



NORGES HØYESTERETT

D O M

avsagt 9. mars 2021 av Høyesterett i avdeling med

dommer Bergljot Webster
dommer Wenche Elizabeth Arntzen
dommer Cecilie Østensen Berglund
dommer Erik Thyness
dommer Kine Steinsvik

HR-2021-530-A, (sak nr. 20-115979SIV-HRET)
Anke over Hålogaland lagmannsretts dom 8. juni 2020

A (advokat Audun Lillestølen – til prøve)

mot

Staten v/Finansdepartementet (Regjeringsadvokaten
v/advokat Ida Thue)

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

(1) Dommer **Arntzen:**

Sakens spørsmål og bakgrunn

- (2) Saken gjelder statens krav om erstatning mot tidligere styreleder i et bemanningsselskap for manglende innbetaling av arbeidsgiveravgift. Spørsmålet er om foreldelsesfristen først begynner å løpe når skattemyndighetene har truffet endringsvedtak mot selskapet i en situasjon der selskapet har gått konkurs.
- (3) A var styreleder i selskapet X AS fra 2008 og frem til selskapet gikk konkurs 5. august 2014. Selskapet var registrert i Finnmark, og virksomheten besto hovedsakelig i utleie av personell til arbeid på norsk kontinentalsokkel. De fleste arbeidstakerne var utlendinger, mange fra Sverige, men også fra andre EU-land. A hadde som styreleder blant annet ansvar for korrekt fastsetting og løpende innbetaling av arbeidsgiveravgift.
- (4) Arbeidsgiveravgiften er regionalt differensiert. Selskaper som er registrert i Finnmark (sone 5), er i utgangspunktet fritatt for arbeidsgiveravgift. Fra og med Stortingets vedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2010 (FOR-2009-11-26-1495) ble reglene endret slik at selskaper som drev med arbeidsutleie, skulle legge til grunn avgiftssatsen i den sonen hvor de utleide arbeidstakerne utførte hoveddelen av sitt arbeid. For arbeid utført på sokkelen (sone 1) skulle det svares arbeidsgiveravgift på 14,1 prosent av arbeidstakers lønn.
- (5) Kort tid etter konkursåpningen iverksatte skatteoppkreveren i Y bokettersyn for året 2014. Under bokettersynet ble det avdekket at selskapet i årene 2010 til 2014 ikke hadde beregnet og innbetalt arbeidsgiveravgift etter gjeldende satser for utleie av arbeidstakere til arbeid på norsk kontinentalsokkel. Arbeidsgiveravgiften var satt til «0» prosent ut fra avgiftsfritaket som tidligere gjaldt i sonen der selskapet var registrert, altså Finnmark. Det ble videre avdekket at selskapet ikke hadde innberettet og gjennomført forskuddstrekk i lønnsutbetalingene til de ansatte i 2014.
- (6) I tråd med bokettersynsrapporten fattet Skatt nord et endringsvedtak i desember 2014, der arbeidsgiveravgift for årene 2010 til 2013 ble fastsatt til totalt 31 601 803 kroner. I endringsvedtak 21. juli 2016 ble arbeidsgiveravgiften for året 2014 fastsatt til 3 930 617 kroner.
- (7) Skatteoppkreveren meldte inn kravene på forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift i konkursboet. Etter innbetaling fra et selskap med lovbestemt solidaransvar ble skattemyndighetenes fordringer nedjustert. Bobehandlingen ble avsluttet ved sluttinnberetning 25. april 2017 uten dekning til de uprioriterte fordringene på arbeidsgiveravgift. Utskrift fra reskontro for skatteregnskapet i selskapet per 15. mars 2019 viste ubetalt arbeidsgiveravgift for årene 2010 til 2014 på 37 815 363 kroner og ubetalt forskuddstrekk på 404 423 kroner.
- (8) Ved Hålogaland lagmannsretts dom 1. februar 2019 ble A dømt til fengsel i ett år og ni måneder for overtredelser av blant annet bokføringsloven, konkursloven og skattebetalingsloven. Overtredelsen av skattebetalingsloven gjaldt uoppgjort

forskuddstrekk for lønnsinnbetalinger i 2014. Tiltalepostene for overtredelser av bokføringsloven og skattebetalingsloven var foranlediget av skatteoppkreverens anmeldelse i april 2015 av forholdene avdekket under bokettersynet. Forholdene knyttet til arbeidsgiveravgiften ble imidlertid ikke tatt med i tiltalen.

- (9) Etter forutgående varsel om erstatningssøksmål innga skatteoppkreveren forliksklage 6. desember 2018. Forliksrådsbehandlingen ble innstilt, og staten tok i mars 2019 ut stevning mot A med krav om erstatning for unnlatt innbetaling av forskuddstrekk i 2014 og arbeidsgiveravgift i perioden 2010 til 2014. Nord-Troms tingrett avsa 15. november 2019 dom med slik domsslutning:
- «1. A dømmes til å betale til staten v/Skatteoppkreveren i Y kr 404 423, med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente.
 2. Staten v/Skatteoppkreveren i Y dømmes til å erstatte As / det offentliges saksomkostninger med kr 263 578 innen to uker fra forkynnelsen av dommen.»
- (10) Tingretten fant at erstatningskravet for unnlatt innbetaling av arbeidsgiveravgift i perioden 2010 til 2014 var foreldet, men at erstatningsvilkårene for kravet om unnlatt forskuddstrekk i 2014 var oppfylt.
- (11) Staten anket dommen hva gjaldt foreldelse av kravet i tilknytning til manglende innbetaling av arbeidsgiveravgift for 2014. A tok til motmæle og anførte at det uansett ikke forelå årsakssammenheng mellom den ansvarsbetingende unnlattelsen og det eventuelle tapet.
- (12) Hålogaland lagmannsrett avsa 8. juni 2020 dom med slik domsslutning:
- «1. A dømmes til å betale til staten v/Skatteoppkreveren i Y 2 758 776 – tomillionersyvhundreogfemtiåttetusensyvhundreogsyttiseks – kroner, med tillegg av lovens forsinkelsesrente.
 2. Saksomkostnader tilkjennes ikke for tingretten.
 3. I saksomkostnader for lagmannsretten dømmes A til å betale staten v/Skatteoppkreveren i Y 268 988 – tohundreogsekstiåttetusennihundreogåttiåtte – kroner.»
- (13) Lagmannsretten fant at foreldelsesfristen først begynte å løpe da Skatt nord traff endringsvedtak 21. juli 2016 med fastsetting av arbeidsgiveravgiften for 2014. Fristavbruddet skjedde ved forliksklage 6. desember 2018, og erstatningskravet var da ikke foreldet. Lagmannsretten fant videre at det var tilstrekkelig årsakssammenheng mellom den ansvarsbetingende unnlattelsen og det økonomiske tapet.
- (14) A har anket til Høyesterett.

Partenes syn på saken

- (15) Den ankende part – A – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (16) Kravet er foreldet, jf. foreldelsesloven § 9. Partene er enige om at skjæringstidspunktet er 6. desember 2015.
- (17) Senest gjennom bokettersynsrapporten 9. april 2015 hadde skatteoppkreveren tilstrekkelig kunnskap om skaden og den ansvarlige. Dette underbygges av skatteoppkreverens anmeldelse av forholdene kort tid etter. Da selskapet gikk konkurs, og senest da den første årsinnberetningen forelå, var det dessuten avklart at avgiftskravet ikke ville bli betalt.
- (18) Fristens utgangspunkt er ikke knyttet til Skatt nords endringsvedtak 21. juli 2016. Dersom fristen ikke løper før det foreligger slikt fastsetningsvedtak, vil det bli opp til staten selv å bestemme når foreldelsesfristen begynner å løpe.
- (19) Det er uansett ikke årsakssammenheng mellom den ansvarsbetingende handlingen og tapet. Dersom A hadde visst at selskapet skulle ha innbetalt 14,1 prosent i arbeidsgiveravgift, ville hun ha sørget for å fremlegge skjemaet A1/E101, som viser at arbeidstakerne var trygdet i sine hjemland.
- (20) Den ankende part har nedlagt slik påstand:
- «1. A frifinnes for det krav som er pådømt i pkt. 1 i lagmannsrettens domsslutning.
 2. Staten v/Finansdepartementet betaler saksomkostninger for tingretten, for lagmannsretten og for Høyesterett.
- Alternativt:
1. Lagmannsrettens dom oppheves.
 2. Staten v/Finansdepartementet betaler saksomkostninger for Høyesterett.»
- (21) Ankemotparten – *staten ved Finansdepartementet* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (22) Erstatningskrav som knytter seg til unnlatt beregning og innbetaling av arbeidsgiveravgift i 2014 er ikke foreldet. Arbeidsgiveravgift er et krav som bygger på egenfastsetting, og selskapet leverte i 2014 det som betegnes som 0-oppgaver. Dette var i strid med loven og det årlige stortingsvedtaket om avgiftsprosenten ved arbeidsutleie til arbeid på norsk kontinentalsokkel.
- (23) Bokettersynsrapporten dannet grunnlaget for at Skatt nord senere kunne treffe endringsvedtak 21. juli 2016 overfor X AS. Før det ble truffet endringsvedtak med fastsetting av arbeidsgiveravgift for 2014, forelå det ikke noe avgiftskrav mot selskapet. Erstatningskravet er avledet av at skattemyndighetene har rett til å kreve oppfyllelse fra den avgiftspliktige. Noen erstatningsmessig skade kan derfor ikke oppstå før det er truffet endringsvedtak. Dette innebærer at foreldelsesfristen etter foreldelsesloven § 9 tidligst begynte å løpe 21. juli 2016.

- (24) Det er også årsakssammenheng mellom den erstatningsbetingende unnlåtelsen og tapet. A besørget ikke inngivelse av skjemaet A1/E101 til dokumentasjon av at arbeidstakerne var trygdet i egne hjemland.
- (25) Ankemotparten har nedlagt slik påstand:
- «1. Anken forkastes.
 2. Staten v/Finansdepartementet tilkjennes sakskostnader for lagmannsretten og Høyesterett.»

Mitt syn på saken

Rettslige utgangspunkter

- (26) Statens erstatningskrav bygger på et vanlig uaktsomhetsansvar etter aksjeloven § 17-1 første ledd. Det er endelig avgjort at det foreligger ansvarsgrunnlag, og beregningen av det økonomiske tapet er ikke bestridt. Hovedspørsmålet i saken er om erstatningskravet er foreldet.
- (27) Foreldelsesfristens utgangspunkt reguleres av foreldelsesloven § 9 første ledd første punktum, som lyder:
- «Kravet på skadeserstatning eller oppreisning foreldes 3 år etter den dag da skadelidte fikk eller burde skaffet seg kunnskap om skaden og den ansvarlige.»
- (28) Kunnskapskravet er omtalt på noe forskjellig måte i ulike sammenhenger. I Rt-2011-1029, som jeg straks kommer tilbake til, heter det i avsnitt 36 at «skadelidte må ha fått slik kjennskap til de økonomiske skadevirkninger han er påført eller antas å bli påført, at han objektivt sett har grunnlag for og en oppfordring til å gå til søksmål» mot den ansvarlige. Denne formuleringen er langt på vei fulgt opp i Rt-2012-543 avsnitt 57, der det med henvisning til Rt-2001-1702 også presiseres at «det faktiske resultatet av den skadevoldende handling» må ha inntrådt før foreldelsesfristen begynner å løpe. I HR-2019-2034-A avsnitt 53 er dette formulert slik at «virkningen» av det ansvarsbetingende forholdet først foreligger når «det objektivt sett har oppstått et tap eller er på det rene at tap vil oppstå».
- (29) Jeg kan ikke se at disse nyanseforskjellene har betydning for foreldelsesfristens utgangspunkt i vår sak. Fellesnevneren er at foreldelsesfristen løper fra det tidspunkt skadelidte fikk eller burde skaffet seg kunnskap om de konkrete økonomiske skadevirkningene han er – eller vil bli – påført som følge av den ansvarsbetingende handlingen. Skadelidtes kunnskap må for øvrig omfatte alle vilkårene for erstatningsansvar, men skadens omfang behøver ikke være klarlagt i detalj, se Hagstrøm og Stenvik, Erstatningsrett, 2. utgave, 2019 side 603–604.
- (30) Den ansvarsbetingende unnlåtelsen i vår sak består i at A ikke sørget for at selskapet fastsatte og innbetalte arbeidsgiveravgift på 14,1 prosent ved terminvise forfall i 2014. Senest da bokettersynsrapporten forelå 9. april 2015, fikk skattemyndighetene kunnskap om selskapets unnlåtelse og om As rolle som styreleder. Også avgiftsunndragelsens omfang ble avklart gjennom bokettersynet.

- (31) Spørsmålet er om skattemyndighetene hadde tilstrekkelig kunnskap om tapet – det vil si de konkrete økonomiske skadevirkningene – før skjæringstidspunktet 6. desember 2015.

Endringsvedtakets betydning

Innkrevningssystemet

- (32) Staten har anført at foreldelsesfristen etter § 9 under ingen omstendighet kan begynne å løpe før skattemyndighetene har truffet endringsvedtak mot selskapet etter skatteforvaltningsloven § 12-1. Dette er begrunnet med at erstatningskravet er *avledet* av avgiftskravet mot selskapet, og avgiftskravet oppstår først når det er truffet endringsvedtak.
- (33) I skatteforvaltningen sondres det mellom *ordinær* fastsetting av skatt eller avgift og skattemyndighetenes *endring* av slik fastsetting uten klage.
- (34) Arbeidsgiveravgiften fastsettes ordinært av den avgiftspliktige selv, jf. skatteforvaltningsloven § 9-1 og § 9-2. Skattemyndighetene kan endre en uriktig egenfastsetting etter lovens § 12-1, eventuelt ved skjønn etter § 12-2. Disse fastsettingsreglene fulgte tidligere av folketrygdloven § 24-2 og § 24-3 andre ledd, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 1 og nr. 7. Skatteforvaltningsloven av 2016 innebærer ikke endringer av betydning for vår sak, og jeg nøyer meg i det følgende med å vise til denne loven.
- (35) Forfallstidspunktene for skatte- og avgiftskrav reguleres av skattebetalingsloven. Arbeidsgiveravgiften forfaller ordinært til betaling annenhver måned, jf. § 10-10. Forfallstidspunktet for avgiftskrav fastsatt etter endring, er tre uker fra vedtaket ble sendt den avgiftspliktige, jf. skattebetalingsloven § 10-53.
- (36) Det er endringsvedtaket som danner grunnlaget for skattemyndighetenes inndrivning av avgiftskravet mot den avgiftspliktige. I vårt tilfelle ble avgiftskravet for 2014 først fastsatt ved Skatt nords endringsvedtak 21. juli 2016, det vil si nærmere to år etter konkursåpningen. Spørsmålet er altså om det er tidspunktet for endringsvedtaket mot selskapet som danner utgangspunkt for foreldelsesfristen av erstatningskravet mot styreleder.

Endringsvedtakets betydning som ledd i inndrivningen av avgiftskravet

- (37) Kravet mot A er ikke et avgiftskrav, men et vanlig erstatningskrav som har sitt grunnlag i mislighold av selskapets løpende avgiftsforpliktelser.
- (38) Utgangspunktet er at de økonomiske skadevirkningene av et slikt mislighold først inntreer når det er avklart at selskapet selv ikke vil være i stand til å gjøre opp avgiftskravet. Erstatningskravet er med andre ord *subsidiært* i den forstand at skattemyndighetene ikke kan velge om de vil forfølge avgiftskravet mot selskapet eller erstatningskravet mot en tredjeperson. Erstatningskravets subsidiære karakter er omtalt i NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser side 229, der det heter:

«Skatte- og avgiftskrav skal i utgangspunktet betales av den skatte- og avgiftspliktige. Når skatter og avgifter ikke betales, påfører dette staten et økonomisk tap. Staten kan i enkelte tilfeller få dette tapet dekket ved å rette erstatningskrav mot andre enn de skatte- og avgiftspliktige. ...

...

... Det vil som hovedregel ikke foreligge noe økonomisk tap for staten før det er klart at det resterende skatte- eller avgiftskravet ikke vil bli betalt. Dette vil for eksempel være tilfelle der et skattepliktig selskap er konkurs eller oppløst, eller der tvangsfullbyrdelse har vært forsøkt uten resultat overfor den skatte- eller avgiftspliktige.»

- (39) Hovedregelen er altså at staten blir påført et økonomisk tap når det er klart at avgiftskravet ikke vil bli betalt, for eksempel der det avgiftspliktige selskapet er konkurs.
- (40) Denne hovedregelen er også lagt til grunn i Rt-2011-1029 ved vurderingen av foreldelsesfristens utgangspunkt etter foreldelsesloven § 9. Saken gjaldt en daglig leders erstatningsansvar for manglende innbetaling av forskuddstrekk i løpende lønnsutbetalinger, jf. dagjeldende skattebetalingslov av 1952 § 11 nr. 4 og § 12 nr. 1. Høyesterett uttaler i avsnitt 39 at foreldelsesfristens utgangspunkt ikke faller sammen med kunnskap om «den erstatningsbetingende unnlåtelsen». Det må «i tillegg kreves at det erstatningsbetingende forholdet har fått økonomiske konsekvenser». Den konkrete vurderingen av når disse økonomiske konsekvensene – *skaden* – inntraff, er omtalt i avsnittene 44 og 45:

«Erfaring både fra Vestlandssol og andre selskaper generelt viser at skattetrekk ofte gjøres opp etter at selskapene har misligholdt sin plikt til å innbetale disse ved forfall. Vestlandssol skyldte således allerede i 2003–2004 flere millioner kroner i forskuddstrekk til Kemneren i Oslo, og flere av selskapene ble på denne bakgrunn begjært konkurs. Beløpene ble imidlertid betalt i løpet av 2004 og i begynnelsen av 2005. Kemneren mottok også i 2005 blant annet en innbetaling fra Vestlandssol AS på 5 237 027 kroner, som gjaldt arbeidsgiveravgift knyttet til 2004. Dette viser at kunnskap om manglende innbetaling ved forfall ikke nødvendigvis gir kunnskap om noen skade i foreldelseslovens forstand. Både den generelle erfaringen med at mange selskaper etter hvert innbetaler de skyldige beløp, og den konkrete erfaringen med Vestlandssol, tilsa etter dette at staten ikke hadde oppfordring til å gå til søksmål mot Jacobsen like etter terminforfall, men at man måtte kunne avvente utviklingen en stund.

På denne bakgrunn er jeg etter en samlet vurdering kommet til at foreldelsesfristen for erstatningskravet mot daglig leder/styreleder i dette tilfellet i alle fall ikke begynte å løpe før konkursåpningene i selskapene. Jeg ser imidlertid ikke bort fra at man i en sak hvor forholdene ligger annerledes an, kan komme til et annet resultat. Dette gjelder særlig dersom det går lang tid fra betalingsmisligholdet til det fremsettes konkursbegjæring.»

- (41) En forutsetningen for at foreldelsesfristen begynte å løpe, var altså skadelidtes kunnskap om at selskapet selv var ute av stand til å gjøre opp kravet på forskuddstrekk.
- (42) I etterberegningstilfellene vil en tilsvarende kunnskap ofte ikke foreligge før det er truffet endringsvedtak mot den avgiftspliktige etter skatteforvaltningsloven § 12-1 første ledd. Som allerede nevnt, er det endringsvedtaket som utløser forfallstidspunktet, og som igjen

er gjenstand for inndriving av kravet. Med mindre det er holdepunkter for noe annet, er det først når inndrivingen ikke lykkes, at man kan konstatere at avgiftskravet er tapt.

Endringsvedtakets betydning ved konkurs og lignende

- (43) Dersom det avgiftspliktige selskapet er konkurs, eller det av andre grunner er på det rene at den avgiftspliktige er ute av stand til å gjøre opp avgiftskravet, vil foreldelsesfristen etter mitt syn kunne begynne å løpe uavhengig av om det er truffet endringsvedtak mot den avgiftspliktige.
- (44) Selv om erstatningskravet har sitt grunnlag i overtredelser av avgiftslovgivningen, står det for øvrig på egne ben. Spørsmålet om når det foreligger et økonomisk tap, må følgelig vurderes ut fra erstatningsrettslige prinsipper. Som jeg allerede har redegjort for, er foreldelsesfristens utgangspunkt knyttet til skadelidtes kunnskap om «de økonomiske skadevirkninger han er påført eller antas å bli påført» som følge av den skadevoldende handlingen, jf. Rt-2011-1029 avsnitt 36. Det er altså sammenhengen mellom ansvarsgrunnlaget og det økonomiske tapet som er styrende etter foreldelsesloven § 9.
- (45) Den skadevoldende handlingen i vår sak besto, som allerede nevnt, i at A ikke sørget for å oppfylle selskapets løpende avgiftsforpliktelser. Plikten til å betale arbeidsgiveravgift er lovbestemt og oppstår når arbeidsgiver utbetaler lønn for utført arbeid i avgiftspliktig sone, jf. folketrygdloven § 23-2 med tilhørende årlige stortingsvedtak. Det tapet som manifesterte seg gjennom konkursen, ville ikke ha oppstått dersom pliktig arbeidsgiveravgift hadde blitt fastsatt i tråd med skatteforvaltningsloven § 9-1 og § 9-2 og innbetalt fortløpende ved ordinært forfall i tråd med skattebetalingsloven § 10-10. Under slike omstendigheter vil foreldelsesfristen etter mitt syn begynne å løpe, forutsatt at også kunnskapskravet er oppfylt.
- (46) I *avgiftsrettslig* sammenheng må, som allerede nevnt, avgiftsunndragelsen følges opp med et endringsvedtak mot selskapet etter skatteforvaltningsloven § 12-1, som har overskriften «Endring av skattefastsetting mv.». Endringsvedtaket korrigerer en tidligere «uriktig» avgiftsfastsetting, men det etablerer ikke selve avgiftsforpliknelsen. Dette ligger også implisitt i skattebetalingsloven § 11-2 første og andre ledd om at det skal beregnes renter av de misligholdte terminvise innbetalingene. Renten skal blant annet «tjene som en avsavnsrente for at staten har fått betalt for lite avgift», jf. Rt-2012-722 avsnitt 103.
- (47) Denne dommen gjelder for øvrig foreldelse av krav på særavgift etter blant annet den alminnelige regelen i foreldelsesloven § 3 nr. 1, som kom til anvendelse før skattebetalingslovens ikrafttredelse 1. januar 2008. Høyesterett tar i avsnitt 60 utgangspunkt i at plikten til å betale avgift på sluttbehandlet avfall «oppstår» ved innlevering av avfallet. Etter å ha reist spørsmål om «avgiftskravet i sin helhet oppstår ved levering av avfall» i avsnitt 67, konkluderes det i avsnitt 72 med at foreldelsesfristen «tok til å løpe fra det ordinære forfallstidspunktet for innberettet avgift». Dette illustrerer at det avgiftsrettslige etterberegningssystemet ikke var avgjørende for foreldelsen av selve avgiftskravet etter foreldelsesloven § 3. Jeg kan da vanskelig se at etterberegningssystemet skal være avgjørende for foreldelsen av et erstatningskrav etter lovens § 9.
- (48) Videre behandler Høyesterett i avsnitt 81 følgende senere avgiftsterminer etter den særlige foreldelsesregelen i skattebetalingsloven § 12-1 andre ledd. I henhold til denne

bestemmelsen løper foreldelsesfristen «fra utgangen av det kalenderåret da kravene ... forfaller til betaling». De ulike fristutgangspunktene for foreldelse av avgiftskrav og erstatningskrav viser at foreldelsesloven § 9 ikke følger det avgiftsrettslige etterberegningssystemet.

- (49) Det er videre på det rene at skatte- og avgiftskrav kan meldes i den skatte- og avgiftspliktiges konkursbo selv om myndighetene ikke har truffet vedtak om fastsetting, jf. Rt-1949-743 og Rt-1961-1217. I sin uttalelse 8. september 1993, JDLOV-1993-2199, fremholder Justisdepartementets lovavdeling – blant annet under henvisning til Rt-1949-743 – at det «må regnes som sikker rett at skattekrav i konkursrettslig sammenheng regnes som oppstått når den skattepliktige inntekt er innvunnet av skyldneren, selv om dette skjer før ligningsvedtaket treffes, eller Stortinget fatter sitt skattevedtak». Dette illustrerer at spørsmålet om når et krav anses å ha *oppstått*, må vurderes i tilknytning til det regelverket som skal anvendes.
- (50) Jeg kan i det hele tatt ikke se hva som skulle være begrunnelsen for å gå veien om et endringsvedtak når det er på det rene at staten vil lide et tap fordi selskapet eller dets konkursbo er ute av stand til å betale avgiftskravet.
- (51) Verken selskapet eller konkursboet vil i slike situasjoner ha noen reell interesse av å ivareta sine partsrettigheter under endringssaken. Uten en reell motpart vil forvaltningsprosessen bli «amputert» og vanskelig kunne tjene sitt formål. Når det avgiftspliktige selskapet er konkurs, er det heller ikke mulig å foreta noen enkeltforfølgning av avgiftskravet. Det gir da liten mening å treffe endringsvedtak for å fastslå forfallstidspunkt og oppnå særlig tvangsgrunnlag for utlegg etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7-2 første ledd bokstav e, jf. skattebetalingsloven § 14-1, jf. § 1-1.
- (52) Så lenge avgiftsplikten følger av lov og årlige avgiftsvedtak fra Stortinget, kan jeg heller ikke se at et erstatningssøksmål uten forutgående endringsvedtak vil innebære at domstolene setter seg i forvaltningens sted. Jeg er innforstått med at beregningen av den misligholdte avgiftsplikten – og derved også det økonomiske tapet – vil kunne innebære et omfattende arbeid fra skattemyndighetenes side. Et endringsvedtak mot selskapet – eventuelt ved skjønnsfastsetting etter skatteforvaltningsloven § 12-2 – er imidlertid ikke rettet inn mot mulige skadevoldere. I erstatningsrettslig sammenheng er det skattemyndighetene som må sannsynliggjøre tapet, og domstolene som må utmåle en eventuell erstatning.
- (53) Jeg er etter dette kommet til at foreldelsesfristen etter foreldelsesloven § 9 kan begynne å løpe selv om det ikke foreligger et endringsvedtak i tilfeller der det avgiftspliktige selskapet har gått konkurs, eller det av andre grunner er på det rene at selskapet er ute av stand til å gjøre opp avgiftskravet.
- (54) Jeg går ikke inn på situasjonen der det er utsikt til *delvis* dekning fra den avgiftspliktige eller dennes konkursbo, men peker likevel på at foreldelsesfristens utgangspunkt beror på en konkret vurdering av det aktuelle saksforholdet. Selv om skaden ikke behøver å være kartlagt i detalj, må skattemyndighetene gis mulighet til å skaffe seg en viss oversikt over tapets omfang, jf. Rt-1997-1070 på side 1079. I komplekse og omfattende saker vil dette naturlig nok ta lenger tid enn i mer kurante saker.

Foreldelse – konkret

- (55) Det er på det rene at skatteoppkreveren senest fikk kunnskap om at avgiftskravet mot selskapet var tapt, kort tid etter at bobestyrers første årsinnberetning forelå 8. september 2015. Det fremgikk der at det ikke ville være dekning i X AS' konkursbo til uprioriterte fordringer, herunder kravet på arbeidsgiveravgift. Som konkursrekvtrent og største kreditor i boet hadde skattemyndighetene tilgang til årsinnberetningen.
- (56) På dette tidspunktet hadde følgelig skadelidte slik kjennskap til de konkrete økonomiske skadevirkningene av As ansvarsbetingende unnlattelse at det objektivt sett var «grunnlag for og en oppfordring til» å fremme erstatningssøksmål. Som allerede nevnt ble også avgiftsunndragelsens omfang klarlagt gjennom bokettersynsrapporten. I og med at foreldelsesfristen først ble avbrutt gjennom forliksklagen 6. desember 2018, er kravet foreldet.
- (57) Det er etter dette ikke nødvendig for meg å ta stilling til spørsmålet om årsakssammenheng.

Konklusjon og sakskostnader

- (58) Min konklusjon er at A må frifinnes.
- (59) A har fått fullt medhold, og resultatet skal også legges til grunn ved avgjørelsen av sakskostnadskravet for tidligere instanser, jf. tvisteloven § 20-9 andre ledd.
- (60) For tingretten nedla staten påstand om rundt 38,5 millioner kroner i erstatning, mens tilkjent beløp for unnlatt skattetrekk var på rundt 400 000 kroner. Tingretten fant at den resterende delen av kravet, som relaterte seg til tapt arbeidsgiveravgift for perioden 2010 til 2014, var foreldet. Etter en grundig vurdering ble A ansett å ha vunnet saken i det vesentlige, jf. tvisteloven § 20-2 andre ledd, noe jeg er enig i.
- (61) Hun har imidlertid blitt innvilget fri sakførsel for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett. Det følger av Rt-2012-667 avsnitt 32 og HR-2017-352-A avsnitt 48 at der en part har fri sakførsel og motparten er et departement eller en annen etat som blir finansiert over statsbudsjettet, skal den som har fri sakførsel, ikke kreve at sakskostnadene betales til det offentlige. Men unntak av egenandelen på til sammen 16 800 kroner for tingretts- og lagmannsrettsbehandlingen tilkjennes derfor ikke sakskostnader.

(62) Jeg stemmer etter dette for denne

D O M :

1. A frifinnes for det krav som er pådømt i punkt 1 i lagmannsrettens domsslutning.
2. Staten ved Finansdepartementet betaler til A i sakskostnader for tingretten og lagmannsretten 16 800 – sekstentusenåttehundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelse av denne dom.

(63) Dommer **Steinsvik:**

Dissens

- (64) Jeg er kommet til at foreldelsesfristen for statens erstatningskrav mot A ikke begynte å løpe før det ble truffet vedtak om avgiftsfastsetting mot det avgiftspliktige selskapet.
- (65) Det avgjørende for mitt syn er at det før dette tidspunktet ikke var konstatert noe tap eller skade på statens hånd som kunnskapskravet i foreldelseslovens § 9 kan relateres til. Førstvoterende har knyttet sin vurdering av kunnskapskravet til misligholdet av den underliggende avgiftsforpliktelsen, og ikke til tapet som ble konstatert ved vedtaket om avgiftsfastsetting. Etter mitt syn er en slik underliggende avgiftsforpliktelse ikke tilstrekkelig til å konstatere tap eller skade med virkning for foreldelsesfristens utgangspunkt.
- (66) Jeg er enig med førstvoterende i at den skadevoldende unnlåtelsen fra As side er at hun ikke innberettet arbeidsgiveravgift på vegne av selskapet i tråd med regelverket. Det er denne unnlåtelsen som danner grunnlaget for statens erstatningskrav etter aksjeloven § 17-1.
- (67) Hvorvidt en slik unnlåtelse vil påføre staten et tap, beror imidlertid på den etterfølgende utviklingen. Problemstillingen har i så måte klare likhetstrekk med situasjonen i rådgivningstilfellene, der Høyesterett i HR-2019-2034-A avsnitt 53 la til grunn at foreldelsesfristen begynner å løpe først «når virkningen av det ansvarsbetingende forholdet inntre», og at virkningen ikke kan sies å ha inntrådt «før det objektivt sett har oppstått et tap eller er på det rene at tap vil oppstå». Jeg nevner også Rt-2012-543 avsnitt 57, der det med henvisning til Rt-2001-1702 uttales at for at foreldelsesfristen etter foreldelsesloven § 9 skal begynne å løpe, «må det faktiske resultatet av den skadevoldende handling – ‘realskaden’ – ha inntrådt, og tilstanden må ha manifestert seg på en slik måte at skadelidte objektivt sett har grunnlag for og oppfordring til å fremme erstatningskrav mot den ansvarlige».
- (68) Det avgjørende spørsmålet i saken her er derfor, slik jeg ser det, om *virkingen* av As unnlåtelse av å innberette arbeidsgiveravgift *i form av et økonomisk tap for staten* kan sies å ha inntrådt før det er truffet vedtak om avgiftsfastsetting i endrings sak. Etter mitt syn må dette spørsmålet besvares benektende.

- (69) Som førstvoterende har redegjort for, bygger avgiftssystemet på en grunnleggende forutsetning om at skatte- og avgiftskrav i utgangspunktet skal betales av den avgiftspliktige selv. Et utslag av dette er at det som hovedregel ikke vil foreligge noe økonomisk tap for staten før det er avklart at avgiften ikke vil bli betalt av den avgiftspliktige.
- (70) Arbeidsgiveravgiften er en avgift som innkreves gjennom egenfastsetting og innbetaling fra den avgiftspliktige selv. For denne type avgifter fulgte det av dagjeldende ligningslov § 9-5 nr. 1 jf. nr. 7 – nå skatteforvaltningsloven § 12-1 – sammenholdt med reglene om forfall i skattebetalingsloven § 10-53, at dersom den avgiftspliktige ikke innberetter korrekt avgift, må det treffes vedtak om avgiftsfastsetting fra skattemyndighetene. Dette til forskjell fra situasjonen ved forskuddstrekk, som var tema i avgjørelsen i Rt-2011-1029, som førstvoterende har vist til.
- (71) Et slikt vedtak må treffes etter en ordinær forvaltningsbehandling, og skattemyndighetene har en skjønnsmessig adgang til å vurdere om endringsadgangen skal benyttes. Først når vedtak er truffet, kan kravet gjøres gjeldende mot den avgiftspliktige. Kravet er et selvstendig avgiftskrav som oppstår ved fastsettingsvedtaket, jf. Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) side 67. Kravet forfaller til betaling etter skattebetalingsloven § 10-53 første ledd «tre uker etter at melding om vedtaket er sendt», og det foreldes etter den særlige foreldelsesregelen i skattebetalingsloven § 12-1 andre ledd, jf. også Rt-2012-722 avsnitt 81 følgende.
- (72) Det følger av dette at det ikke vil være avklart om staten påføres et tap som kan kreves dekket på erstatningsgrunnlag hos andre enn avgiftssubjektet, før vedtak om avgiftsfastsetting er truffet og beløpet er forsøkt innfordret hos avgiftssubjektet selv. Det er altså ikke *omfanget av tapet* som blir klargjort ved vedtaket, men *om et tap vil oppstå*. Noen foreldelsesfrist kan derfor ikke begynne å løpe for et slikt subsidiært erstatningskrav før et fastsettingsvedtak er truffet.
- (73) Slik jeg ser det, er det ikke grunnlag til å fravike dette klare utgangspunktet ved å oppstille et annet fristutgangspunkt for foreldelsesfristen i tilfeller der avgiftssubjektet går konkurs eller det av andre grunner blir klart før vedtak treffes, at den ansvarlige for avgiften ikke vil kunne betale.
- (74) For det første tilsier innkrevningssystemet for selvdeklarete avgifter i ligningsloven – nå skatteforvaltningsloven – og skattebetalingsloven, at virkningen av den unnlatte avgiftsinnberetningen – og dermed tapet for staten – først oppstår når vedtaket treffes. Før dette er det heller ikke «på det rene» at tap vil oppstå, jf. HR-2019-2034-A avsnitt 53. Skulle skattemyndighetene eksempelvis velge å ikke benytte endringsadgangen, er det vanskelig å se at det har oppstått noe tap for staten som følge av den unnlatte innberetningen. Det gjelder også i en konkurssituasjon. At det dreier seg om et offentligrettslig krav på avgift som det er tale om å forfølge på et subsidiært erstatningsgrunnlag, tilsier også at saksbehandlingsreglene som gjelder for vedtaket om fastsetting, bør ligge til grunn for vurderingen av om et eventuelt tap skal forfølges på subsidiært grunnlag. Å fravike utgangspunktet om erstatningskravets subsidiære karakter ved å åpne for at ikke-innberettet avgift kan innfordres på erstatningsgrunnlag uten forutgående vedtak, vil for øvrig også kunne reise uavklarte spørsmål knyttet til endringsfristene for skattefastsettingen i gjeldende skatteforvaltningslov § 12-6.

- (75) For det andre vil *ulike fristutgangspunkter* for foreldelse av henholdsvis avgiftskravet mot den avgiftspliktige og et subsidiært erstatningskrav mot andre enn avgiftssubjektet skape en uheldig rettstilstand. I større etterberegningssaker, der den forvaltningsmessige behandlingen kan være tidkrevende, vil skattemyndighetene, med et tidligere fristutgangspunkt for et subsidiært erstatningskrav, risikere å måtte anlegge erstatningssøksmål før forvaltningsbehandlingen er ferdig og det er avklart om et tap for staten vil oppstå. Det forhold at avgiftssubjektet går konkurs, har ingen umiddelbar betydning for forvaltningsbehandlingen, noe denne saken viser. En løsning med tidligere fristutgangspunkt for et subsidiært erstatningskrav vil derfor kunne innebære en uheldig bruk av ressurser både for forvaltningen, domstolene og for den som et erstatningskrav rettes mot. Det er nettopp slike hensyn som ligger bak regelen om fristutgangspunkt i foreldelsesloven § 9, herunder kravet om at tap må være oppstått, eller at det må være på det rene at tap vil oppstå.
- (76) A har gjort gjeldende at rentebestemmelsen i skattebetalingsloven § 11-2 underbygger at statens krav oppstår allerede ved det opprinnelige forfallstidspunktet for når korrekt avgift skulle ha vært betalt. Etter mitt syn er dette ikke avgjørende. Jeg viser her til Rt-2012-722 avsnitt 103, der følgende ble uttalt om et tilsvarende etterberegningsskrav som i saken her:
- «Etter lovens § 11-2 skal renter ved etterberegnet avgift beregnes fra forfallstidspunktet for de enkelte terminer som kravet er knyttet til, og fram til det treffes vedtak om endring. Det er ingen inkonsekvens i at renten skal beregnes fra opprinnelig forfallstidspunkt for terminen samtidig som fristen for foreldelse er knyttet til selve endringsvedtaket. Som staten framholder, skal renten tjene som en avsavnsrente for at staten har fått betalt for lite avgift, samtidig som den hindrer at den avgiftspliktige oppnår en likviditetsfordel på manglende betaling av avgift.»
- (77) Jeg kan heller ikke se at avgiftskravets stilling i konkurs, herunder at vedtaket her er truffet etter konkursåpningen i selskapet, kan tillegges avgjørende betydning for foreldelsesfristens utgangspunkt. Ut over dette faller det etter mitt syn utenfor rammene av saken her å ta stilling til om kravet kunne meldes i konkursboet før fastsettingsvedtaket var truffet, noe avgjørelsene som førstvoterende har trukket frem, kan tyde på.
- (78) Oppsummeringsvis er mitt syn at foreldelsesfristen i foreldelsesloven § 9 for det subsidiære erstatningskravet mot A ikke begynte å løpe før det ble truffet vedtak om avgiftsfastsetting mot selskapet. Jeg er derfor enig i lagmannsrettens vurdering av at erstatningskravet mot A ikke er foreldet.
- (79) A har subsidiært gjort gjeldende at det ikke er årsakssammenheng mellom statens økonomiske tap og den manglende avgiftsinnberetningen fordi staten uansett ikke ville ha hatt krav på arbeidsgiveravgift fra selskapet. Anførselen er at A, dersom hun hadde opptrådt aktsomt, ville ha innlevert et skjema til skatteoppkreveren, som ville ha gitt grunnlag for fritak for norsk arbeidsgiveravgift. Om dette uttaler lagmannsretten i dommen:

«Videre er det gjort gjeldende at skatteoppkreveren, gitt kunnskap om regelen, ikke ville oppnådd arbeidsgiveravgift idet selskapets ledelse ville sørget for at de ansatte innleverte skjema A1[E101] slik at selskapet ville vært fritatt for forpliktelser til den norske folketrygden. Lagmannsretten finner ikke sannsynlighetsovervekt for et slikt hypotetisk hendelsesforløp. En forutsetning for fritak er at de ansatte er innmeldt i et

annet lands trygdeordning. Dermed kunne det ha påhvilt en plikt til å svare arbeidsgiveravgift for X AS også i et slikt tilfelle. Dessuten, til tross for gjentatte oppfordringer fra Skatteoppkreveren høst 2014 og vår 2015, sørget ikke A for at slike skjema ble innlevert.»

- (80) Etter mitt syn er det ikke påvist feil ved lagmannsrettens rettsanvendelse her, og jeg slutter meg til den vurdering lagmannsretten har gjort. Beløpet A ble idømt ved lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1, er heller ikke omtvistet. På denne bakgrunn stemmer jeg for at anken forkastes.
- (81) Da saken har reist et uavklart tolknings spørsmål om fristutgangspunktet for foreldelse, bør staten ikke tilkjennes sakskostnader for noen instans.
- (82) Jeg stemmer for at anken forkastes, og at sakskostnader ikke tilkjennes for noen instans.
- (83) Dommer **Østensen Berglund:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dommer Steinsvik.
- (84) Dommer **Thy Ness:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Arntzen.
- (85) Dommer **Webster:** Likeså.
- (86) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. A frifinnes for det krav som er pådømt i punkt 1 i lagmannsrettens domsslutning.
2. Staten ved Finansdepartementet betaler til A i sakskostnader for tingretten og lagmannsretten 16 800 – sekstentusenåttehundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelse av denne dom.