger fra selskapet.

Et spørsmål er hvorvidt det kreves at aksjeselskapet er oppløst i selskapsrettslig forstand for at selskapsmidlene skal regnes som ”utloddet eller fordelt”?

Som nevnt under pkt.2.2.3, kan et aksjeselskap være oppløst selv om selskapet ikke er oppløst i selskapsrettsrettslig forstand. Det avgjørende er hvorvidt selskapet er oppløst i skattebetalingslovens forstand, jfr sktbl § 37 nr. 9, jfr nr. 8.

¹⁶ Jeg bruker begrepet ”utdelinger” som et samlebegrep for ”utloddet eller fordelt” etter oppløsning. Jeg velger derfor å avgrense mot begrepet ”utdeling” slik det forstås i selskapsretten.

¹⁷ Se nærmere Aughdal 1959.

Ordlyden i bestemmelsen er at ansvar kan gjøres gjeldende dersom aksjeselskapet ”oppløses og deres midler fordeles”. Sammenhengen i bestemmelsen og det som er nevnt om forståelsen av oppløsningsvilkåret, trekker i retning av at det ikke kreves en selskapsrettslig oppløsning for at vilkåret om ”utloddet eller fordelt” er oppfylt.

Forarbeider til bestemmelsen, Ot.prp. nr. 5 (1909) og Ot. prp. nr 86 (1997-1998), sier ikke noe om det aktuelle vilkårets meningsinnhold eller hvilke tilfeller denne omfatter. På den annen side er lovens formål, som nevnt, ”å hindre at skatteinnkrevningen blir gjort illusorisk”¹⁸ blitt gjengitt i ABB-dommen . For at ikke skatteinnkrevningen blir vanskeliggjort, taler lovens formål også for at vilkåret ikke krever selskapsrettslig oppløsning.

Hva som ligger i begrepene ”utloddet eller fordelt” er ikke behandlet nærmere i Finansdepartementets eller underorganenes ligningspraksis eller administrative uttalelser.

Som nevnt behandler heller ikke etterarbeidene til bestemmelsen, Ot. prp. nr. 83 (2004-2005) kap. 20, spørsmålet om aksjeeieres ansvar.

Bestemmelsen er lite behandlet i juridisk litteratur. F.eks. redegjør ikke ”Skattebetalingsloven med kommentarer” av Lossius 2003, (s. 346-347) om hva ordlyden tilsier.

Spørsmålet om hvorvidt vilkåret ”fordelt” er oppfylt der det ikke har skjedd en selskapsrettslig oppløsning, har blitt behandlet i ABB-dommen. NEBB hadde ikke blitt selskapsrettslig oppløst og dermed hadde heller ikke aksjeselskapet i realiteten ”fordelt” selskapets midler *etter* en selskapsrettslig oppløsning. Derimot hadde aksjeeierne solgt sine aksjer og mottatt kjøpesummen. Spørsmålet i dommen var hvorvidt aksjeeier ABB`s

¹⁸ ABB-dommen s. 956

mottakelse av kjøpesummen etter aksjesalget til BASE HOLDING kunne anses som om likvidasjonsutbyttet var ”fordelt” til ABB i lovens forstand, jfr sktl § 32 tredje ledd. Førstvoterende startet med lovtekstens ordlyd og påpekte at betaling av kjøpesum, etter en språklig forståelse, ikke representerte en fordeling til aksjeeier i lovens forstand. Førstvoterende begrunnet dette med at selskapet ikke hadde blitt oppløst selskapsrettslig. Senere sluttet førstvoterende av konteksten i bestemmelsen, at betaling av kjøpesummen likevel skulle anses for å være fordeling. Han la avgjørende vekt på sammenhengen mellom oppløsningsvilkåret og vilkåret om at midlene må være ”utloddet eller fordelt”. I dommen sier han deretter at ”når aksjesalget representerte en oppløsning, fremstår mottakelse av kjøpesummen som en praktisk måte å tilegne likvidasjonsutbyttet på”¹⁹. Førstvoterende foretok her en utvidende tolkning²⁰, og dermed likestilte aksjeeieres mottakelse av kjøpesum ved aksjesalg med fordeling av likvidasjonsutbyttet fra aksjeselskapet. Når førstvoterende kom fram til at aksjeeiers mottakelse av kjøpesummen var det samme som fordeling til aksjeeier i lovens forstand, tilsier det at fordeling også kan skje selv om selskapet ikke oppløses selskapsrettslig. Dommen legger til grunn at det ikke kreves selskapsrettslig oppløsning for at vilkåret ”utloddet eller fordelt” er oppfylt.

Som nevnt dissenterte en av høyesterettsdommerene i ABB-dommen, og begrunnelsen hans veier derfor ikke tungt. Jeg tolker hans begrunnelse slik at vilkåret ikke var oppfylt fordi det etter en naturlig språklig forståelse ikke hadde skjedd en faktisk utdeling av selskapsmidlene. Som nevnt under 2.2.3, måtte selskapet dessuten være oppløst i selskapsrettslig forstand.

Reelle hensyn taler på den ene siden for at skattytere (aksjeiere) ikke skal holdes ansvarlig for enhver utdeling fra aksjeselskapet. Hensynet til forutberegnelighet tilsier at alle aksjeiere bør være klar over når de er ansvarlig for selskapets skatt slik at ikke alle typer

¹⁹ ABB-dommen s. 957

²⁰ Etter min mening anvender førstvoterende vilkåret ”fordelt” utover det området som ordlyden skulle tilsi etter en naturlig språkforståelse.

overføringer til aksjeeiere anses som utdelinger. Hensynet til forutberegnelighet taler for at det kreves selskapsrettslig oppløsning før vilkåret ”utloddet eller fordelt” anses oppfylt. På den annen siden er driften av den norske stat, som nevnt, avhengig av skatteinnbetalinger. Hensynet til å sikre statens finanser taler for at aksjeeiere holdes ansvarlig for enhver utdeling fra aksjeselskapet uten at det kreves at selskapet er selskapsrettslig oppløst. Hensynet til statens finanser bør veie tyngst på grunn av skattens samfunnsmessige betydning. Dessuten er det rimelig at aksjeeiere har risikoen for at selskapet oppløses etter aksjelovens regler om oppløsning og avvikling. Det vil være urimelig dersom staten risikerer sine finanser fordi aksjeselskapets midler ikke anses å være ”utloddet eller fordelt” pga manglende selskapsrettslig oppløsning. Dette taler for at det ikke kreves selskapsrettslig oppløsning for at vilkåret ”utloddet eller fordelt” er oppfylt.

Foreliggende rettskilder, med unntak av hensynet til forutberegnelighet for aksjeeiere, trekker i samme retning. Rettskildene tilsier at utdelinger etter oppløsning oppfyller kravet til at aksjemidlene er ”utloddet eller fordelt”, også i tilfeller hvor selskapet ikke har blitt likvidasjonslignet eller oppløst i selskapsrettslig forstand. Har selskapet blitt oppløst i skattebetalingslovens forstand og det har skjedd utdelinger til aksjeeiere, kan vilkåret ”utloddet eller fordelt” være oppfylt selv om selskapsmidlene har blitt fordelt ved f.eks. mottakelse av kjøpesum. Reelle hensyn som hensynet til forutberegnelighet for skattyter veier lite i forhold til de vurderinger domstolene og lovgiver har gjort i denne sammenheng. Jeg legger således til grunn at det ikke kreves at selskapet er oppløst i selskapsrettslig forstand for at selskapsmidlene skal regnes som ”utloddet eller fordelt”.

Et annet spørsmål er hvorvidt det kreves at midlene rent faktisk ha kommet fra aksjeselskapet for at vilkåret ”utloddet eller fordelt” er oppfylt?

Sktbl § 37 nr. 9, jfr nr. 8 tilsier at selskapets midler må bli utloddet eller fordelt fra ”selskaper” eller ”andre skattepliktige innretninger”.

Naturlig språklig forståelse tilsier at aksjeselskaper omfattes av ordlyden. Det trekker i retning av at utdelinger av selskapets midler må skje fra aksjeselskapet.

Som nevnt sier forarbeidene til bestemmelsen, Ot.prp. nr. 5 (1909) og Ot. prp. nr 86 (1997-1998), ikke noe om det aktuelle vilkåret.

Som nevnt sier heller ikke lovens etterarbeider, Ot. prp. nr. 83 (2004-2005) kap. 20, eller rettsteori noe om hvordan ordlyden i den aktuelle bestemmelsen skal forstås.

Jeg har tidligere referert til førstvoterendes i ABB-dommen. I sin begrunnelse likestilte han mottakelse av kjøpesummen fra nye aksjeeiere med utdeling av selskapets midler fra aksjeselskapet. Dette taler for at det ikke er avgjørende at midlene ved likvidasjon rent faktisk kommer fra aksjeselskapet. I følge førstvoterende er det avgjørende hvorvidt en mottakelse av kjøpesummen fra de nye aksjeeierne er en ”praktisk måte å tilegne likvidasjonsutbyttet på”²¹. Jeg legger således til grunn at det ikke kreves at midlene rent faktisk kommer fra aksjeselskapet.

Som nevnt vil hensynet til forutberegnlighet for aksjeeiere ikke veie tyngre enn hensynet til statens finanser. Jeg viser til det som er nevnt over om reelle hensyn. Hensynet til statens finanser tilsier at det ikke kreves at midlene rent faktisk kommer fra aksjeselskapet.

Alle rettskilder, med unntak av hensynet til forutberegnlighet, trekker i retning av at det ikke kreves at midlene rent faktisk kommer fra aksjeselskapet, og jeg kan derfor konkludere med at ikke kreves at midlene rent faktisk kommer fra selskapet.

Selskapsmidlene vil således regnes for å være ”utloddet eller fordelt” etter sktbl § 37 selv om disse ikke kommer fra aksjeselskapet. Dersom selskapet ikke er oppløst selskapsrettslig men regnes å være oppløst i lovens forstand pga et aksjesalg, vil midlene være ”fordelt” ved at nye aksjeeiere betaler aksjesummen til de gamle aksjeeierne.

2.2.5 Vilkår om at det ”ikke er holdt tilbake midler til dekning av skatt”

For at aksjeeiere skal være ansvarlige for aksjeselskapets skatt, er forutsetningen at det **”ikke er holdt tilbake midler til dekning av skatt”** ved utdelingen, jfr sktbl § 37 nr. 9, jfr 8.

²¹ ABB-dommen s. 957

En naturlig språkforståelse tilsier at vilkåret er oppfylt i tilfeller der aksjeselskapet ikke har satt til side verdier til dekning av aksjeselskapets skattekrav.

Som nevnt under pkt 2.1.2, var vilkåret litt annerledes formulert før lovrevisjon i 1999. Forskjellen i ordlyden har likevel ingen virkning for tolkning av vilkåret. Vilkåret etter skatteloven fra 1911 var at det må ha skjedd fordeling til aksjeeiere ”uten at det fornødne beløp er avholdt til dekkelse av skatten”.

Vilkåret om at det ”ikke er holdt tilbake midler til dekning av skatt” ved utdelingen har sammenheng med aksjeselskapenes plikt til å holde av midler til skattedekning før disse utdeles til aksjeeiere. At aksjeselskapet må holde av midler slik at skyldig beløp til skatt betales før avvikling, følger bl.a. av asl §§ 16-7, jfr 16-9.

Som nevnt innledningsvis under pkt 1.1, er det selskapet som har det primære ansvaret for betaling av aksjeselskapets skatt. Aksjeeieres subsidiære ansvar kan derfor først gjøres gjeldende når aksjeselskapet har fordelt midlene til aksjeeiere og det ”ikke er holdt tilbake midler til dekning av skatt”. Et eksempel på at aksjeeier ble subsidiært ansvarlig pga at det ikke ble holdt tilbake midler til dekning av skatt er ABB-dommen.

Et spørsmål er hvorvidt subsidiært ansvar kan pålegges selv om aksjeselskapet *har* blitt holdt tilbake midler til dekning av skatt.

Vilkåret om at det ikke er holdt tilbake midler til dekning av skatt, har sammenheng med asl § 1-1 (2) og prinsippet om begrenset ansvar for aksjeeiere. Dersom aksjeselskapets avviklingsstyre *har* holdt tilbake midler til betaling av skatt, må skattekreditorer rette krav mot aksjeselskapet. Skattekreditorer kan få dekket sine krav hvis det er midler i selskapet. Dersom aksjeselskapet etter oppregning av aktiva og passiva ikke har noe av verdier som kunne ha blitt holdt tilbake til dekning av skatt, vil kravet til skattekreditorer sies å være tapt. Dette følger av ansvarsbegrensningen i aksjeselskaper. Dette innebærer at subsidiært

ansvar ikke kan gjøres gjeldende hvor selskapet har holdt tilbake midler til dekning av skatt.

Unntaksvis kan likevel andre ansvarsgrunnlag, f.eks. ansvar på omstøtelsesgrunnlag, tilsi at ansvar kan gjøres gjeldende ovenfor aksjeeiere.

Forarbeidene til bestemmelsen, Ot. prp Ot.prp. nr. 5 (1909) og Ot. prp. nr 86 (1997-1998), har ikke noe å tilføre om forståelsen av vilkåret. Heller ikke har jeg funnet noe av betydning i høyesterettspraksis.

Lovens etterarbeider, Ot. prp. nr. 83 (2004-2005) kap. 20, eller juridisk teori synes heller ikke å behandle vilkåret.

Vilkåret innebærer at dersom avviklingsstyre ikke har holdt tilbake midler til dekning av skatt, til tross for at likvidasjonsutbyttet har blitt utloddet eller fordelt, kan aksjeeiere stilles ansvarlig for skatten som har blitt utdelt.

2.2.6 Vilkår om at skatt "ilignes eller som må forutsettes ilignet"

Aksjeeieres ansvar for skatt forutsetter at aksjeselskapet "**ilignes eller ...må forutsettes ilignet**" skatten, jfr sktbl § 37 nr. 9 jfr nr.8, jfr nr. 7.

Som nevnt hadde dette vilkåret også en annen ordlyd før lovrevisjonen i 1999 uten at det skulle forstås anderledes. Vilkaeret var da at aksjeselskapet "*ilignes eller må forutsettes å ville bli ilignet*" skatten. Vilkaeret "må forutsettes å ville bli ilignet" ble behandlet i ABB-dommen og de andre høyesterettsdommene som er drøftet nedenfor.

Ordlyden oppstiller to alternative vilkår for ansvar. Det innebærer at vilkaeret er oppfylt dersom et av vilkaerene er oppfylt.

Naturlig språklig forståelse av ordlyden tilsier at ligningsmyndigheten enten faktisk må ha beregnet aksjeselskapets skatt eller at disse sannsynligvis vil beregne skatten.

2.2.6.1 Vilkår om at skatten "ilignes"

Det første alternative vilkåret er at aksjeselskapet "ilignes" skatt, jfr § 37 nr. 7.

Når regnes skatt for å være "ilignet" i lovens forstand?

Ligningslovens kap. 8 har bestemmelser om når og hvordan skatt blir ilignet. Normalt blir aksjeeier ilignet skatt på grunnlag av selvangivelsen etter lignl § 8-1. Unntaksvis kan aksjeeier bli skjønnsilignet etter § 8-2 dersom det f.eks. blir påvist mislighold av opplysningsplikt etter f.eks. bokettersyn.

Aksjeeier som er aksjeselskap skal bli forhåndsilignet ved oppløsning eller avvikling, jfr lignl §§ 4-7 nr. 10, jfr § 8-10.

Skatt regnes for å være "ilignet" i lovens forstand når ligningsmyndighetene har fastsatt grunnlaget for ligningen og fattet avgjørelse, jfr lignl § 8-4, jfr §§ 8-1 og 8-2.

I tillegg til lovens ordlyd tilsier også rettskildene lovforarbeider og høyesterettspraksis at aksjeeier er "ilignet" skatt i lovens forstand når ligningsmyndighetene har fastsatt grunnlaget for ligningen og fattet avgjørelse om ligning.

2.2.6.2 Vilkår om at skatten "må forutsettes ilignet"

Det andre alternative vilkåret er at skatten "må forutsettes ilignet" aksjeselskapet, jfr § 37 nr. 7. Vilkåret får betydning i tilfeller hvor aksjeselskapet ikke faktisk har blitt ilignet skatt, men hvor skattemyndighetene vil ilegge skatt i kommende tid grunnet f.eks. betinget skattefritak e.l.

Som nevnt tilsier naturlig språklig forståelse at ligningsmyndighetene sannsynligvis vil iligne skatten i nærmeste fremtid. Vilkåret indikerer en sannsynlighetsgrad uten at ordlyden uttrykkelig krever en bestemt sannsynlighetsgrad for at skatt vil bli ilignet.

Som nevnt over, kan ligningsmyndigheter iligne skatt på ulike måter. Den kan bli forhåndsilignet, lignet mens det pågår bokettersyn eller at ligning blir endret i ettertid.

Spørsmålet er hvilke sannsynlighetsgrad om at skatten vil bli ilignet som kreves?

Ordlyden i bestemmelsen taler for at aksjeeiere må være 100 % sikre på at skatten vil bli ilignet aksjeselskapet.

Forarbeidene til bestemmelsen, Ot.prp. nr. 5 (1909) og Ot. prp. nr 86 (1997-1998), gir ikke veiledning om hvor stor sannsynlighetsgrad som kreves for at vilkåret er oppfylt. Som nevnt tidligere kommer lovens formål, som er å hindre skattesubjekter og deres eiere i å gjøre skatteinnkrevingen illusorisk, til uttrykk i ABB-dommen. Skatteinnkrevingen kan bli meget vanskelig dersom det kreves 100 % sannsynlighetsgrad hos aksjeeier om at skatt vil bli ilignet. Rettsspørsmål om selskapsbeskatning kan være kompliserte, og det kan oppstå usikkerhet hos aksjeeiere om at skatt kan eller vil bli ilignet aksjeselskapet. Ved slik usikkerhet bør aksjeeiere være klar over at det er muligheter for at skatt ilignes. Denne usikkerheten bør uansett ikke resultere i at statens skatteinnkreving blir umuliggjort ved at det kreves en meget høy sannsynlighetsgrad hos aksjeeier om at skatt vil bli ilignet. Lovens formål taler derfor for at det ikke kreves 100 % sannsynlighetsgrad hos aksjeeiere om at skatten vil ilegges selskapet.

Loven etterarbeider, Ot. prp. nr. 83 (2004-2005) kap. 20 eller juridisk teori synes ikke å ha behandlet problemstillingen om hvilke sannsynlighetsgrad om at selskapet vil bli ilignet skatt som kreves hos aksjeeiere.

Av høyesterettspraksis er tre dommer relevante ved tolkning av dette vilkåret. Den ene høyesterettsdommen er Rt. 1928 s. 769 (Haugedommen), den andre er Rt. 1992 s. 236 (heretter kalt Breilands-dommen) og den tredje er den tidligere omtalte ABB-dommen. Hauge-dommen gjaldt spørsmålet om *styremedlemmers* ansvar for aksjeselskapets skatt, og vil omtales nærmere under. Dommen er relevant fordi høyesterettens tolkningen av vilkåret i bestemmelsen også har betydning for aksjeeieres ansvar. Det kan også bemerkes at styremedlemmene i Hauge-dommen også var aksjeeiere i selskapet.

Høyesterettsdommen gjaldt styrets ansvar for skatt etter salg av samtlige aksjer i et aksjeselskap som eide fast eiendom. Skattekreditor mente at dette reellt var et salg av fast eiendom og beskattet salgsgevinsten av eiendomssalget.

Spørsmålet i saken var bl.a. hvorvidt aksjesalget var å anse som oppløsning av eiendomsaksjeselskapet slik at styremedlemmer var ansvarlige for skatt etter bsktl § 27.

Resultatet i saken ble at styremedlemmene ikke var ansvarlig for aksjeselskapets skatt.

Førstvoterende begrunnet ansvaret med at et av de kumulative vilkårene for ansvar etter § 27, vilkåret om at skatten ”må forutsettes å ville bli ilignet” aksjeselskapet, ikke var oppfylt. Førstvoterende sa at det ikke var nødvendig for sakens resultat å avgjøre hvorvidt vilkårene om oppløsning og om at likvidasjonsutbyttet var fordelt var oppfylt.

En tolkning av førstvoterende begrunnelse viser at han tok utgangspunkt i vilkårets ordlyd.

Gjennom tolkning av ordlyden la han vekt på to momenter for å avgjøre om vilkåret var oppfylt. Det første momentet er at eiendomssalget ”antas at være oppfattet som” et

aksjesalg ”av alle vedkommende”. Tolkning av rettssetningen tilsier at førstvoterende

legger vekt på den felles forståelsen av salgavtalen som har blitt lagt til grunn av partene i saken. Dette tilsier at dersom eiendomssalget reellt anses å være et aksjesalg av aksjeselger,

aksjekjøper og skattekreditor, hadde ikke styremedlemmene forutsetning for å anta at skatt kunne eller ville bli ilignet selskapet. Førstvoterende sier ikke noe om hvor stor

sannsynlighetsgrad hos styremedlemmer som kreves om at skatt forutsettes å ville bli ilignet, for at vilkåret er oppfylt.

Det andre momentet førstvoterende viser til er at dersom styremedlemmene er skyldige i ”uaktsomhet” ved at aksjesalget kunne oppfattes som eiendomssalg slik at gevinsten kunne

eller ville bli ilignet, er også lovens vilkår oppfylt. En naturlig tolkning av førstvoterende

begrunnelse tilsier at dersom styremedlemmer har opptrådt klanderverdige ved å ikke sette av beløp til skatt når det kunne eller ville bli ilignet skatt, er vilkåret oppfylt. Dette tilsier at

det ikke kreves 100 % sannsynlighetsgrad hos styremedlemmer om at skatt vil bli ilignet aksjeselskapet. Det avgjørende er hvorvidt styremedlemmer eller aksjeeiere har foretatt en

aktsomhetsvurdering og etter en slik vurdering har kommet frem til at skatt ikke vil bli ilignet.

Breilandsdommen gjaldt også ansvar som *styremedlem*, og ikke bare som aksjeeier slik tilfellet var i ABB-dommen. Saken gjaldt ansvar for Breiland i et aksjeselskap som ble avviklet, men hvor dette ikke skjedde etter selskapsrettslige regler om avvikling etter aksjeloven. Før avviklingen ble det foretatt bokettersyn, men den faktiske etterligning av selskapet fant sted flere år etter avviklingen. Aksjeselskapet ble avviklet ved at aktiva og passiva ble overført til Breilands personlige selskap.

Resultatet i saken var at Breiland ble ansvarlig for skatt som ble ilignet selskapet senere (etterlignet).

Førstvoterende begrunnet ansvar for aksjeselskapets skatter med at aksjeeier Breiland, gjennom sin personlige firma, hadde foretatt en gjeldsovertagelse da han overtok selskapets aktiva og passiva. Ordlyden i begrunnelsen tilsier at gjeldsovertakelsen ble ansett for å være et avtalerettslig ansvarsgrunnlag eller suksesjon²². Førstvoterende begrunnet gjeldsovertakelsen med at det hadde oppstått en faktisk skattemessige identitet mellom aksjeselskapet og det personlige selskapet når Breiland valgte å fortsette virksomheten uten avvikling i samsvar aksjelovens bestemmelser.

Førstvoterende åpnet også for at sktl § 32 kunne være et aktuelt ansvarsgrunnlag for betaling av skatt. Her kom høyesterettsdommeren med et obiter dicta²³, og selv om en slik domsgrunn ikke skal tillegges like stor vekt som ratio decidendi, er denne et godt signal om at sktl § 32 kan anvendes i tilsvarende saker. Spørsmålet i forhold til sktl § 32 var hvorvidt vilkåret om at skatten ”må forutsettes å ville bli ilignet” aksjeselskapet ville være oppfylt dersom det var aktuelt å begrunne ansvar for Breiland etter denne bestemmelsen?

Førstvoterende sier at ordlyden i bestemmelsen viser til et ”subjektivt vilkår”.

Sammenhengen til rettens tolkning i Hauge-dommen tilsier at det siktes til aktsomhetsvurderingen som aksjeeiere og styremedlemmer må ta i betraktning ved enhver transaksjon som kan medføre at skatt kan eller vil bli ilignet etter denne bestemmelsen.

Førstvoterende sa at styremedlem Breiland var ”kjent med” de forhold som dannet grunnlaget for den senere etterligningen. En naturlig tolkning av førstvoterende

²² En suksesjon innebærer i denne sammenheng at aksjeeier overtar det tidligere aksjeselskapets rettigheter og plikter.

²³ Obiter dicta er en domsgrunn ”som er overflødig for å begrunne dommen”. Se nærmere Boe 1996 s. 259

begrunnelse tilsier at dersom aksjeeier eller styremedlem vet eller er klar over at det kan eller vil bli ilignet skatt, er vilkåret oppfylt. Hvorvidt det kreves 100 % sannsynlighet eller en mindre sannsynlighetsgrad hos aksjeeiere/styremedlemmer om at skatt vil bli ilignet skatt, sier retten ikke noe om. Det førstvoterende sier er at dersom styremedlemmet Breiland var kjent med en forestående etterligning, er vilkåret oppfylt. Hvorvidt vilkåret var oppfylt dersom styremedlemmer/aksjeeiere var usikre på eller ikke kjent med en forestående etterligning, sier retten heller ikke noe om.

I ABB-dommen, tar førstvoterende opp spørsmålet om hvor stor sannsynlighetsgrad som kreves for at vilkåret skal være oppfylt. Førstvoterende starter med å tolke lovtekstens ordlyd isolert og viser til at det ligger et subjektivt element i vilkåret. I denne sammenheng viste han til at vilkåret også var tolket i to tidligere dommer, Hauge-dommen og Breilandsdommen. Når han så sier at ”det åpenbart ikke kan kreves at ABB var på det rene”²⁴ om at aksjesalget vil føre til at de betingede skattefritakene ville bli lignet, er det vanskelig å se hvilke argumentasjonsmateriale eller rettskildefaktor han begrunner dette på. Ordlyden i begrunnelsen kan tyde på at førstvoterende støtter seg til rimelighetshensyn når han tolker ordlyden videre. Rettens begrunnelse slår likevel fast at det ikke kreves 100 % sannsynlighet hos aksjeeier om at skatt vil bli ilignet.

Førstvoterende sier dessuten at vilkåret er oppfylt dersom aksjeeieren ABB ”måtte innse at det ikke forelå en ubetydelig risiko”²⁵ for at skatten ville bli ilignet. Førstvoterende viste i den anledning til at aksjeeieren ABB måtte ha innsett risikoen for at aksjeselskapet NEBB ville bli ilignet skatt da de innehentet juridiske betenkninger og uttalelser fra skatterådgivere om hvorvidt betingede skattefritak ville bli ilignet. Førstvoterende begrunnelse tilsier at dersom aksjeeiere har gjort tanker eller vurderinger som tilsier at det foreligger en viss risiko, altså en ikke ubetydelig risiko, for at aksjeselskapet kan bli ilignet skatt, må vilkåret være oppfylt. Jeg forstår førstvoterende dithen at det ikke kreves 100 % sannsynlighet hos aksjeeier for at skatten vil bli ilignet aksjeselskapet. Hvor stor grad av sannsynlighet som kreves, sies det ikke noe om i dommen.

²⁴ ABB-dommen s. 957

²⁵ ABB-dommen s. 957

Innholdet i vilkåret om at skatten ”må forutsettes å ville bli ilignet” aksjeselskapet, er behandlet i overnevnte dommer. Det foreligger ingen strid mellom resultatene eller begrunnelsene i høyesterettsdommene. Når jeg likevel mener at ABB-dommen må tillegges størst vekt, er det for det første fordi dommen er nyere enn Breilandsdommen (fra 1992) og Hauge-dommen som er ganske gammel. For det andre er domsgrunnene i ABB-dommen mer prinsipiell og gjennomgående i behandlingen av rettsspørsmålet vedrørende vilkåret enn Breilandsdommen. Dessuten er Breilandsdommen er generelt mer forbeholden og anvender heller ikke sktl § 32 som rettsgrunnlag for ansvar i dommen.

Rettspraksis, spesielt ABB-dommen, trekker i retning av at det ikke kreves 100 % sannsynlighet hos aksjeeier om at skatten vil bli ilignet selskapet.

Prinsippet om begrenset ansvar for aksjeselskaper er viktig for at aksjeeiere investerer i risikopregede virksomheter uten fare for å måtte svare med privat formue. Dette er et reellt hensyn som taler for at det kreves full sikkerhet, altså 100 % sannsynlighet, om at skatten ”forutsettes ilignet” aksjeselskapet. Er aksjeeier usikker på at skatt vil bli ilignet, bør han ikke kunne stilles ansvarlig for skatten. Hensynet til statens finanser taler, på den andre siden, mot at det skal kreves 100 % sannsynlighet om at skatt ”forutsettes ilignet” aksjeselskapet. Hensynet tilsier at aksjeeiere bør kunne holdes ansvarlig for skatt, selv i tilfeller hvor det er en viss, men ikke ubetydelig, sannsynlighetsgrad for at skatten kan bli ilignet aksjeselskapet. Staten er avhengig av at skatteinnkrevningen ikke blir umuliggjort pga strenge krav til sannsynlighet hos aksjeeiere. Også praktiske hensyn tilsier at det ikke alltid er 100 % sikkert at aksjeselskapet vil bli ilignet skatt pga kompliserte skatteregler, taler også for at det ikke skal kreves 100 % sikkerhet om at skatt vil bli ilignet. Bevistekniske hensyn tilsier også at det kan være vanskelig å vise hvor sannsynlig det var for aksjeeier at aksjeselskapet forutsettes å ville bli ilignet skatt. Hensynet til statens finanser, praktiske hensyn og bevistekniske hensyn bør derfor tillegges størst vekt. Dette tilsier at det ikke bør kreves 100 % sannsynlighet hos aksjeeieren om at skatten vil bli ilignet aksjeselskapet.

Jeg oppsummerer etter dette at lovteksten trekker i retning av at det kreves 100 % sannsynlighet hos aksjeeier om at skatten vil bli ilignet selskapet for at vilkåret er oppfylt. På den andre siden taler lovforarbeidene, høyesterettspraksis og reelle hensyn for at det ikke skal kreves 100 % sannsynlighet hos aksjeeier om at skatt vil bli ilignet. Ved avveining av rettskildene må ABB-dommen tillegges meget stor vekt. Rettens flertall viser til at vilkåret er oppfylt dersom aksjeeiere er klar over at det foreligger en viss risiko for at skatt vil bli ilignet. Det avgjørende er hvorvidt aksjeeier etter en aktsomhetsvurdering kommer frem til om skatt vil bli eller ikke vil bli ilignet. Jeg legger derfor til grunn at det ikke kreves 100 % sikkerhet hos aksjeeier om at skatt "forutsettes ilignet" aksjeselskapet.

2.2.7 Vilkår om skatten er "uerholdelig"

Aksjeeieres ansvar for skatt forutsetter også at skatten er "**uerholdelig**", jfr sktbl § 37 nr. 9.

Som nevnt var ordlyden i dette vilkår også en annen. Vilkåret etter skatteloven fra 1911 var at skatten "*ellers vilde være uerholdelig*".

Problemstillingen er når skatten kan regnes for å være "uerholdelig"?

Naturlig språklig forståelse tilsier at det ikke må være mulig å inndrive skatten fra aksjeselskapet. Ordlyden taler for at vilkåret er oppfylt når skatten er uinndrivelig fra aksjeselskapet.

Vilkåret om at skatten må være "uerholdelig" (dvs uinndrivelig) fra aksjeselskapet, viser til at aksjeeiere kun har et subsidiært ansvar. Dette kommer først til uttrykk i forarbeidene til bestemmelsen, Ot. prp. nr. 5 (1909) hvor de står at adgangen til å gjøre ansvar gjeldende er "indskrænket til at gjælde tilfælde, hvor den ellers vilde være uerholdelig, idet det intet er å faa hos" aksjeselskapet. Det subsidiære ansvaret som forarbeidene her slår fast innebærer, som nevnt tidligere, at det er aksjeselskapet, og ikke aksjeeiere, som har det primære ansvaret for aksjeselskapets skatt. Skattemyndighetenes skattekrav må derfor først rettes mot aksjeselskapet. Unntaksvis kan subsidiært ansvar ovenfor aksjeeiere når skatten

er ”uerholdelig” fra aksjeselskapet. Det tilsier at skattemyndighetene ikke kan stille aksjeeiere til ansvar før det viser seg at kravet er umulig å inndrive fra selskapet. At vilkåret stadfester et susidiært ansvar for aksjeeiere kommer også til uttrykk i lagmannsrettens begrunnelse i UTV-1998-906 (ABB-dommen).

Vilkåret har dessuten sammenheng med prinsippet om at aksjeeiere bare har indirekte ansvar for aksjeselskapets forpliktelser, slik det er hjemlet i asl. § 1-2. At ansvar for aksjeeier først kan gjøres gjeldende etter at kravet viser seg å være uinndrivelig fra aksjeselskapet, tilsier at aksjeeiers ansvar er indirekte.

Forarbeidene til sktbl § 37, Ot.prp. nr. 5 (1909) s. 87, sier derimot ikke noe om hvordan ordlyden ”uerholdelig” skal tolkes. Det har derfor ikke vært mulig å finne andre holdepunkter for tolkning av ordlyden.

Heller ikke rettspraksis fra Høyesterett eller underrettsdomstolene kan vise til at vilkåret har blitt drøftet. Vilkåret har blitt omtalt av lagmannsretten i ABB-dommen uten at det sies noe om ordlyden skal forstås.

Jeg kan ikke se at det har blitt redegjort for hva som ligger i begrepet ”uerholdelig” i Finansdepartementets eller underorganenes ligningspraksis eller administrative uttalelser.

Selv om etterarbeider til bestemmelsen, Ot. prp. nr. 83 (2004-2005) kap. 20, behandler spørsmålet om ansvar, sier den ikke noe om tolkningen av vilkåret ”uerholdelig”. Som nevnt er etterarbeidene også forarbeider til den nye skattebetalingsloven som ikke har trådt i kraft enda.

Vilkåret er dessuten lite omtalt i rettsteorien. I juridisk litteratur har jeg ikke funnet annet enn ”Skattebetalingsloven med kommentarer” av Lossius m.fl (2003, s. 346-347), som redegjør for vilkårene i sktbl § 37. Men heller ikke her kunne jeg finne tolkninger av ordlyden ”uerholdelig”.

Når det gjelder reelle hensyn, har jeg tidligere vist til hensynet til aksjeeiere og prinsippet om begrenset ansvar for aksjeeiere (asl §1-2). Som nevnt strider aksjeeiers subsidiære ansvar for aksjeselskapets skatt mot aksjeeiers begrensede ansvar for selskapsforpliktelser. Ansvarsbegrensningen tilsier likevel at dersom aksjeeiere kunne stilles til ansvar for selskapet skatt, til tross for at denne kunne inndrives fra selskapet, ville ansvarsbegrensningen miste sin betydning. Kreditorer kunne da fritt ta utlegg i deres private formue. I denne sammenheng trekker også disse hensyn for at ansvaret for aksjeeiere er subsidiært og kan først gjøres gjeldende når skatten er uinndrivelig fra aksjeselskapet.

Tidligere har jeg også nevnt hensynet til statens finanser. Selv om hensynet skulle tilsi at staten, for å sikre sine finanser, bør ha valget til å kunne gjøre ansvar gjeldende ovenfor den av aksjeeier og aksjeselskap som har solid økonomi, tilsier hensynet til rimelighet og aksjeeiers begrensede ansvar at ansvar bare kan gjøres gjeldende subsidiært.

Lovteksten, lovforarbeider, lagmannsrettsdommen (ABB) og reelle hensyn trekker i retning av at ansvaret er subsidiært og først kan gjøres gjeldende når skatten ikke er mulig å inndrive fra aksjeselskapet.

2.3 Rettsvirkningen er at selskapets skatt kan "innkreves" hos aksjeeier

Det som skal behandles under dette punktet er hva som er rettsvirkningen dersom overnevnte vilkår i sktbl § 37 er oppfylt. Som nevnt var også rettsvirkningens ordlyd annerledes etter den gamle skatteloven. Rettsfølgen var at skatten kunne "*innfordres*" hos aksjeeierne.

Rettsvirkningen er dagens bestemmelse er at skatt kan "innkreves" fra aksjeeiere, jfr sktbl § 37 nr. 9.

Naturlig språklig forståelse tilsier at skattekreditor har krav på at aksjeeiere betaler skatten, dersom vilkårene er oppfylt.

Har skattekreditor plikt til å inndrive skatten?

Ordlyden tilsier at skatten "kan" innkreves hos aksjeeiere, jfr sktbl § 37.

Naturlig språklig forståelse tilsier at skattekreditor kan velge om skatten skal innkreves eller ikke. Spørsmålet er ikke nærmere omtalt i lovforarbeider, rettspraksis eller juridisk teori. Jeg legger derfor til grunn at skattekreditor ikke har en plikt til å inndrive skatten.

Et hovedspørsmål som reiser seg ift innkreving av skatt er hvorvidt aksjeeiere kan gjøres ansvarlig for hele skatteforpliktelsen eller bare sin forholdsmessig andel av skatteforpliktelsen?

Dersom vilkårene er oppfylt, er aksjeeiere ansvarlig for "hver sin andel av skatten" som er fordelt etter oppløsningen av selskapet, jfr. sktbl § 37 nr. 9.

Naturlig språklig forståelse tilsier at aksjeeiers kun har proratarisk ansvar for skattekravet. Det innebærer at aksjeeiere bare hefter for en prosentvis eller forholdsmessig del av skattekravet avhengig av ansvaret innad mellom aksjeeiere. Ansvaret innad er avhengig av antall aksjer hver enkelt aksjeeier har. Sammenhengen i bestemmelsen tilsier at aksjeeiers pro rata ansvar er begrenset til det som er mottatt i likvidasjonsutbytte.

Overnevnte tilsier at ordlyden trekker i retning av at aksjeeiere bare kan gjøres proratarisk ansvarlig for aksjeselskapets skatt.

Sktbl § 37 hjemler aksjeeiers proratariske ansvar bare for aksjeselskapets *skatter* ved avvikling eller oppløsning. Asl § 16-12, som jeg vil komme tilbake til, hjemler derimot et ansvar for *alle økonomiske forpliktelser* (f.eks. gjeld til finansinstitusjon) selskapet har og aksjeeiers ansvar er ”solidarisk inntil verdien av det som vedkommende har mottatt” ved likvidasjonsutbyttet.

Lovens forarbeider, Ot.prp. nr. 5 (1909), sier ikke noe om hva slags ansvar aksjeiere kan pålegges dersom lovens vilkår er oppfylt.

Heller ikke høyesterettspraksis eller underrettspraksis synes å drøfte spørsmålet om hvorvidt aksjeiere har ansvar for hele eller bare en del av forpliktelsen.

Lovens etterarbeider, Ot. prp. nr. 83 (2004-2005) kap. 20, synes heller ikke å behandle rettssvirkningen.

Som nevnt kan jeg heller ikke se at det er redegjort for aksjeeiers ansvar i Finansdepartementets eller underorganenes ligningspraksis eller administrative uttalelser.

Jeg bemerker at rettsfølgen heller ikke er særlig omtalt i juridisk teori. I ”Skattebetalingsloven med kommentarer” av Lossius 2003 (s. 346-347), skriver forfatteren at aksjeiere har ”proratarisk ansvar, i det ansvaret ... bare gjelder en forholdsmessig andel av skatten”. Dette trekker også i retning av at aksjeiere kun har et proratarisk ansvar.

Prinsippet om begrenset ansvar for aksjeiere er omtalt tidligere. Som nevnt strider subsidiært ansvar med prinsippet om ansvarsbegrensning. Men ansvarsbegrensningen taler likevel for at aksjeeiers ansvar begrenses i størst mulig grad. I tilfeller hvor aksjeselskapet har oppløst selskapet og utdelt likvidasjonsutbyttet, taler derfor også ansvarsbegrensningen

for at aksjeeiers ansvar er begrenset til det vedkommende har mottatt i likvidasjonsutbyttet. Hensynet taler derfor for at ansvaret bør være proratarisk.

Hensynet til rimelighet tilsier også at aksjeeier bør kunne gjøres ansvarlig for selskapets skatter etter sktl § 37 der disse mottar likvidasjonsutbytte uten å oppfylle sin plikt til å betale eller avholde beløp til dekning av skatt før likvidasjonen, jfr asl § 16-7. Hensynet tilsier at ansvaret likevel ikke bør være større enn det de faktisk mottar i likvidasjonsutbytte, og taler også for at ansvar er proratarisk.

På den andre siden taler hensynet til statens finanser, som nevnt tidligere, mot at aksjeeiere kan gjøres proratarisk ansvarlig for aksjeselskapets skatter. Staten er avhengig av finanser gjennom skatter. Hensynet tilsier at ansvaret derfor bør være solidarisk for aksjeeierne slik at staten får inndrevet skatten selv om ikke alle aksjeeiere har betalingsvilje eller –evne.

Som vi ser ovenfor, er lovens ordlyd klar om at ansvaret for aksjeeiere er proratarisk, og må derfor tillegges stor vekt. Ordlydtolkningen har også støtte i juridisk litteratur. Reelle hensyn, f.eks. hensynet til begrenset ansvar for aksjeeier og hensynet til rimelighet taler også for at ansvaret er proratarisk. At hensynet til statens finanser taler mot at ansvaret er proratarisk, kan ikke tillegges stor vekt når formell lov taler for at ansvaret er proratarisk. Ansvar for aksjeeiere er derfor proratarisk og begrenset til det som er utloddet ved likvidasjonen.

Overnevnte tilsier at sktbl § 37 hjemler et objektive betalingsansvar for aksjeeiere. Bestemmelsen gir skattekreditoren adgang til å rette skattekravet direkte mot aksjonærene. Et eksempel på dette er ABB-dommen. Det objektive betalingsansvaret etter skattebetalingsloven forutsetter ikke krav om skyld. Skattekreditor trenger altså ikke å føre bevis for at den ansvarlige aksjeeier har vært uaktsom eller forsettlig ved oppløsningen eller avviklingen av selskapet. Så lenge de objektive vilkårene i bestemmelsen er oppfylt, vil subsidiært ansvar kunne pålegges uten hensyn til subjektive elementer som skyld

3 Ansvar på selskapsrettslig grunnlag

3.1 Innledning

Selv om hovedfokuset for oppgaven er å drøfte ansvar på skatterettslig grunnlag, jfr punkt 2, vil jeg også behandle aktuelle selskapsrettslige ansvarsgrunnlag som skattekreditorer kan påberope for å gjøre aksjeeiere ansvarlige for selskapets skatter.

Innledningsvis kan det derfor være naturlig å slå fast at det finnes flere hjemmelsgrunnlag for aksjeeiers ansvar for selskapets skatter. Slikt ansvar kan gjøres gjeldende etter bl.a. asl § 16-12 og §§ 17-6, jfr 17-1. I den videre fremstilling vil jeg starte med en kort behandling av asl § 16-12 og asl § 17-1. Begrunnelsen for hvorfor jeg har behandlet dette kort kommer under hvert enkelt ansvarsgrunnlag.

Hovedfokus i dette kapitlet er hvorvidt aksjeeiere kan bli ansvarlig på subjektivt grunnlag for selskapets skatt etter asl. §§ 17-6, jfr 17-1. Det er ikke plass i oppgaven for en bred og inngående drøftelse av den alminnelige erstatningsrettslige skyldregelen i § 17-1 og jeg kommer derfor ikke til gå inn på culpanormen i de enkelte ansvarstilfeller. Jeg begrenser derfor oppgaven til en isolert behandling av vilkårene i § 17-6 som jeg finner som den mest interessante problemstillingen.

3.2 Ansvar etter asl § 16-12

Asl § 16-12 hjemler aksjeeiers ansvar for selskapets udekkede forpliktelser, f.eks skatt, ved oppløsning eller avvikling av et aksjeselskap. Skattekreditorer kan således gjøre aksjeeiere ansvarlig for selskapets skatt dersom selskapsmidler har blitt utdelt uten at skattekreditor har fått dekning for sine krav ved oppløsning eller avvikling.

En drøftelse av ansvar etter asl § 16-12 ville til en viss grad medføre en dobbeltbehandling av ansvar på skatterettslig grunnlag, som er omtalt under pkt. 2. Selv en kort redegjørelse av hele bestemmelsen vil sprengte rammene for denne oppgaven. Jeg har derfor valgt å begrense drøftelsen av ansvar etter asl § 16-12 til en sammenlikning med sktbl § 37.

Bestemmelsene skiller seg hovedsakelig fra hverandre på tre punkter.

For det første hjemler asl § 16-12 generelt ansvar for aksjeeiers selskapsforpliktelse, mens sktbl § 37 gjelder aksjeeiers ansvar kun for aksjeselskapets skatter. Dette tilsier at sistnevnte bestemmelse er en særregel, *lex specialis*, for aksjeeiers ansvar for selskapets skatt.

For det andre forutsetter ansvar etter asl § 16-12 en formell selskapsrettslig oppløsning. Som nevnt har en slik forståelse støtte i Breilandsdommen og juridisk teori²⁶. Begrepet ”oppløsning” er et aksjerettslig begrep, og selskapet må derfor være oppløst i samsvar med asl kap. 16 for at ansvar etter asl § 16-12 skal kunne gjøre gjeldende. I tilfeller hvor selskapet ikke er oppløst i formell selskapsrettslig forstand, kan derfor ikke asl § 16-12 anvendes som ansvarsbestemmelse. I slike tilfeller kan skattekreditor anvende sktbl § 37 som hjemmel for å stille aksjeeier til ansvar for selskapskatten (se nærmere pkt 2.2). Som nevnt anvendte Høyesterett i ABB-dommen sktbl § 37 som ansvarsgrunnlag istedetfor asl § 16-12. I ABB-dommen ble NEBB aldri oppløst etter asl kap. 16, og ansvar etter asl § 16-12 kunne derfor ikke gjøres gjeldende.

For det tredje skiller asl § 16-12 seg fra sktbl § 37 fordi sistnevnte bestemmelse hjemler et proratarisk ansvar for aksjeeiere. Asl § 16-12 hjemler derimot et ansvar for aksjeeiere som er ”solidarisk inntil verdien av det som vedkommende har mottatt” ved likvidasjonsutbyttet.

Naturlig språkforståelse tilsier at aksjeeiers solidariske ansvar for selskapsforpliktelsene er begrenset til det beløp som den enkelte aksjeeier har mottatt fra aksjeselskapet. Solidarisk ansvar i denne sammenheng innebærer at flere aksjeiere er ansvarlig for selskapsgjelden, men hvor hver enkelt aksjeeier plikter å betale fullt ut inntil midler som er mottatt fra aksjeselskapet.

Felles for begge bestemmelser er først og fremst at de hjemler et objektivt betalingsansvar for aksjeeiere. Som nevnt innebærer det at aksjeeiere blir økonomisk ansvarlig dersom materielle vilkår i bestemmelsen er oppfylt. Det tas ikke hensyn til om aksjeeiere har vært i aktsomt god tro om at selskapet ikke var oppløst eller avviklet. Aksjeeiers betalingsansvar

²⁶ Se nærmere Aksjeloven og allmennaksjeloven med kommentarer 1999 s. 751

kan også omtales som et restitusjonsansvar fordi aksjeeiere har ansvar for å tilbakeføre skyldig skatt til skattekreditor.

3.3 Ansvar etter asl § 17-1

Etter asl § 17-1 kan aksjeeiere bli ansvarlige overfor selskapet for ”tap som de forsettlig eller uakstomt har voldt det under utførelsen av sin oppgave”. Bestemmelsen kodifiserer erstatningsansvaret etter ulovfestede erstatningsrettslige regler som kommer som et supplement til aksjelovens bestemmelser. § 17-1 er hjemmel for aksjeeiers erstatningsansvar overfor ”selskapet”.

Selv om bestemmelsen regulerer ansvar overfor selskapet, og ikke *kreditorer*, ser jeg det som hensiktsmessig å avklare rettsforholdet mellom §§ 17-1 og § 17-6. Aksjeloven har ikke en lignende bestemmelse som § 17-1, som etter sin ordlyd direkte hjemler aksjeeiers erstatningsansvar overfor kreditorer, f.eks. skattekreditorer. Slik hjemmel ble foreslått i forarbeider til endringer i aksjelovgivningen, Ot. prp. nr. 55 (2005-2006), og vil bli vedtatt innen kort tid i aksjeloven, jfr Innst.O. nr. 12 (2006-2007). Etter den nye asl § 17-1 vil bestemmelsen uttrykkelig hjemle at også ”andre”, f.eks. kreditorer, kan gjøre erstatningsansvar gjeldende overfor aksjeeiere. Det må likevel presiseres at kreditorer også tidligere har hatt adgang til å gjøre ansvar gjeldende overfor aksjeeiere. Jeg kommer tilbake til dette nedenfor.

Det som karakteriserer aksjeeiers ansvar etter asl §§ 17-1 og 17-6 idag er at det forutsetter at ”selskapet” har lidt økonomisk tap. Det har sammenheng med at når selskapet har lidt tap, vil også kreditor lide et indirekte tap dersom dekningsmulighetene for kravet har blitt redusert eller bortfalt. Det innebærer at aksjeeier kan bli erstatningsansvarlig etter § 17-1 når selskapet har lidt tap og forøvrige ulovfestede erstatningsrettslige vilkår er oppfylt. På den andre siden kan aksjeeiers ansvar overfor *kreditorer* gjøres gjeldende etter § 17-6 når selskapet har lidt tap, og forøvrige vilkår etter ulovfestede erstatningsrettslige regler og § 17-6 er oppfylt, se nedenfor punkt 3.4.4.

Også i tilfeller hvor kreditor har lidt tap uten at selskapet er påført tap, kan kreditorer gjøre ansvar gjeldende etter ulovfestede erstatningsrettslige regler under forutsetning av at vilkårene for å gjøre slikt ansvar etter asl § 17-6 også er oppfylt

3.4 Ansvar etter asl § 17-6

3.4.1 Lovtekstens ordlyd:

Aksjeloven har en egen bestemmelse som åpner adgang for kreditorer til å holde aksjeeiere ansvarlig for selskapets forpliktelser, når nærmere vilkår er oppfylt. Bestemmelsen er inntatt i lovens § 17-6, og har følgende ordlyd:

”Aksjeeiere, *kreditorer* eller andre som har *lidt tap fordi selskapet er påført tap*, er bundet av selskapets skadeoppgjør, og deres krav står tilbake for selskapets krav.”

I den videre fremstilling vil jeg omtale erstatningskrav som kreditor gjør gjeldende overfor aksjeeiere som *særkrav*, mens erstatningskrav som selskapet gjør gjeldende overfor aksjeeiere omtales vanligvis som *selskapskrav*. Med særkrav og selskapskrav sikter jeg til krav som materielt tilkommer den som gjør kravet gjeldende, i dette tilfellet kreditor eller aksjeselskap.

3.4.2 Historikk

Lov om aksjeselskaper, lov 19. juli 1910 nr. 1, var den første aksjeloven. Loven ble avløst av aksjeloven 6. juli 1957 nr. 4, som igjen ble avløst av aksjeloven 4. juni 1976 nr. 59. Selv om sistnevnte aksjelov var resultat av et nordisk samarbeid om rettslikhet på aksjerettens område, ble lovutkastet utsatt for vesentlige endringer som fjernet en del av rettslikheten med de nordiske landene. Jeg viser i denne sammenheng til ”Aksjeloven og Allmennaksjeloven med kommentarer” 2000 (s. 17).

En vurdering av om aksjeloven var i samsvar med EØS-loven, resulterte i en uttredning (NOU 1992: 29) som uttrykte behov for en ny aksjelov. Denne ble så foreslått, lov 13. juni 1997 nr. 44, og gjelder idag.

Den tidligere aksjelovens²⁷ § 15-1 hjemlet kun medvirkningansvar (erstatningsansvar) for aksjeeiere som medvirket til økonomisk tap for selskapet og ”andre”, f.eks kreditor.

²⁷ Lov om aksjeselskaper, lov 4. juni 1976 nr. 59 (asl)

Medvirkningsansvaret kunne f.eks. gjøres gjeldende ved urettmessig og uaktsomt bruk av myndigheten i generalforsamlingen.

Ved asl 1997 § 17-1 ble aksjeeiers medvirkningsansvar avløst. Aksjeeiers erstatningsansvar overfor ”selskapet” fikk hjemmel i asl § 17-1, mens aksjeeiers erstatningsansvar overfor ”kreditor” fikk som nevnt sitt rettslige grunnlag i en egen bestemmelse for første gang i asl §§ 17-6, jfr 17-1

3.4.3 Kort om rettslig plass, avgrensning og videre fremstilling

Som nevnt skiller det mellom aksjeeiers ansvar overfor kreditorer og deres ansvar overfor aksjeselskapet. Asl § 17-1 hjemler aksjeeiers ansvar overfor aksjeselskapet, og regulerer selskapets adgang til å kreve erstatning. Asl § 17-6 regulerer kreditors adgang til å kreve erstatning og kan således anses som en hjemmel for aksjeeiers ansvar overfor kreditorer. Sistnevnte vil begrunnes under punkt 3.5.

Som nevnt er ikke aksjelovens ansvarsbestemmelser i kap. 17 til hinder for at selskapet, kreditorer eller andre krever erstatning etter ulovfestede erstatningsrettslige regler.

3.4.4 Vilkår for erstatningsansvar etter aksjelovens § 17-6

3.4.4.1 Generelt

For at kreditorer skal gjøre aksjeeiere erstatningsansvarlig etter § 17-6, forutsetter det for det, for det første, at tre alminnelige vilkår for å ilegge erstatningsansvar foreligger. Disse vilkårene er ansvarsgrunnlag, adekvat årsakssammenheng og økonomisk tap. For det andre må vilkårene etter § 17-6 være oppfylt. I den videre fremstilling vil jeg redegjøre for vilkårene i sistnevnte bestemmelse.

3.4.4.2 Vilkår om at "kreditorer" lider tap

Bestemmelsen hjemler at "kreditorer" kan stille aksjeeiere til erstatningsansvar, jfr asl § 17-6.

Naturlig språklig forståelse tilsier at den som har krav på en ytelse fra aksjeeier, f.eks. penger, anses å være kreditor. Bestemmelsen forutsetter m.a.o at kreditor har et krav.

Hvorvidt kreditor faktisk har et krav, må avgjøres etter alminnelig pengekravsrett.

Som nevnt omhandler oppgaven aksjeeiers ansvar for aksjeselskapets skatter. I denne sammenheng er staten skattekreditor når det gjør erstatningskrav på selskapets skatt overfor aksjeeier. Når jeg således i den videre fremstilling omtaler kreditor, sikter jeg først og fremst til skattekreditor.

3.4.4.3 Vilkår om at selskapet ikke har mottatt "skadeoppgjør"

For at aksjeeier skal bli erstatningsansvarlig etter asl § 17-6 er vilkåret at selskapet ikke har mottatt et "skadeoppgjør".

Bestemmelsens rettsfølge slår fast at kreditor "er bundet av selskapets skadeoppgjør og deres krav står tilbake for selskapets krav". Dette tilsier at kreditor ikke har rett til å gjøre særkrav på erstatning når selskapets gjør krav på erstatning. En antitetisk tolkning av rettsfølgen har støtte i lovens forarbeider²⁸ og juridisk teori²⁹, og tilsier at kreditor har en

²⁸ Se nærmere Ot. prp. nr. 23 (1996-1997) pkt. 15

alminnelig rett til å fremme særkrav om erstatning overfor aksjeeier dersom selskapet ikke gjør selskapskrav gjeldende. Det innebærer at det må innfortolkes et vilkår for aksjeeiers erstatningsansvar, om at selskapet ikke må ha mottatt et ”skadeoppgjør” i lovens forstand for at kreditor kan gjøre erstatningsansvar gjeldende etter asl § 17-6.

Når har selskapet mottatt ”skadeoppgjør” i lovens forstand, jfr § 17-6?

Naturlig språklig forståelse tilsier at selskapet må ha tatt en beslutning om hvorvidt selskapet skal kreve eller motta erstatning av aksjeeier eller ikke. Dersom selskapet har tatt en slik beslutning, taler dette for at selskapet har mottatt ”skadeoppgjør” i lovens forstand. Lovens forarbeider, Ot. prp. nr. 23 (1996-1997) eller Innst O (1996-1997), sier ikke noe om når et selskap kan anses for å ha mottatt ”skadeoppgjør”. Heller ikke noen høyesterettsdom drøfter spørsmålet om når et ”skadeoppgjør” må antas å foreligge.

Derimot har problemstillingen blitt drøftet i juridisk teori. I kommentarutgaven til aksjeloven³⁰ sier forfatteren at det foreligger et skadeoppgjør hvor selskapet ”aktivt går inn for å få dekket sitt krav”. Jeg forstår forfatteren slik at dersom selskapet gjør erstatningskrav gjeldende overfor aksjeeier, vil det foreligge skadeoppgjør i lovens forstand, uten hensyn til at selskapet får dekning for sitt tap eller ikke.

Dr. juris Rune Sæbøs skriver i den tidligere omtalte artikkelen³¹ at det ikke er en klar grense mellom ”skadeoppgjør” og handlinger og unnlaterer som ikke kan anses som skadeoppgjør. Han sier at det generelt må antas at det foreligger ”skadeoppgjør” i lovens forstand dersom selskapet ”frafaller motstående, omstridte krav som ledd i et mer eller mindre omfattende oppgjør av partenes økonomiske mellomværende”. Det innebærer at selskap som har fått en eller annen form for motytelse for å frafalle erstatningskravet, har foretatt ”skadeoppgjør”. Han sier også uttrykkelig at der selskapet ikke har fått noen form for motytelse, vil ”frafall av erstatningskrav eller unnlattelse av å gjøre erstatningskrav gjeldende ... normalt ikke ... anse som skadeoppgjør”. Forfatteren gir også eksempler på når det må antas at det foreligger ”skadeoppgjør” i lovens forstand. Han sier at det er et

²⁹ Se nærmere Aksjeloven og allmennaksjeloven med kommentarer 1999 s. 799

³⁰ Se nærmere Aksjeloven og allmennaksjeloven med kommentarer 1999 s. 799

³¹ Se nærmere Rune Sæbø i Festskrift til Nils Nygaard, ”Erstatningskrav i aksjeselskapsforhold” (2002)

skadeoppgjør dersom selskapet f.eks. har inngått ”rettslig eller utenrettslig forlik” eller dersom selskapet f.eks.”mottar retting eller prisavslag ved kjøpsrettslig mangel”. Han avslutter med at avtalen om skadeoppgjør mellom selskapet og aksjeeier må inneholde et ”visst minimum av gjensidighet”, for at det skal foreligge ”skadeoppgjør” i lovens forstand. Dette tilsier at juridisk teori trekker i retning av at det foreligger ”skadeoppgjør” først når selskapet og aksjeeier har inngått avtale som fastslår en viss minimum av gjensidighet. Professor Rune Sæbø viser også til ”hensynet til selskapets rådighet over egen virksomhet” som tilsier at og hensynet til ”skadevolders behov for å kunne innrette seg i henhold til avtaler med selskapet”. Disse reelle hensyn trekker også i retning av at det foreligger et ”skadeoppgjør” først når selskapet og aksjeeier har inngått en avtale som inneholder en viss minimum av gjensidighet.

Asl § 17-6 regulerer ikke uttrykkelig hvilke krav som stilles til ordlyden ”skadeoppgjør”, men trekker i samme retning som juridisk teori og reelle hensyn. Når sistnevnte rettskilder trekker retning av at selskapet først har foretatt ”skadeoppgjør” i lovens forstand dersom selskapet og aksjeeier har inngått avtale om en viss minimum av gjensidighet, må det tillegges vekt. Som nevnt har dr. juris Rune Sæbøs artikkel vært relevant og tillagt vekt i Olsen-dommen, noe som gir artikkelen en ”kvalitetsstempel”. Rettskildene taler derfor for at det foreligger ”skadeoppgjør” ved avtale mellom partene om en viss minimum av gjensidighet.

3.4.4.4 Vilkår om at kreditorer må ha lidt tap ”fordi selskapet er påført tap”

Vilkåret er at skattekreditorer må ha lidt et økonomisk tap ”fordi selskapet er påført tap”, jfr § 17-6.

Naturlig språklig forståelse tilsier at det må foreligge en årsakssammenheng mellom kreditors og aksjeselskapets økonomiske tap, jfr ordlyden ”fordi”. Det stilles m.a.o. krav om at kreditors økonomisk tap må skyldes aksjeselskapets økonomisk tap. Jeg tolker dette som et krav om at det må foreligge årsakssammenheng mellom aksjeeiers skadevoldende handling ved at selskapet har lidt tap og skaden som er påført kreditor ved kreditors økonomiske tap. F.eks. er kravet til årsakssammenheng oppfylt dersom aksjeeier oppløser eller avviker et solvent aksjeselskap uten at kreditorene får dekket sine krav. Den skadevoldende handlingen vil her være oppløsning eller avvikling uten at kreditors krav

dekkes slik det f.eks. er hjemlet i asl § 16-7, mens skaden vil være kreditors økonomiske tap ved at kravet dermed ikke kan bli dekket av aksjeselskapet som er debitor.

Når kreditor lider tap ”fordi selskapet er påført tap”, foreligger det indirekte tap for kreditor. Tapet er indirekte fordi kreditors tap er en følge av at selskapet lider et økonomisk tap. Når kreditors således gjør særkrav på erstatning etter § 17-6, krever han erstatning for indirekte tap.

En antitetisk tolkning av vilkåret tilsier at dersom kreditor virkelig har et økonomisk tap, men ikke ”fordi selskapet er påført tap”, kan ikke kreditor stille aksjeeier til erstatningsansvar. En slik tolkning har støtte i lovens forarbeider, Ot. prp. nr 23 (1996-1997), som sier at bestemmelsen om aksjeeiers ansvar ”angår ikke krav som ... kreditorer ... har særskilt *uten at selskapet* har lidt skade og har et tilsvarende krav”. Forarbeidene tilsier at kreditors økonomiske tap må skyldes et tilsvarende tap hos selskapet. Det innebærer at dersom det ikke er årsakssammenheng mellom selskapets tap og kreditors tap, vil ikke ansvar kunne gjøres gjeldende etter asl § 17-6.

At aksjeeiers erstatningsansvar forutsetter at kreditor har et økonomisk tap ”fordi selskapet er påført tap”, taler for at aksjeeiers ansvar er subsidiært. Vilkåret tilsier at det er aksjeselskapet som har det primære ansvaret for kreditors krav, og at det er først når selskapet er påført økonomisk tap at aksjeeiere kan bli erstatningsansvarlige etter asl § 17-6. Ordlyden trekker derfor i retning av at aksjeeiers ansvar etter asl § 17-6 er subsidiært overfor kreditor.

Vilkåret om at kreditor har et tap ”fordi selskapet er påført tap” tilsier at kreditor har et *indirekte* tap ved at kreditor lider tap på grunn av at selskapet blir påført et økonomisk tap. Som nevnt kan kreditor også påberope erstatningsansvar for økonomisk tap etter alminnelige erstatnings-rettslige regler på grunn av direkte ansvarsbetingende handling, og slikt tap omtales som direkte tap.

Hva er begrunnelsen for at aksjeeiers ansvar forutsetter at det er årsakssammenheng mellom kreditors tap og selskapets tap?

Et hensyn bak vilkåret er hensynet til aksjeeiers begrensede ansvar. Deres ansvar er, som nevnt, begrenset til aksjekapitalen. Det er aksjeselskapet som er debitor for kravet og kreditors krav må derfor rettes mot selskapet først. Dette innebærer at aksjeeiers erstatningsansvar først bør gjøres gjeldende når selskapet er påført tap som fører til at kreditor også påføres tap.

3.4.4.5 Vilkåret om at kreditor har "lidt tap"

For at aksjeeier skal bli erstatningsansvarlig for aksjeselskapets skatter er vilkåret at skattekreditor har "**lidt tap**", jfr asl § 17-6.

Naturlig språklig forståelse tilsier det må foreligge et økonomisk tap for kreditor. Dette tilsier at kreditor må ha et tap som kan måles i penger. Dette trekker i retning av at kreditor faktisk må ha lidt et økonomiske tap.

Bestemmelsen gir kreditorer adgang til å stille aksjeeiere ansvarlig for deres fordringer. Når kreditor har lidt et økonomisk tap er som regel ikke vanskelig å bringe på det rene. I unntakstilfeller kan beregningen av det økonomiske tapet likevel være vanskelig.

Har kreditor "lidt tap" i lovens forstand dersom aksjeselskapet fortsatt er solvent?

Som nevnt tilsier en naturlig språklig forståelse av vilkåret i asl §17-6 at kreditor i realiteten må ha et økonomisk tap. Kort og upresist innebærer solvens at et aksjeselskap har betalingsevne i behold. Det innebærer at kreditor har faktiske muligheter til å få dekket sine krav f.eks. gjennom utleggsbegjæring eller konkursbegjæring³². Dette trekker i retning av at kreditor ikke har lidt faktisk økonomisk tap på et tidspunkt hvor aksjeselskapet fortsatt er solvent.

I lovens forarbeider, Ot. prp. 23 (1996-1997) pkt. 12.3.3, står det at det vil være "vanskelig å bevise at kreditoren har lidt tap....selskapet har jo forutsetningsvis penger å betale med

³² Det forutsetter at materielle vilkår for utlegg eller konkurs er oppfylt.

uansett den skadegjørende handlingen” dersom selskapet er solvent. Dette trekker også i retning av at kreditor ikke har lidt økonomisk tap når aksjeselskapet er solvent.

Jeg finner ingen høyesterettsdommer eller underrettsdommer hvor problemstillingen er berørt. Heller ikke juridisk teori syntes å behandle spørsmålet om hvorvidt kreditor har lidt økonomisk tap i tilfeller hvor aksjeselskapet er solvent.

Som nevnt tilsier hensynet til at aksjeeiere har indirekte ansvar, slik det er hjemlet i asl § 1-2 (1), at aksjeselskapet har direkte ansvar for selskapets krav. Dette trekker i retning av at kreditorene ikke har ”lidt tap” når aksjeselskapet er solvent. Hensynet til reparasjon i erstatningsforhold tilsier at dersom kreditor får erstattet sitt økonomiske tap fra selskapet fordi det fortsatt er solvent, trekker dette også i retning av at kreditor ikke har ”lidt tap”.

Lovens forarbeider er klare og må tillegges betydelig vekt. Asl § 17-6 er ikke like klar, men trekker også i retning av at kreditorene ikke kan anses for å ha ”lidt tap” dersom selskapet er solvent, og må tillegges stor vekt. Reelle hensyn trekker også i samme retning, men har mindre vekt. Rettskildene taler derfor for at kreditorene ikke har ”lidt tap” i lovens forstand dersom aksjeselskapet er solvent.

Har kreditor ”lidt tap” i lovens forstand dersom solvent aksjeselskapet har blitt avviklet eller oppløst uten at kreditor har fått dekning for sitt krav?

Som nevnt tilsier asl § 17-6 at kreditor faktisk må ha lidt et økonomisk tap. I tilfeller hvor et solvent aksjeselskap har blitt oppløst eller avviklet uten at kreditorene har fått dekning, vil kreditorene lide økonomisk tap fordi de ikke kan gjøre ansvar gjeldende overfor aksjeeiere pga ansvarsbegrensningen i aksjeselskaper. Lovens ordlyd i sammenheng med prinsippet om begrenset ansvar, trekker derfor i retning av at det foreligger økonomisk tap i slike tilfeller.

Lovens forarbeider, Ot. prp. nr. 23 (1996-1997) eller Innst O (1996-1997), sier ikke noe om hvorvidt kreditor anses å ha ”lidt tap” i tilfeller hvor solvent aksjeselskap har blitt oppløst eller avviklet uten at kreditorene har fått dekning for sine krav.

Hensynet til kreditorer tilsier at aksjeeiere må sørge for at kreditorer får sine krav dekket sålenge det er midler i selskapet før oppløsningen eller avviklingen. Dette taler for at kreditorer har ”lidt tap” i lovens forstand hvor et solvent aksjeselskap ikke har dekket

kreditorenes krav. Prinsippet om ansvarsbegrensningen tilsier at kreditorer skal ha dekning i selskapets formue og ikke aksjeeiers personlige formue. Dette taler også for at dersom aksjeeiere ikke besørger at kreditorer får dekning for sine krav av midler som finnes i aksjeselskapet, vil kreditorer ha "lidt tap" i lovens forstand hvor det blir gjort uten dekning av deres krav. Hensynet til allmennprevensjon innebærer i denne sammenheng at aksjeeiers frykt for å komme i erstatningsansvar virker forebyggende. Hensynet motiverer aksjeeiere til å dekke kreditorenes krav før selskapet blir oppløst eller avviklet, og taler også for at kreditorer har "lidt tap" i lovens forstand hvor kreditorer ikke får dekning for sine krav ved oppløsning eller avvikling av selskapet.

Asl § 17-6 og prinsippet om ansvarsbegrensning trekker i retning av at kreditorer må anses for å ha "lidt tap" når disse ikke får dekket sine krav i et solvent aksjeselskap før oppløsning eller avvikling, og har stor vekt. Også reelle hensyn trekker i samme retning. Rettskildene taler derfor for at kreditor har "lidt tap" i lovens forstand når disse ikke får dekket sine krav i et solvent aksjeselskap før oppløsning eller avvikling.

Har kreditor "lidt tap" etter asl § 17-6 dersom kreditor medvirket til handlingen som førte til det økonomiske tapet?

Som nevnt tilsier naturlig språklig forståelse at kreditor faktisk må ha lidt økonomisk tap.

Kreditor har "lidt tap" i realiteten selv om vedkommende har medvirket til den ansvarsbetingende handlingen. Dette trekker i retning av at kreditor også har "lidt tap" i lovens forstand dersom kreditor har medvirket til den ansvarsbetingede handlingen.

Lovens ordlyd hjemler ikke uttrykkelig tilfeller hvor kreditor har medvirket til den ansvarsbetingende handlingen. Det kan derfor være naturlig å se hen til andre lover som regulerer medvikningstilfeller. Skadeerstatningslovens³³ § 5-1 hjemler skadelidtes medvirkningsansvar ved egen skyld utenfor kontraktsforhold, og åpner for at erstatning kan "settes ned eller falle bort". Etter sikker rett skal spørsmålet om erstatning skal reduseres eller bortfalle, avgjøres etter en helhetsvurdering av rettsanvenderen. At det er adgang til at erstatning kan reduseres eller bortfalle, innebærer at også skadelidtes krav på erstatning kan

³³ Lov om skadeerstatning, Lov 13. juni 1969 nr. 26 (skl)

bortfalle eller reduseres. I tilfeller hvor rettsanvender kommer frem til at erstatning skal bortfalle pga medvirkning fra kreditor, trekker det i retning av at kreditor ikke kan anses for å ha "lidt tap" i lovens forstand ved kreditors medvirkning.

Loven forarbeider, Ot. prp. nr. 23 (1996-1997) eller Innst O (1996-1997), sier ikke noe om hvorvidt det foreligger økonomisk tap for kreditor hvor han/hun medvirker til den ansvarsbetingede handlingen.

Problemstillingen er heller ikke behandlet i høyesterettspraksis eller underrettspraksis ved behandling av asl § 17-6.

Professor Rune Sæbø skriver i en artikkel³⁴ om aksjeeiers og kreditors krav på erstatning etter asl § 17-6, at *aksjeeiere* som fremmer krav om erstatning, etter hans syn, ikke bør anses for å ha lidt tap dersom det foreligger "alminnelige ansvarsreduserende eller ansvarsutelukkende forhold" på deres side. Det trekker i retning av at aksjeeiers medvirkning avskjærer retten til erstatning. Artikkelens kontekst og overskrift tyder på at følgende også må gjelde for kreditorer som fremmer erstatningskrav. Dette innebærer at kreditor heller ikke kan anses for å ha "lidt tap" i lovens forstand dersom kreditor har medvirket til den ansvarsbetingede handlingen.

Hensynet til konkret rimelighet tilsier at det vil være urimelig overfor aksjeeiere dersom de var forpliktet til å betale erstatning for er erstatningsbetingede handling som kreditor var en medvirkende årsak til. Hensynet taler for at kreditor ikke skal anses for å ha "lidt tap" i lovens forstand dersom kreditor har medvirket til den skadevoldende handlingen.

Hensynet til individualprevensjon avholder den enkelte kreditor fra å begå handlinger som kan resultere i økonomisk tap. Hensynet trekker også i retning av at kreditorer ikke skal anses for å ha "lidt tap" i medvirkningstilfeller.

Selv om ordlyden i asl § 17-6 trekker i retning av at kreditor har "lidt tap" i lovens forstand dersom kreditor har medvirket, kan ikke det tillegges stor vekt fordi bestemmelsen ikke uttrykkelig omfatter medvirkningstilfeller. Sammenhengen til skl § 5-1, som regulerer medvirkningstilfeller uttrykkelig og reelle hensyn taler mot at kreditor har "lidt tap" i lovens forstand dersom kreditor har medvirket til den ansvarsbetingede handlingen.

³⁴ Se nærmere Rune Sæbø i Festskrift til Nils Nygaard, Nybrott og odling, "Erstatningskrav i aksjeselskapsforhold" (2002)

Juridisk teori tillegges vanligvis lite vekt når det finnes andre vesentlige rettskilder, som f.eks. formell lov, som sier noe om forståelsen av ordlyden. Jeg mener likevel at artikkelen til Professor Rune Sæbø kan tillegges en del vekt fordi artikkelen tidligere har blitt vektlagt i en høyesterettsdom. Det er sjeldent at en kortere artikkel blir drøftet i en høyesteretts- og langmannrettsdom. I Rt. 2006 s. 765 (Olsen-kjennelsen), som gjaldt spørsmålet om kreditors adgang til å reise erstatningssøksmål mot en styremedlem etter asl § 17-6 (jeg vil redegjøre for dommen under pkt 0), velger førstvoterende å vektlegge artikkelen til Professor Rune Sæbø til tross for at lovens ordlyd også syntes å forutsette kreditors søksmålsadgang. Det trekker i retning av at juridisk teori må tillegges en viss vekt. Artikkelforfatteren sier at kreditor ikke bør få erstatning ved kreditors medvirkning, og taler derfor mot at kreditor har "lidt tap" i lovens forstand dersom han/hun har medvirket til den ansvarsbetingede handlingen. Oppsummeringsvis tilsier rettskildene sktl § 5-1, juridisk teori og reelle hensyn at kreditor ikke har "lidt tap" i lovens forstand ved kreditors medvirkning.

3.4.5 Rettsvirkningen er at kreditor er bundet av selskapets skadeoppgjør, og hans "krav står tilbake for selskapets krav"

Dersom kreditor har lidt økonomisk tap fordi selskapet er påført tap, er rettsfølgen at kreditor er bundet av selskapets skadeoppgjør, og hans "krav står tilbake for selskapets krav", jfr § 17-6.

Naturlig språklig forståelse tilsier at selskapets krav på erstatning har fortrinnsrett der både kreditor og selskapet gjør erstatningskrav gjeldende mot aksjeeier. Det har sammenheng med at når "kreditorer ... har lidt tap fordi selskapet er påført tap" vil det at aksjeeier dekker selskapets krav også føre til at kreditor får dekket sitt tap. At selskapskrav skal ha fortrinnsrett i tilfeller med konkurrerende erstatningskrav mellom kreditor og aksjeselskapet har også støtte i lovens forarbeider³⁵. Departementet sier her at "selskapets krav har forrang i forhold til slike direkte krav".

Et spørsmålet er hvorvidt kreditors adgang til å fremme særkrav på erstatning mot aksjeeiere har blitt begrenset etter asl § 17-6?

Som nevnt tilsier en naturlig språklig forståelse av rettsfølgen at selskapet har en fortrinnsrett til erstatning der både kreditor og selskapet gjør erstatningskrav gjeldende mot aksjeeier. En antitetisk tolkning, som nevnt under pkt 3.4.4.2, tilsier at kreditor således har en alminnelig rett til å fremme særkrav om erstatning overfor aksjeeier dersom selskapet ikke gjør selskapskrav gjeldende. Dette trekker i retning av at § 17-6 ikke begrenser kreditors adgang til å fremme særkrav mot aksjeeiere.

Lovens forarbeider, Ot. prp. nr. 3 (1996-1997) pkt. 16, sier at bestemmelsen ikke skal "begrense adgangen for ... kreditorer til å fremme direkte krav", og at meningen er å "lovfeste regelen om at selskapets krav har forrang i forhold til slike direkte krav". Dette trekker også i retning av at bestemmelsen ikke begrenser kreditors adgang til å fremme særkrav mot aksjeiere.

³⁵ Se nærmere "Norsk lovkommentar" av Lødrup, Kaasen m.fl (2002)

Spørsmålet er dessuten drøftet i en ganske ny kjennelse fra Høyesteretts kjæremålsutvalg, Olsen-kjennelsen³⁶. Her var spørsmålet hvorvidt kreditor hadde adgang til å reise erstatningssøksmål mot en *styremedlem* etter asl § 17-6. Før aksjeloven 1997 var en slik adgang bare hjemlet i konkurslovens³⁷ § 118, og hovedspørsmålet var hvorvidt asl § 17-6 hadde endret rettstilstanden slik at kreditor også kunne gjøre ansvar gjeldende etter denne bestemmelsen.

Resultatet i saken var at kreditor hadde adgang til å reise erstatningssøksmål mot styremedlem.

Førstvoterende påpekte at ordlyden ”forutsatte en slik adgang”. Det innebærer at han etter en naturlig språklig forståelse av ordlyden i § 17-6 finner støtte for at kreditor har adgang til å fremme erstatningssøksmål uavhengig av kkl § 118 hjemlet en slik adgang.

Førstvoterende fremhevet deretter at han var enig i lagmannsrettens grundige begrunnelse som legger vekt på lovens forarbeider, Ot. prp 23 (1996-1997) som sier at det er ”lite behov for å begrense adgangen til direkte krav for kreditorer”. Etter førstvoterendes begrunnelse trakk forarbeidene i retning av at kreditorer hadde søksmålsadgang overfor styremedlemmer.

Førstvoterende påpekte videre at kreditors søksmålsadgang også hadde støtte i juridisk teori. Han viste til ”Aksjeloven...med kommentarer”³⁸ og ”dr. juris Rune Sæbø”³⁹ og sa at lagmannsretten ”finner støtte for avgjørelsen i de referte syn”. Førstvoterende viser her igjen til lagmannsrettens drøftelse hvor rettslig teori trakk i retning av at kreditor hadde søksmålsadgang etter asl § 17-6. Her tillegger høyesteretts kjæremålsutvalg rettslig teori en del vekt.

Selv om Olsen-kjennelsen direkte omhandlet kreditors adgang til å fremme erstatningssøksmål overfor *styremedlem* etter asl § 17-6, kan jeg ikke se at begrunnelsen

³⁶ Rt. 2006 s. 765

³⁷ Lov om gjeldsforhandling og konkurs, lov 8. juni 1984 nr. 55 (kkl)

³⁸ Se nærmere Aksjeloven og allmennaksjeloven med kommentarer 1999

³⁹ Se nærmere Rune Sæbø i Festskrift til Nils Nygaard, Nybrott og odling, ”Erstatningskrav i aksjeselskapsforhold” (2002)

og resultatet hadde vært annerledes dersom det hadde vært et spørsmål om søksmålsadgang overfor aksjeeier. Jeg legger derfor til grunn at kreditors adgang til å fremme særkrav på erstatning mot aksjeeiere ikke har blitt begrenset etter asl § 17-6.

Også juridisk teori åpner for at kreditor adgang til å fremme særkrav på erstatning ikke har blitt begrenset etter § 17-6. Dr. juris Aarbakke skriver i kommentarutgaven⁴⁰ til aksjeloven at kreditor ”har en alminnelig rett til å fremme slike krav” etter asl. § 17-6.

Som nevnt er Olsen-kjennelsen av nyere dato og har en tydelig begrunnelse, og må således tillegges betydelig vekt. Lovens ordlyd, lovens forarbeider og juridisk teori trekker i samme retning som Olsen-dommen, og jeg legger derfor til grunn at kreditors adgang til å fremme særkrav på erstatning mot aksjeeiere ikke har blitt begrenset etter asl § 17-6.

⁴⁰ Se nærmere Aksjeloven og allmennaksjeloven med kommentarer 1999

3.5 Kan asl § 17-6 anses som en hjemmel for kreditor til å gjøre aksjeeier erstatningsansvarlig?

Asl § 17-6 regulerer tilfeller med konkurrerende krav mellom kreditorer og aksjeselskapet, jfr også bestemmelsens overskrift ”Konkurrerende krav”. Som nevnt hjemler bestemmelsen uttrykkelig at selskapets krav på erstatning har forrang fremfor kreditors særkrav.

Spørsmålet er hvorvidt bestemmelsen kan anses som hjemmel for at kreditor kan gjøre aksjeeiers erstatningsansvarlig i tilfeller hvor selskapet ikke gjør krav på erstatning?

Asl § 17-6 lovfester ikke en slik adgang uttrykkelig, men en naturlig språklig forståelse tilsier, som nevnt over, at bestemmelsen hjemler en fortrinnsrett for selskapskrav på erstatning. At kreditors særkrav på erstatning har prioritet etter selskapskrav på erstatning, synes å trekke i retning av at bestemmelsen kan anses som en hjemmel for aksjeeiers erstatningsansvar overfor kreditorer.

Lovens forarbeider, Ot. prp. nr. 23 (1996-1997), sier ikke uttrykkelig at bestemmelsen kan anses som hjemmel for aksjeeiers erstatningsansvar overfor kreditorer. Men når Justisdepartementet sier at det ”ikke følge opp Aksjelovutvalgets forslag om å avskjære direkte krav fra kreditorer”, trekker det i retning av at bestemmelsen bør anses som en hjemmel for at kreditor kan stille aksjeeiere til erstatningsansvar.

I Olsen-kjennelsen⁴¹, som er nevnt tidligere, viste førstvoterende til refererte syn i rettsteorien og la vekt på Aarbakkes syn. Sistnevnte forfatter fremhevet at ”asl § 17-6 er hjemmel” for kreditorer til å kreve erstatning. Som nevnt er Høyesteretts kjæremålsutvalgs begrunnelse helt ny og grundig, og må tillegges betydelig vekt. Når kjæremålsutvalget uttrykkelig legger vekt på Aarbakkes syn, trekker det klart i retning av at bestemmelsen kan anses som en hjemmel for aksjeeiers erstatningsansvar.

Meningen om hvorvidt bestemmelsen skal anses som en hjemmel for aksjeeiers erstatningsansvar er delte i juridisk teori. Som nevnt konkluderte dr. juris Aarbakke med at

⁴¹ Rt. 2006 s. 765

”§ 17-6 hjemler en slik rett”⁴² til å gjøre aksjeeiere erstatningsansvarlig overfor kreditorer. Dr. juris Rune Sæbø mener derimot at bestemmelsen kun ”bør sees som en regel som *forutsetter adgang*” til å gjøre aksjeeier erstatningsansvar gjeldende, og ikke som en *hjemmel* for aksjeeiers erstatningsansvar.

Rettskildene § 17-6, forarbeider og juridisk teori synes å trekke i retning av at asl § 17-6 kan anses som en hjemmel for aksjeeiers erstatningsansvar. Olsenkjennelsen må tillegges avgjørende vekt, og jeg legger derfor til grunn at bestemmelsen hjemler aksjeeiers erstatningsansvar overfor kreditorer.

At bestemmelsen anses for å hjemle aksjeeiers erstatningsansvar forutsetter likevel at både ovennevnte vilkår etter asl § 17-6 og alminnelig vilkår for erstatning er oppfylt for at slik erstatningsansvar skal kunne gjøres gjeldende.

⁴²Se nærmere Aksjeloven og allmennaksjeloven med kommentarer 1999 (s. 799)

4 Konklusjon

Jeg har i denne framstilling behandlet spørsmålet om i hvilken utstrekning aksjeeiere kan pålegges ansvar for aksjeselskapets skatter. I denne sammenheng har tilfeller hvor selskaper i realiteten oppløses eller avvikles uten at selskapets skatt blir betalt, vært av særlig interesse og hovedfokuset har derfor vært å drøfte ansvar på skatterettslig grunnlag. Andre ansvarsgrunnlag har blitt nedprioritert; bl.a. kunne ansvar på selskapsrettslig grunnlag bli drøftet adskillig grundigere enn det som er angitt i oppgaven. Fremstilling av det selskapsrettslige ansvarsgrunnlaget i oppgaven har mer karakter av en oversikt over aktuelle hjemmelsgrunnlag og problemstillinger enn en dybdebehandling av ansvarsgrunnlaget.

Som påvist i denne fremstillingen har kreditorer flere aktuelle hjemmelsgrunnlag som kan statuere aksjeeiers ansvar for aksjeselskapets skatter. Jeg har behandlet ansvar som kan bygge på skatterettslige - og selskapsrettslige ansvarsgrunnlag. Blant skatterettslige ansvarsgrunnlag har vi sktbl § 37 som hjemler et objektivt betalingsansvar for aksjeeiere. Blant selskapsrettslige ansvarsgrunnlag har vi asl § 16-12 som også hjemler et objektivt betalingsansvar, og §§ 17-6, jfr 17-1 som hjemler et subjektivt erstatningsansvar. Etter min mening legger oppgaven opp til en behandling av hvilke muligheter skattekreditor har til å gjøre aksjeeiere ansvarlig for selskapsskatten. For skattekreditor vil det skatterettslige ansvarsgrunnlaget være meget aktuelt fordi det enklere statuerer ansvar for aksjeeier. Sktbl § 37 har klar hjemmel i formell lovsform, og pålegger aksjeeier betalingsansvar så lenge objektive vilkår i bestemmelsen er oppfylt. Bestemmelsen stiller ikke krav om at skattekreditor må bevise at det forelå kritikkverdige forhold (skyld) hos aksjeeier, for at aksjeeier skal bli ansvarlig for selskapets skatt.

Som nevnt kan aksjeeiere dessuten bli erstatningsansvarlig etter §§ 17-6, jfr 17-1. Bestemmelsen forutsetter at ulovfestede vilkår for erstatning foreligger. At aksjeeiere er erstatningsansvarlige kan være vanskelig å påvise i praksis. For det første kan det være vanskelig for skattekreditor å bevise at aksjeeier har opptrådt kritikkverdig i den grad at erstatningsansvar kan gjøres gjeldende. Aksjeeiere kan bruke sin myndighet til å stemme i generalforsamlinger og fatte beslutninger, men det kan likevel være vanskelig å påvise

skyld hos aksjeeier. Det er heller ikke til å se bort ifra at skattekreditor som regel ser det som mer formålstjenlig å stille styremedlemmer til ansvar enn aksjeeiere.

Ansvar for aksjeeiere etter §§ 17-6, jfr 17-1 er avhengig av at selskapet har lidt tap.

Bestemmelsen kan synes å være litt komplisert og det kan være vanskelig for skattytere å vite når ansvar kan gjøre gjeldende. Legalitetsprinsippet er en rettslig prinsipp som innebærer at offentlig myndigheter ikke kan gjøre inngrep i private borgeres rettstilling uten å ha klar lovhjemmel. Selv om aksjeeiers erstatningsansvar er hjemlet i §§ 17-6, jfr 17-1 taler legalitetsprinsippet også for at ansvarsregler har en klar ordlyd. En uttrykkelig lovfesting av ansvarsregler vil sannsynligvis skape klarhet og større etterlevelse av rettsreglene blant skatteyttere. Som nevnt vil § 17-1 bli endret i nær tid, og kreditorers rett til å kreve erstatning vil bli hjemlet uttrykkelig i denne bestemmelsen. Dette vil sannsynligvis gjøre både kreditorer og aksjeeiere mer bevisst på ansvar for selskapets skatter.

5 Litteraturliste

- Aksjeloven og Allmennaksjeloven - med kommentarer.* Magnus Aarbakke, Jan Skåre. Oslo, 1999
- Andenæs, Mads. *Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper.* Oslo, 1998
- Aughdal, P. *Aksjeselskapet efter norsk rett,* 1959
- Banoun, Bettina. *Omgåelse av skattereglene.* Oslo, 2003
- Boe, Erik Boe. *Innføring i jus s. 259,* Oslo, 1996
- Lossius, Petter. *Skattebetalingsloven med kommentarer .* Oslo, 2003
- Lødrup, Peter. *Lærebok i erstatningsrett.* Oslo, 1995
- Aksjeloven med kommentarer.* Hans Fredrik Marthinussen og Magnus Aarbakke. Oslo, 1991
- Sæbø, Rune. *Festskrift til Nils Nygaard, Nybrott og odling, "Erstatningskrav i aksjeselskapsforhold".* Bergen, 2002
- Woxtholth, Geir: *Selskapsrett,* Fjälbacka, 2004
- Aarum, Kristin Normann. *Styremedlemers erstatningsansvar i aksjeselskaper.* Oslo, 1994

