

Kontroll av rettsvern ved tingsinnskudd

Revisor skal bekrefte mottak av tingsinnskudd i et aksjeselskap. Spørsmålet som skal behandles i denne artikkelen, er om revisor må kontrollere rettsvern for å kunne bekrefte mottak av tingsinnskudd.¹



Advokatfullmektig/MRR
Johan Endre Holmen
EY Law

Aksjeinnskudd med andre eiendeler enn penger, såkalt tingsinnskudd, kan gjennomføres i forbindelse med stiftelse av aksjeselskap og kapitalforhøyelse i eksisterende aksjeselskap. Revisor bør ha et bevisst forhold til hvilket ansvar mottaksbekreftelser for tingsinnskuddet utløser, inkludert om ansvaret omfatter kontroll av rettsvern. Ansvarets rekkevidde er naturlig nok vesentlig når revisor skal avgjøre hvilke kontrollhandlinger som skal gjennomføres før mottaksbekreftelsen avgis. I tillegg vil ansvarets rekkevidde påvirke revisors forretningsrisiko, særlig i form av eksponering for erstatningsansvar hvis mottaksbekreftelsen er uriktig. Etter aksjeloven § 2–19 har revisor et objektivt ansvar, uten hensyn til skyld og skadeforvoldelse, for det som måtte mangle av tingsinnskudd i forhold til hva som er bekreftet mottatt.

Rettsvernet sikrer selskapets eiendomsrett

Formålet med denne artikkelen er ikke å redegjøre grundig for det nokså kompliserte, rettslige konseptet rettsvern. I denne sammenheng er det vesentlige poenget at rettsvern må

etableres for å hindre at tredjepersoner kan utslette selskapets eiendomsrett til tingsinnskuddet (såkalt ekstinksjon ved overdragerens godtroerververe eller kreditorer). Rettsvern er slik sett noe annet enn selve eiendomsretten til tingsinnskuddet, og en form for beskyttelsestillegg. Selskapet har likevel ingen generell plikt til å etablere rettsvern for tingsinnskudd. Med andre ord kan selskapets eiendomsrett til tingsinnskuddet foreligge uten rettsvern, mens rettsvern ikke kan etableres uten at selskapet har rettigheter i tingsinnskuddet.

Hvordan rettsvern etableres, beror på hvilken type tingsinnskudd selskapet erverver eiendomsrett til. Rettsvern etableres generelt sett enten ved registrering av selskapets erverv i et rettsvernregister, overlevering av tingsinnskuddet til selskapet eller melding/notifikasjon om ervervet (såkalte rettsvernsakter). Revisors kontroll av rettsvern innebærer at revisor undersøker om den aktuelle rettsvernsakten er gjennomført. Et naturlig utgangspunkt for revisors kontroll av rettsvern, er å undersøke om det foreligger et rettsvernregister for det aktuelle tingsinnskuddet, og i så fall om selskapets erverv er registrert i rettsvernregisteret. Kontroll av rettsvern for eiendomsrett til fast eiendom vil for eksempel skje ved å undersøke om selskapets erverv er registrert i rettsvernregisteret i grunnboken. Andre eksempler på formuesgoder som har rettsvernregistre er verdipapirer, skip og luftfartøy.

Dersom registrering i et rettsvernregister ikke er en aktuell rettsvernsakt for det konkrete tingsinnskuddet, må revisor vurdere om rettsvernsakten er overlevering eller notifikasjon. Deretter må det foretas en konkret vurdering av om den gjeldende rettsvernsakten er gjennomført på en tilfredsstillende måte. For løsøre er rettsvernsakten som hovedregel overlevering, jf. godtroervervoven. I praksis oppfylles overleveringskravet enklest ved at selskapet overtar besittelsen over løsøret, slik at overdrageren mister den fysiske kontrollen over løsøret. Aksjer som ikke er registrert i et verdipapirregister, og enkle pengekrav, er på den andre siden eksempler på formuesgoder der notifikasjon er rettsvernsakten. Notifikasjon om aksjeerverv kan i praksis gjennomføres ved at selskapet sender melding om aksjeervervet til aksjeselskapet som det er ervervet aksjer i, jf. aksjeloven § 4–13. For enkle pengekrav kan notifikasjonskravet oppfylles ved at selskapet sender melding om ervervet til debitor, jf. gjeldsbrevloven § 29. Mer generelt bør notifikasjon av bevishensyn alltid skje skriftlig, og det er viktig at det konkrete formuesgodet og selskapet identifiseres tilstrekkelig i ervervsmeldingen. Hvilken tredjemand som er korrekt adressat for meldingen, må selvfølgelig også avklares.

Revisors ansvar etter aksjeloven

Ved vurderingen av om revisor må kontrollere rettsvern for å kunne bekrefte mottak av tingsinnskudd, er det naturlig å ta utgangspunkt i aksjelovens ordlyd om revisors mottaksbekreftelse, jf. aksjeloven § 2–18 (2) og

¹ Andre selskapsformer enn aksjeselskap omtales ikke i artikkelen. Problemstillingen om revisors kontroll av rettsvern har blitt omtalt i Revisjon og Regnskap tidligere, jf. Hans-Petter Benth og Tor Erlend Framstad, «Betydningen av rettsvern», *Revisjon og Regnskap*, 2014 nr. 8 s. 34–36.

§ 10–9 (2): «I meldingen til Foretaksregisteret skal det opplyses om at selskapet har mottatt aksjeinnskuddene. Dette skal bekreftes av revisor.»

Lovteksten som angir at revisor skal bekrefte «[d]ette» gir i seg selv ingen veiledning, men må tolkes som en henvisning til setningen foran om at selskapet har «mottatt» aksjeinnskuddene. Ordet «mottatt» kan tilsis at revisors mottaksbekreftelse gjelder selskapets overtakelse av fysisk kontroll og eiendomsretten til tingsinnskuddet. Det er ikke naturlig å tolke ordet «mottatt» som at rettsvern ved registrering eller notifikasjon må være etablert. På den andre siden vil rettsvernsakten om overlevering av tingsinnskuddet til selskapet omfattes av ordlyden «mottatt». Som nevnt over, er overlevering som hovedregel rettsvernsakten for løsøre. Til tross for fravær av et eksplisitt og generelt krav om kontroll av rettsvern i lovteksten, kan ordlyden «mottatt» dermed tale for at revisor må kontrollere rettsvern som etableres ved overlevering. Et krav om kontroll av rettsvern som etableres ved registrering eller notifikasjon, kan derimot vanskelig forankres i aksjelovens ordlyd.

Aksjelovens forarbeider gir tydeligere støtte for at revisors mottaksbekreftelse ikke omfatter rettsvern etablert ved registrering. Av lovforarbeidenes merknader til aksjeloven § 2–18 følger at: «Når det gjelder fast eiendom og andre registrerte formuesgjenstander, er det ikke noe vilkår at selskapet har oppnådd rettsvern for ervervet. Det er tilstrekkelig at det mellom partene er gjennomført en ubetinget overgang av eiendomsretten.»² Forarbeidene tilsier at revisors ansvar for mottaksbekreftelser begrenses til at selskapet har ervervet eiendomsretten til registrerbart tingsinnskudd. Tilsvarende tolkning om at mottaksbegrepet ikke omfatter rettsvern for registrerbart tingsinnskudd, er også lagt til grunn i lovkommentarene til aksjeloven § 2–18.³

Revisors arbeid etter SA 3802

Attestasjonsstandarder som gjelder revisors bekreftelse av mottatt tingsinnskudd, SA 3802 *Revisors uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen*, inneholder på sin side en nærmere veiledning om revisors arbeid før mottaksbekreftelse kan avgis. Den eneste eksplisitte reguleringen i nærheten av rettsvernskontroll, ser ut til å være SA 3802 punkt 103: «Ved realregistrerbare formuesgoder må revisor kontrollere at selskapet har dokumentasjon som normalt er tilstrekkelig for å oppnå rettsvern for selskapet uten ytterligere medvirkning fra hjemmelshaver.»

Attestasjonsstandardens formulering tolkes som at revisor er forpliktet til å undersøke om det foreligger dokumentasjon som i utgangspunktet er påkrevd for at selskapet på egen hånd skal kunne registrere sitt erverv av registrerbart tingsinnskudd i aktuelt rettsvernregister. Hvis tingsinnskuddet for eksempel er fast eiendom, vil påkrevd dokumentasjon være skjøte signert av overdrageren. På den andre siden oppstiller attestasjonsstandardens ordlyd ikke et krav om at revisor skal kontrollere at rettsvern ved registrering faktisk er etablert. Standarden krever følgelig at revisor kontrollerer om nødvendig registreringsdokumentasjon foreligger, men kontroll av rettsvernsakten registrering er ikke påkrevd. Tingsinnskudd som ikke er registrerbart, omfattes ikke av standardens ovennevnte formulering.

Konklusjon og betydning for det objektive ansvaret

Aksjeloven og SA 3802 inneholder etter dette *ikke* en juridisk plikt for revisor til å kontrollere om rettsvern er etablert ved registrering i rettsvernregister. Revisors kontrollplikt vedrørende rettsvern som etableres ved overlevering og notifikasjon, er derimot mer usikker. Det gjelder trolig *ikke* et krav om at revisor må kontrollere at rettsvern er etablert ved notifikasjon. På den andre siden forutsetter nok aksjeloven at revisor kontrollerer om rettsvern er etablert ved overlevering.

Revisors objektive ansvar for mottaksbekreftelser ved tingsinnskudd omfatter dermed trolig bare rettsvern som etableres ved overlevering, jf. aksjeloven § 2–19.⁴ Lovforarbeidene til aksjeloven kan også se ut til å støtte en slik avgrensning, ettersom det der uttales at «en regel om objektivt ansvar [ved tingsinnskudd] kan begrenses til å omfatte det forhold at innskuddsobjektet er overført til selskapet».⁵ Med andre ord skal revisors objektive ansvar ikke utløses hvis mottaksbekreftelse avgis, og det senere viser seg at rettsvern for tingsinnskuddet ikke forelå på grunn av manglende registrering eller notifikasjon.

Praktiske anbefalinger

Uavhengig av revisors juridiske kontrollplikt, *bør* revisor i praksis kontrollere rettsvern før mottaksbekreftelser avgis. Dersom revisor velger å ikke

Forenklet, tabellarisk oppsummering

| Rettsvernsakt | Registrering | Notifikasjon | Overlevering |
|--|--------------|--------------------|-------------------|
| Må revisor kontrollere at rettsvernsakten er gjennomført? | Nei | Nei (antageligvis) | Ja (antageligvis) |
| Bør revisor kontrollere at rettsvernsakten er gjennomført? | Ja | Ja | Ja |
| Har revisor objektivt ansvar for manglende rettsvern, jf. aksjeloven § 2–19? | Nei | Nei (antageligvis) | Ja (antageligvis) |

2 NOU 1996: 3 Ny aksjelovgivning, s. 112.

3 Magnus Aarbakke, Asle Aarbakke, Gudmund Knudsen, Tone Ofstad og Jan Skåre, *Aksjeloven*, kommentar til § 2-18 i punkt 2.2, Juridika.no (lest 29. juni 2020) og

Tore Bråthen, *Norsk Lovkommentar: Aksjeloven*, note 212, Rettsdata.no (lest 29. juni 2020).

4 Lignende standpunkt synes inntatt i Erik Hirsch, «Revisors ansvar for avdekking av misligheter», *Revisjon og Regnskap*, 2004 nr. 7 s. 35–44, på s. 44. Se også Erik Hirsch og Espen Bergh: «Revisors ansvar ved kontant- og tingsinnskudd etter aksjeloven», *Revisjon og Regnskap*, 2001 nr. 7 s. 60–65, på s. 64.

5 NOU 1996: 3 Ny aksjelovgivning, s. 113.

kontrollere rettsvern, kan revisor med fordel gi selskapet en kort skriftlig orientering om risikoen tilknyttet manglende rettsvern. I tillegg kan revisor vurdere om det skal gis anbefaling om at rettsvern etableres. I utgangspunktet bør rettsvern etableres, men i visse tilfeller velger selskaper bevisst å unnlate etablering av rettsvern. Det er for eksempel ikke uvanlig at overdragelser av fast eiendom mellom nærstående ikke tinglyses, ettersom risikoen uten rettsvern anses upraktisk og tinglysing ville medført dokumentavgift.

Anvendelse av ovennevnte forholdsregler vil ivareta interessene til både revisor og selskapet. I tillegg skal forholdsreglene normalt sett kreve forholdsmessig lite ressursbruk fra revisors side i forhold til risikoreduksjonen som oppnås. Manglende rettsvern kan potensielt få betydelige, negative økonomiske konsekvenser for selskapet. Et klassisk eksempel er at konkursboet til overdrageren beslaglegger selskapets tingsinnskudd som ikke har rettsvern, uten at selskapet har noen praktisk mulighet til å få dekket sitt tap. Den uforutsigbare situasjonen med covid-

19 kan medføre at den generelle misligholds- og konkurrisikoen øker fremover, noe som igjen aktualiserer behovet for rettsvern overfor overdragerens kreditorer.

For øvrig kan det være hensiktsmessig å søke juridisk bistand når spørsmål om rettsvern oppstår, ettersom reglene om rettsvern ikke befinner seg i det enkleste juridiske landskapet. Det vil særlig kunne være aktuelt med juridisk bistand for å avklare hvordan rettsvern etableres i det konkrete tilfellet.

Om ofte stilte spørsmål

I denne spalten gjengis utvalgte spørsmål som er kommet til Revisorforeningens henvendelsessystem. Revisorforeningen har etter beste evne avgitt svar basert på de konkrete saksforholdene, men påtar seg ikke rettslig ansvar for riktigheten, fullstendigheten eller anvendeligheten av de svar som er gjengitt.

Revisjonskostnad og kompensasjonsordningen

Kategori: selskapsrett, korona

Spørsmål: Hvordan skal revisjonshonorarer og honorar for utarbeiding av årsregnskap og skattemelding periodiseres pr. måned i kompensasjonsordningen? En stor del av revisjonen av 2019-regnskapet for små og mellomstore foretak vil ofte foregå i mars og april året etter regnskapsåret. Det samme gjelder arbeidet med årsregnskapet og skattemeldingen.

Svar: I veiledningen på kompensasjonsordning.no fremgår det at årets kostnader tilknyttet årsregnskap må fordeles jevnt over året, med en andel på 1/12 per måned. Kostnader knyttet til kvartalsregnskap fordeles over tre måneder. Kostnader til utarbeidelse av regnskap og revisjon trenger ikke tilskrive seg til kontrakt inngått før 1. mars. Dersom størrelsen på årets kostnad til utarbeidelse av regnskap er ukjent, må du oppgi beste anslag på slik kostnad.

Dette betyr at selskapene som søker om tilskudd, må ta årets revisjonshonorar og dele på 12. Dette beløpet kan

tas med som fast uunngåelig kostnad i søknaden for den enkelte måned. Har revisor ikke fullført revisjonen og ikke sendt faktura, må kostnaden estimeres på beste måte. Fjorårets honorar vil oftest gi et godt utgangspunkt for estimatet, men dette må vurderes konkret.

Honorar for bistand til skattemeldingen og utarbeidelse av årsregnskap med noter skal på samme måte deles på 12 for å finne kostnaden som kan tas med for den enkelte måned. Dette gjelder enten det er revisor eller regnskapsfører som yter bistanden. Hvis det er revisor som bistår med årsregnskap og skattemelding, kan dette for enkelthets skyld gjøres samlet for



honorar for revisjon + honorar for bistand med skattemelding og årsregnskap.

Fakturert honorar til regnskapsfører for løpende bokføring, lønn, mv. tas med i søknaden for den måneden fakturaen dekker. Hvis regnskapsfører fakturerer for påløpte timer, tas fakturert honorar for den aktuelle måneden med. Hvis regnskapsfører fakturerer fastpris, skal honoraret fordeles jevnt over perioden fakturaen dekker.



Translatørservice as

Oversettelse for næringslivet og offentlig sektor siden 1979
Bred erfaring og kompetanse
Kontakt oss på tlf. 810 33 333
eller post@translator.no