

# Mye usikkerhet ved avvikling av aksjeselskaper

Det er mye usikkerhet om reglene og rutinene ved avvikling av selskaper. Dette gjelder både de formelle reglene og de mer praktiske forholdene knyttet til bl.a. rapporteringen. I denne artikkelen tar vi for oss praktiske forhold knyttet til frivillig avvikling av aksjeselskaper.



Artikkelen er forfattet av:

Rådgiver skatt  
Børge Busvold  
Den norske Revisorforening

### To former for avvikling

Aksjeloven opererer med to former for avvikling: frivillig oppløsning, dvs. avvikling som besluttes av generalforsamlingen, og tvangsoppløsning som besluttes ved kjennelse eller dom i tingretten. Mens frivillig oppløsning skjer etter reglene i aksjeloven, gjennomføres tvangsoppløsning etter reglene i konkursloven og dekningsloven. I tillegg kan et selskap bli avviklet som følge av bl.a. fusjon eller fisjon. Dette omtales ikke nærmere her.

### Avviklingsprosessen

Aksjeloven kapittel 16 har detaljerte regler om den formelle avviklingsprosessen som kan følges nærmest paragraf for paragraf gjennom avviklingsprosessen.

- 1 Generalforsamlingen beslutter oppløsning og velger avviklingsstyre. Beslutningen krever flertall som for vedtektsendringer. Dersom beslutningen følger av en bestemmelse i selskapets vedtekter, kreves imidlertid bare alminnelig flertall.
- 2 Beslutningen meldes til Foretaksregisteret som utsteder kreditorvarsel. Kreditorfristen er seks uker.
- 3 Avviklingsstyret lager en fortegnelse over selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser og setter opp en revidert avviklingsbalanse med henblikk på avviklingen. Alle selskapets kreditorer skal tilskrives.
- 4 Virksomheten kan fortsette driften under gjennomføringen av avviklingen, men selskapets foretaksnavn skal i forbindelse med oppløsning alltid etterfølges med ordene «under avvikling» i brev, fakturaer og andre dokumenter. Det må leveres A-melding og MVA-oppgaver hvis selskapet har lønn og avgiftspliktig omsetning.
- 5 Forpliktelsene til selskapet skal dekkes. Hvis avviklingsstyret ikke finner en kreditor eller kreditor nekter å ta imot oppgjør, skal beløpet deponeres i Norges Bank etter reglene i deponeringsloven. Det hjelper ikke at en kreditor ikke har meldt kravet til avviklingsstyret innen kreditorfristen. Kravet må likevel dekkes.
- 6 Styret sender krav om forhåndsligning til skattekontoret.
- 7 Hvis det ikke er tilstrekkelig med midler til dekning av samtlige kreditorens krav, kan ikke selskapet avvikles etter reglene om frivillig avvikling. Avviklingen må i så fall skje etter konkurslovens regler. En kreditor kan imidlertid frafalle kravet eller samtykke i å ta en annen, f.eks. aksjonæren, som debitor i stedet.
- 8 Selskapets eiendeler skal selges så langt dette er nødvendig for å dekke forpliktelsene. Når kreditorene er dekket, kan aksjonærene velge å overta selskapets eiendeler hvis de er enige om dette. Er de ikke enige, skal eiendelene selges og aksjonærene få utdelt penger.
- 9 Etter at kreditorene er dekket og de overskytende midlene er delt ut til aksjonærene, skal det fremlegges revidert oppgjør for generalforsamlingen. Når generalforsamlingen har godkjent oppgjøret, skal det sendes melding til Foretaksregisteret om at selskapet er endelig oppløst.
- 10 Avviklingsstyret plikter å sørge for at regnskapsmaterialet oppbevares. Etter aksjeloven § 16–10 tredje ledd er oppbevaringstiden fortsatt ti år.

### Utdeling av utbytte og likvidasjonsoverskudd

Under avviklingsprosessen kan selskapet dele ut aksjeutbytte etter de ordinære reglene for utbytte i aksjeloven. Det er likvidasjonsstyret og ikke generalforsamlingen som i så fall fatter beslutningen. Skattemessig behandles dette som utbytte.

Etter at kreditorfristen på seks uker er utløpt og etter at alle kreditorene er dekket, kan likvidasjonsstyret dele ut det som er igjen av midler (likvidasjonsoverskudd) etter aksjeloven § 16–9. Likvidasjonsoverskuddet kan deles ut og selskapet kan slettes selv om det gjenstår usikre eller omtvistede krav, forutsatt at det avsettes et tilstrekkelig beløp til dekning av kravet. Med mindre det avtales noe annet, skal beløpet da settes inn på felleskonto som ikke kan disponeres uten at både selskapet og kreditor samtykker eller det foreligger rettskraftig dom.

Grensen mellom utbytte og utdeling av likvidasjonsoverskudd skal formodentlig trekkes slik at utbetaling etter utløpet av kreditorfristen skal behandles som utdeling av likvidasjonsoverskudd. Skattemessig behandles utbetaling av likvidasjonsoverskudd som vederlag ved gevinst/tapsberegningen på aksjene, jf. skatteloven § 10–37 første ledd.

Etterutlodning kan være aktuelt for omtvistede beløp som er avsatt på felleskonto mellom selskapet og kreditor. Det kan også være aktuelt for andre midler som kommer inn, f.eks. beløp som kommer inn på avskrevne fordringer. Avviklings-

styret skal i utgangspunktet dele ut disse midlene til aksjonærene. Er beløpet så lite at dette vil innebære uforholdsmessige ulemper og omkostninger, kan avviklingsstyret gi pengene til veldedige, humanitære eller miljømessige formål, jf. aksjeloven § 16–11. Etterutlodning er skattepliktig for aksjonæren det året skattyter har fått en ubetinget rett til utbetalingen.

## Ansvar

Etter avviklingen kan aksjonærene bli holdt solidarisk ansvarlige overfor kreditorer som ikke har fått dekning for sine krav. Ansvar for den enkelte aksjonæren er begrenset oppad til det vedkommende har mottatt som utdeling av likvidasjonsoverskudd etter aksjeloven § 16–9. Ordinært utbytte som er utbetalt under likvidasjonen, er regulert i aksjeloven § 3–7, som beskytter godtroende mottaker.

I tillegg hefter avviklingsstyrets medlemmer solidarisk og uten begrensning hvis de ikke har opptrådt med tilbørlig aktsomhet.

Aksjeloven har en særskilt foreldelsesregel i § 16–12 tredje ledd om at aksjonærs og avviklingsstyrets eventuelle ansvar for kreditors krav foreldes tre år etter at endelig oppløsning ble registrert i Foretaksregisteret. Bestemmelsen tilsidesetter foreldelsesloven § 9 som lar fristen løpe fra skadelidte fikk eller burde fått nødvendig kunnskap om skaden.

## Avviklingsbalansen og avviklingsoppgjøret

Aksjelovens avviklingsregler har bestemmelser om avviklingsbalanse og avviklingsoppgjør som begge skal revideres. Slik reglene er utformet i dag gjelder dette også for selskaper som har valgt bort revisjon av årsregnskapet. Det er avviklingsstyret og ikke generalforsamlingen som engasjerer revisor.

Avviklingsbalansen etter aksjeloven § 16–6, dvs. fortegnelsen over eiendeler, gjeld og rettigheter med tilhørende balanse, skal i revidert stand legges ut på selskapets kontor til ettersyn for aksjeeierne. Gjenpart av balansen med revisors erklæring skal sendes til alle aksjeeiere. Det gjelder ingen spesielle formkrav til avviklingsbalansen.<sup>1</sup> Revisor skal avgi en egen beretning om revisjonen av avviklingsbalansen basert på ISA 805.

Avviklingsoppgjøret etter aksjeloven § 16–10 skal i revidert form fremlegges for generalfor-



*AVVIKLINGSFORMER: Frivillig oppløsning skjer etter reglene i aksjeloven, mens tvangsoppløsning gjennomføres etter reglene i konkursloven og dekningsloven.*

samlingen når den vedtar endelig oppløsning. Oppgjøret tar utgangspunkt i avviklingsbalansen og skal vise hvordan avviklingsstyret har disponert over selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser, herunder hva som er utdelt til aksjonærene eller avsatt til usikre eller omtvistede krav. Tilkomst og avgang av eiendeler og forpliktelser skal fremgå. Også for avviklingsoppgjøret skal revisor avgi beretning basert på ISA 805.

Plikten til å sende inn det ordinære årsregnskapet mv. til Regnskapsregisteret gjelder helt til foretaket er endelig oppløst. Når et foretak er meldt slettet i Foretaksregisteret, vil Regnskapsregisteret likevel ikke purre på årsregnskapet mv. eller sette i verk sanksjoner.

Når det gjelder avviklingsbalansen, avviklingsoppgjøret og revisors beretninger ved avvikling, er det ikke krav om at noen av dem skal sendes inn til Regnskapsregisteret eller Foretaksregisteret.

## Melding til foretaksregisteret

Både generalforsamlingens beslutning om å avvikle og den endelige oppløsningen skal meldes til Foretaksregisteret via Samordnet registermelding. Skjemaet leveres enklest via Altinn. Disse meldingene er ikke gebyrbelagte.

Begge meldingene skal ha vedlagt kopi av protokoll fra møtene i generalforsamlingen. Avviklingsstyrets medlemmer skal informeres ved generalforsamlingens beslutning om avvikling.

## Forhåndsligning

Før selskapet oppløses, skal avviklingsstyret levere selvangivelse og kreve forhåndsligning, jf. ligningsloven § 4–7 nr. 8. Kravet om forhåndsligning leveres når

eiendeler er realisert og gevinst eller tap er klare, men før den endelige avviklingen. Forhåndsligningen skal omfatte inntekten frem til den endelige oppløsningsdagen, noe som betyr at man må beregne enkelte inntekts- og fradragposter frem til oppløsningsdagen. Selvangivelsen skal sendes inn elektronisk via Altinn.

Ved forhåndsligning første halvår vil forhåndsligningen også omfatte inntekten fra året før. Det foretas forhåndsligning særskilt for hvert år.

Det skal leveres aksjonærregisteroppgave RF-1086 ved forhåndsligningen med bl.a. opplysninger om likvidasjonsvederlag. Fristen er 31. januar året etter inntektsåret. Skatteetaten ønsker helst at aksjonærregisteroppgaven sendes inn sammen med forhåndsligningen. Dette er i mange tilfeller ikke mulig siden Altinn ikke tar imot aksjonærregisteroppgaver med dato fremover i tid. Leveres forhåndsligningen i 2016 med endelig oppløsning i 2017, må man vente til aksjonærregisteroppgaven for 2017 er klar. Det kan i slike tilfeller være et alternativ å sende inn oppgaven som et papirvedlegg til forhåndsligningen.

Selskapet kan kreve at skatteoppgjøret er ferdig innen tre måneder fra skattekontoret har erkjent å ha mottatt krav om forhåndsligning, jf. ligningsloven § 8–10 annet ledd. Overholder ikke skattekontoret fristen, bortfaller skattekravet. Det er flere eksempler på at staten har måttet frafalle skattekrav ved oppløsning fordi skattekontoret ikke har ferdigstilt skatteoppgjøret innen tre månedersfristen. Forutsetningen er at den som krever forhåndsligning, har krevd slik skriftlig erkjennelse og at inntektene som skal ligned, er oppgitt i kravet om forhåndsligning.

<sup>1</sup> Jf. NOU 1996:3 side 183.

En forhåndsligning kan endres etter de vanlige reglene om endring av ligning. Skattemyndighetene kan imidlertid ikke endre poster som er oppgitt i selvangivelsen til ugunst etter fristen for bortfall av skattekravet, jf. ovenfor. Det må videre antas at den særskilte foreldelsesregelen på tre år etter endelig oppløsning i aksjeloven § 16–12 tredje også gjelder for skattekrav.

## Skattemessige forhold

### Tilbakeføring av underskudd

Eventuelt underskudd ved oppløsningen kan ikke fremføres eller overdras. Underskudd kan imidlertid tilbakeføres ved å avregnes mot overskudd inntil to år bakover i tid, jf. skatteloven § 14–7.

Her har skatteloven to alternative regler som begge kan være aktuelle ved oppløsning av et selskap. For det første gjelder tilbakeføringsadgangen ved opphør av virksomhet, jf. § 14–7 første ledd. Virksomheten kan opphøre før den formelle oppløsningen. Kan man konstatere at virksomheten er opphørt i et tidligere inntektsår enn da selskapet ble formelt oppløst, utvides dermed retten til å tilbakeføre underskudd mot overskudd inntil to år før det året virksomheten opphørte.

I tillegg følger det av § 14–7 annet ledd at underskudd som står udekket ved oppløsning av et selskap, kan tilbakeføres inntil to år før oppløsningen. Det er ikke et vilkår at dette underskuddet er oppstått i virksomhet.

### Oppgjør av skatteposisjoner og konsernbidrag

Etter skatteloven § 14–48 skal skatteposisjoner i form av bl.a. negativ saldo, tom positiv saldo og gevinst- og tapskonto gjøres opp ved likvidasjon av aksjeselskap.

Eventuelle tapsposisjoner kan dermed gå tapt hvis man ikke har positiv inntekt de to siste årene før oppløsningsåret. I konsernforhold bør man i slike tilfeller sørge for å utnytte konsernbidragsreglene slik at selskapet mottar et skattepliktig konsernbidrag året før den formelle oppløsningen som dekker tapsposisjonen og eventuelt annet underskudd selskapet vil få i oppløsningsåret. Deretter kan man bruke reglene om tilbakeføring av underskudd mot det overskuddet selskapet fikk året før som følge av det mottatte konsernbidraget.<sup>2</sup>

Det er for sent å motta eller avgi konsernbidrag i selve oppløsningsåret da det er et vilkår for konsernbidrag at selskapene er i konsernposisjon ved utgangen av inntektsåret, jf. skatteloven § 10–4 første ledd. Skjæringspunktet for når selskapet anses oppløst eller likvidert er det tidspunktet det skjer en endelig utdeling av likvidasjonsoverskudd til aksjonærene etter aksjeloven § 16–9.<sup>3</sup> At et selskap er meldt oppløst, er ikke til hinder for konsernbidrag, forutsatt at det ikke er utdelt likvidasjonsoverskudd før årsskiftet. Dette må gjelde selv om kreditorfristen har utløpt før årsskiftet.

Eventuelle gevinstposisjoner kan avregnes mot underskudd i andre konsernselskaper ved å ta gevinsten til inntekt året før den endelige oppløsningen. Da er man i konsernbidragsposisjon ved utgangen av inntektsåret. Det er imidlertid en forutsetning at selskapet har selskapsrettslig utbyttegrunnlag før det kan avgi konsernbidrag. I mange tilfeller kan det skaffes til veie ved å motta konsernbidrag (uten skattemessig virkning) eller ved å gjennomføre kapitalforhøyelse i forkant av avviklingen.

Dersom det oppstår en gevinst ved selve avviklingen f.eks. fordi driftsmidler realiseres eller tas ut med skattepliktig gevinst, er det mulig å utsette den endelige oppløsningen til året etter.

### Uttaksbeskatning

Skatteetaten har de senere årene hatt mange kontroller av avvikling av selskap. Ikke minst gjelder dette overføring eller salg av eiendeler fra selskapet til aksjonærene. Dette gjelder både underveis i avviklingsprosessen og ved endelig utdeling av likvidasjonsoverskudd.

Aksjeloven § 3–8 om avtaler mellom selskap og aksjonærer gjelder også salg eller overføringer under avviklingsprosessen. Salg til aksjonæren i forbindelse med avvikling skal skje til virkelig verdi og gevinstbeskattes i selskapet. Skattemyndighetene finner mange tilfeller der slike eiendeler er overført vederlagsfritt eller verdsatt til bokført verdi eller skattemessig inngangsverdi.

Overføring til underpris utløser uttaksbeskatning i selskapet og dessuten utbyttebeskatning for aksjonæren.

Også i forbindelse med det endelige likvidasjonsoppgjøret kan det deles ut eiendeler

til aksjonærene i stedet for kontanter. Også slike utdelinger skal verdsettes til virkelig verdi og uttaksbeskattes i selskapet. De skal også verdsettes til virkelig verdi ved beregningen av likvidasjonsvederlaget og dermed som utgangsverdi ved gevinst/tapsberegningen på aksjene.

### Lån til aksjonær som «ettergis» eller bortfaller

Et annet område som «går igjen» i skatteetatens kontroller, er aksjonærlån som ikke nedbetales, men som bare bortfaller i forbindelse med oppløsningen.

Det er på det rene at slike lån skal regnes som utdeling av likvidasjonsoverskudd, rapporteres i aksjonærregisteroppgaven og beskattes som del av vederlaget ved beregning av gevinst eller tap på aksjene.

### Realisasjon av aksjene

Etter skatteloven § 10–37 regnes oppløsning av et selskap som realisasjon av aksjene. Utdeling av likvidasjonsoverskudd etter aksjeloven § 16–9 regnes som vederlag for aksjene. Slik utdeling benevnes ofte som «likvidasjonsutbytte», men skal gevinstbeskattes.

Når det gjelder tidspunktet for realisasjon av aksjene, er det ikke tilstrekkelig at virksomheten er opphørt, aksjekapitalen er tapt og likvidasjonsprosessen er påbegynt.<sup>4</sup> Det er tidspunktet for utdeling av likvidasjonsoverskudd etter aksjeloven § 16–9 som trolig må legges til grunn. Er det foretatt slik utdeling, kan ikke beslutningen om oppløsning omgjøres, jf. aksjeloven § 16–13 annet ledd. At selskapet ikke er formelt oppløst før generalforsamlingen har godkjent avviklingsoppgjøret og sendt melding til Foretaksregisteret etter aksjeloven § 16–10, har ingen betydning for det skatterettslige innvinningstidspunktet.

Det gis ikke skjermingsfradrag i oppløsningsåret. Eventuelt ubenyttet skjermingsfradrag på aksjene går til fradrag i aksjegevinst, men går tapt hvis aksjonæren får tap på aksjene ved likvidasjonen. Ligger det an til tap på aksjene og aksjonæren har ubenyttet skjermingsfradrag, må det altså tas ut utbytte i løpet av avviklingsprosessen og ikke likvidasjonsutdeling for at aksjonæren skal få fradrag for det ubenyttede skjermingsfradraget.

Eventuell etterutlodning etter aksjeloven § 16–11 skatlegges som tillegg i likvidasjonsvederlaget (aksjegevinst) når skattyter har fått en ubetinget rett til utbetalingen.

<sup>2</sup> Vær imidlertid oppmerksom på at aksjeloven forutsetter at oppløsningen skjer innen rimelig tid. Etter aksjeloven § 16–14 kan Tingretten overta ansvaret for den videre avviklingen hvis det er gått mer enn ett år siden beslutningen om oppløsning ble registrert.

<sup>3</sup> Jf. Finansdepartementets uttalelse 12. juni 1997 (Utv. 1997 side 894).

<sup>4</sup> Jf. Lrd. I Utv. 2006 side 1624.