

Utfakturert merverdiavgift:

Fradragsrett for tap på krav

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Morten Fjerner
Advokatfirmaet Thommessen



Advokatfullmektig
Bjørn Christian Tøvsen
Advokatfirmaet Thommessen

Registrerte næringsdrivende har på bestemte vilkår rett til å korrigere utgående merverdiavgift dersom debitor ikke betaler. Korrigeringen skjer ved fradragsføring i omsetningsoppgaven. Artikkelen tar for seg vilkårene for fradragsføring.

Hovedregelen er at det skal svares merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester, jf. mval. § 3-1. Avgiften skal beregnes av vederlaget for varen eller tjenesten og medtas i omsetningsoppgaven for den termin vederlaget bokføres, jf. mval. §§ 4-1 og 15-9. Plikten til å svare merverdiavgift er ikke betinget av at vederlaget er mottatt.

Dersom kjøper ikke oppfylder sin betalingsforpliktelse, har selger under visse forutsetninger rett til å korrigere utgående merverdiavgift ved å fradragsføre avgiften i omsetningsoppgaven, jf. mval. § 4-7 første ledd, hvor det heter:

«Beregningsgrunnlaget kan korrigeres dersom en utestående fordring som det tidligere er beregnet utgående merverdiavgift av, på grunn av skyldneres manglende betalingssevne anses endelig konstatert tapt.»

Ettersom kjøper har fradragsrett for inngående merverdiavgift selv om fordringen

ikke er betalt, kan en korreksjon lede til avgiftstap for staten. Om dette heter det i Høyesteretts premisser i Intersport-saken¹:

«Regelen kan for så vidt føre til en økonomisk sett tilsynelatende ugrunnet tilbakeføring av avgift til en næringsdrivende når et etterfølge[n]de ledd i omsetningskjeden blir betalingsudyktig. Men dette er en følge av avgiftssystemet slik det er utformet.»

I det følgende vil vi redegjøre for vilkår som må være oppfylt for at selger skal ha rett til å korrigere utfakturert merverdiavgift ved kjøpers betalingsmislighold. Korreksjonen skjer teknisk ved at beløpet fradragsføres som inngående avgift i selgers omsetningsoppgave².

Heves en avtale fordi en av partene misligholder sine forpliktelser, skal tidligere omsetningsoppgaver korrigeres, jf. mval. § 4-7 annet ledd. Grunnen til at omsetningsoppgaven skal korrigeres etter heving, er at det i slike tilfeller ikke har funnet sted noen avgiftspliktig omsetning etter mval. § 3-1³. Dette er en annen situasjon enn kjøpers betalingsmislighold og behandles ikke her.

Forholdet mellom ny og gammel lov

Det fremgår av lovforarbeidene til merverdiavgiftsloven av 2009⁴ at bestemmelsen i mval. § 4-7 er ny i den forstand at merverdiavgiftsloven av 1969 ikke hadde noen tilsvarende bestemmelse i lovteksten. Forskrift nr. 1 § 13 ble imidlertid fortolket slik at denne hjemlet rett til å korrigere ved betalingsmislighold.

Videre fremgår det av lovforarbeidene⁵ at 2009-loven er ment å være en videreføring av tidligere regler med mindre annet fremgår. Ettersom det ikke fremgår annet av lovforarbeidene, kan det derfor legges til

grunn at mval. § 4-7 er en videreføring av tidligere regler. I den utstrekning lovteksten er uklar og gir rom for ulike tolkningsalternativer, skal det tolkningsalternativet som ligger nærmest tidligere praksis legges til grunn.

Ettersom mval. § 4-7 er ment å reflektere gjeldende rett etter 1969-loven, vil bestemmelsen i mval. § 4-7 også være en tolkningsfaktor når innholdet av gjeldende rett etter 1969-loven skal fastsettes. Hvorvidt fradragsretten vurderes i forhold til nye eller gamle regler, har derfor neppe noen betydning i forhold til resultatet.

Fordringen endelig tapt

Sannsynliggjøring

Etter mval. § 4-7 første ledd er det et vilkår for tapsfradrag at fordringen «*på grunn av skyldneres manglende betalingssevnes anses endelig konstatert tapt*». Har debitor betalingssevne, men nekter å betale fordi kravet bestrides, kan det ikke kreves korrigering etter mval. § 4-7. Tilsvarende gjelder når debitor har betalt, men etterfølgende omstendigheter leder til at kreditor ikke får vederlaget eller dette går tapt.

I merverdiavgiftforskriften § 4-7-1 heter det:

1. «(1) En utestående fordring anses som endelig tapt dersom
 - a. foretatt tvangsinnføring eller inkasso har vært forgyeves,
 - b. fordringen er en kundefordring som ikke er innfridd seks måneder etter forfall, til tross for minst tre purrekrav med normale purreintervaller og slik aktivitet fra kreditors side som forholdene tilsier,
 - c. offentlig gjeldsmegling, konkurs-, likvidasjons-, eller avviklingsbehandling i skyldneres bo gjør det klart at bomidlene ikke gir eller ikke vil gi fordringen dekning, eller
 - d. fordringen ellers ut fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig.

1 Rt. 1996 side 51.

2 Merverdiavgiftshåndboken 2007, side 538.

3 Gjems-Onstad/Kildal: Lærebok i merverdiavgift, 2009, side 59.

4 Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) side 84.

5 Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) side 19 og 20.

2. (2) En fordring anses likevel ikke tapt i den utstrekning den er tilstrekkelig sikret ved pant, kausjon e.l.»

Vilkårene i merverdiavgiftsforskriften § 4-7-1 første ledd er alternative, det vil si at det er tilstrekkelig at ett av dem er oppfylt. Vilkårene i merverdiavgiftsforskriften § 4-7-1 a) til c) er selvforklarende.

Etter merverdiavgiftsforskriften § 4-7-1 d) kan korreksjon kreves når fordringen «*ut fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig*». Dette alternativet vil være særlig aktuelt i konsernforhold eller i andre situasjoner hvor selgeren har god innsikt i kjøperens økonomiske stilling. Dette kan for eksempel skyldes at det er samme eiere eller helt eller delvis samme styre. I slike tilfeller vil det fremstå som uhensiktsmessig å bruke inndrivelsesmetodene angitt i merverdiavgiftsforskriften § 4-7-1 a) til c).

Det må forventes at avgiftsmyndighetene vil kreve god dokumentasjon for at kravet skal anses som «*klart uerholdelig*». Det er viktig at denne dokumentasjonen fremlegges for skattekontoret før endelig vedtak treffes. Dokumentasjon for nye faktiske forhold kan som hovedregel ikke fremlegges under domstolsbehandlingen⁶. Konsekvensen av at dokumentasjon om debitors økonomiske forhold ikke fremlegges for skattekontoret kan dermed bli at saken tapes fordi domstolene ikke har anledning til å ta hensyn til slik dokumentasjon.

Som redegjort for nedenfor, kan det også i konsernforhold ut i fra avgiftsmyndighetenes praktisering av reglene, være hensiktsmessig å sende purringer etter bestemmelsene i forskriftens § 4-7-1 bokstav b.

Tapets størrelse

Har det skjedd nedbetaling på en fordring som gjelder avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning, skal betalingen fordeles forholdsmessig⁷.

I den grad fordringen er sikret, kan ikke utgående avgift kreves korrigeret, jf. forskriften § 4-7-1 annet ledd. Sikring kan skje gjennom pant, kausjon, motregningsrett⁸ mv.

Fordringens karakter

Det er et vilkår for fradragrett etter mval. § 4-7 første ledd at tapet knytter seg til «*en*



NÅR DEBITOR IKKE BETALER: Registrerte næringsdrivende har på bestemte vilkår rett til å korrigere utgående merverdiavgift dersom debitor ikke betaler.

utestående fordring som det tidligere er beregnet utgående avgift av». Ettersom regelen regulerer spørsmålet om korreksjon av tidligere beregnet utgående avgift, er vilkåret om at det må være en fordring det tidligere er beregnet utgående avgift av, selvforklarende.

Ettergitte krav

I Hålogaland lagmannsretts dom av 23. februar 1995, som det er vist til i flere klagenemndsaker, hadde fordringshaver i 1982 ettergitt en fordring på MNOK 1,8 hvorav MNOK 0,3 i merverdiavgift. Debitor var fordringshaverens heleide aksjeselskap. At fordringen var ettergitt kom til uttrykk i fordringshaverens og aksjeselskapets regnskap samt i korrespondanse med Finansdepartementet. I omsetningsoppgaven for sjetten termin for 1991 krevde fordringshaveren fradrag for MNOK 0,3. Avgiftsmyndighetene nektet slikt fradrag. Lagmannsretten fant bevisst at ettergivelsen i 1982 var begrunnet i ønsket om å tilføre aksjeselskapet kapital som ledd i refinansieringen. Lagmannsretten fant derfor ikke grunnlag for å oppheve avgiftsmyndighetenes vedtak.

Lagmannsrettens dom fastslår at kreditor ikke kan kreve korreksjon når en fordring er ettergitt privatrettslig. Hadde avgiftskorreksjonen funnet sted før ettergivelsen, kunne løsningen blitt en annen.

Konvertering til aksjekapital

Foreligger det et konsernforhold mellom kreditor og debitor, og debitor har ligningsmessige underskudd til fremføring, vil kreditor av skattemessige grunner normalt konvertere fordringen til aksjekapital. Dette må behandles på samme måte som gjeldsettergivelse og kreditor vil ikke kunne kreve korreksjon etter mval. § 4-7 når konverteringen skjer for å styrke egenkapitalen hos debitor.

Etablerte fordringer – betalingshenstand

Avgiftsmyndighetene har i flere saker⁹ lagt til grunn at fordringen har skiftet karakter etter at avgiftskravet er oppstått og at fordringen ikke lenger er «*en utestående fordring som det tidligere er beregnet utgående avgift av*». Avgiftsmyndighetene har derfor nektet kreditor å fradragføre avgiften.

Et eksempel på en sak hvor fradragrett er nektet er KMVA-2009-6346. I saken hadde et eiendomsselskap leid ut en hotelleiendom til et driftsselskap i samme konsern. Leien var fakturert med avgift og eiendomsselskapet krevde korreksjon av utgående merverdiavgift som var fakturert på husleien, med ca. MNOK 1,1. Den avgiftspliktige anførte at leieforholdet var på kommersielle vilkår og at utleier hadde videreført leieforholdet til tross for betalingsmisligholdet fordi man trodde leietaker etter at hoteldriften var kommet ordentlig i gang, skulle være i stand til å betale. Skattekontoret nektet fradrag og klagenemnda stadfestet vedtaket. Av skattekontorets innstilling fremgår det:

«Ved vurderingen av når en betalingsforpliktelse basert på en kundefordring skal anses konvertert til lån, må det legges avgjørende vekt på hvorfor de normale kriterier for betaling er fraveket. Det er avskrivningstidspunktet som er avgjørende for vurderingen av fordringens karakter. Dersom selger ved å fravike de alminnelige eller avtalte betalingsbetingelser har til hensikt å tilføre kjøperen likviditet i form av lån eller driftskreditt, taler det for at betalingsforpliktelsen også må anses omgjort til lån. Forholdet mellom debitor og kreditor vil i den sammenheng være av betydning for vurderingen.

Begrenset inndrivelsespågang og fortsatt levering kan være forretningsmessig begrunnet, men utelukker ikke at kundefordringen etter en forretningsmessig vurdering har endret status til finansieringsbi-stand. At Klager AS fortsetter å opprettholde leieforholdet i håp om å få dekket sin utestående husleierestanse, tyder på at fordringene hadde større risiko enn ordinære fordringer, og hadde karakter av finansieringsbistand. Det ble aldri iverksatt forsøk på inkasso eller annen tvangsinn-dring. Skattekontoret legger til grunn at slik forretningsdrift ikke er vanlig mellom uavhengige parter, og at de løpende leveranser fra Klager AS var motivert av det eksisterende interessefellesskapet mellom selskapene.»

⁶ Rt. 2006 side 404, i Oslo tingrettsdom Utv. 2009 side 859 kom retten til den ikke kunne ta hensyn til nye opplysninger i sak om krav på tilbakeføring av utgående avgift.

⁷ Merverdiavgiftshåndboken 2007, side 383.

⁸ KMVA-2004-5209.

⁹ Bl.a. KMVA 2002-4528 og KMVA 2003-4936.

Normalt vil en leverandør kreve inn pengene så snart det er anledning til dette, og sende purringer etter bestemmelsen i forskriften § 4–7–1 bokstav a eller bokstav b. I enkelte tilfeller ønsker leverandøren likevel å se utviklingen an. Grunnene til dette kan være ulike. Foreligger det et langsiktig forretningsforhold, kan leverandøren se seg tjent med å være tålmodig for å få betaling for foretatte leveranser og sikre fremtidige. I utleieforhold kan situasjonen være den at utleier har foretatt betydelige investeringer i spesialtilpassede løsninger som ikke andre enn den aktuelle leietakeren vil kunne benytte, eller at bygget er lokalisert i et område hvor det er vanskelig å finne nye leietakere.

Spørsmålet den avgiftspliktige må forholde seg til, er om en slik henstand med betaling av kundefordringene innebærer at retten til å fradragsføre utgående avgift går tapt dersom det til slutt viser seg at kunden ikke kan betale. Som det fremgår av sitatet fra klagenemndsavgjørelsen, anfører avgiftsmyndighetene at retten til å korrigere utgående avgift vil kunne gå tapt selv om betalingshenstanden er forretningsmessig begrunnet. Det avgjørende ifølge

avgiftsmyndighetene er hvorfor det er gitt betalingshenstand. Dersom hensikten har vært å gi kjøperen «*likviditet i form av lån eller driftskreditt*», vil avgiftsmyndighetene kunne anføre at kundefordringen er omgjort til lån.

Selv om klagenemndsavgjørelsen ikke gir helt klare føringer, synes praksis å være for streng når det gis anvisning på at dersom hensikten med henstanden har vært å gi debitor «*likviditet i form av lån eller driftskreditt, taler det for at betalingsforpliktelsen også må anses omgjort til lån*».

Ordlyden i mval. § 4–7 hjemler fradragsrett for «*utestående fordring som det tidligere er beregnet utgående merverdiavgift av*». Ordlyden i bestemmelsen er klar og gir ikke grunnlag for å oppstille ytterligere vilkår enn at det tidligere er beregnet utgående avgift på fordringen. Etter vår vurdering er det ikke tilstrekkelige holdepunkter for å tolke bestemmelsen innskrenkende slik avgiftsmyndigheten gir anvisning på.

Nyetablerte krav

Ettersom kjøper kan kreve inngående avgift refundert selv om fordringen ikke er

betalt, vil omsetning av varer eller tjenester til kjøper kunne bidra til at kjøper får tilgang på likviditet.

Dersom prisen på de leverte varer eller tjenester er for høy eller innkjøpene er motivert ut i fra ønsket om tilgang på likviditet ved merverdiavgiftsrefusjon, vil den alminnelige gjennomskjæringsnormen kunne anvendes¹⁰ når transaksjoner ikke har et tilstrekkelig forretningsmessig formål og er illojale mot avgiftsreglene¹¹. Det vil særlig være omsetning mellom selskap i samme konsern (ikke fellesregistrert), hvor dette er aktuelt.

Etter vår oppfatning er dette i mange tilfeller en riktigere tilnærming enn å hevde at vilkårene for tapsfradrag etter mval. §4–7 ikke er oppfylt.

¹⁰ Rt. 2006 side 1199, Nagell-Erichsen, saken gjaldt arveavgift, men gir klare føringer i retning av at gjennomskjæringsnormen er generell og derfor også gjelder merverdiavgift, jf. Onstad/Kildal, Lærebok i merverdiavgiftsrett, 2009, side 272.

¹¹ I Eidsivating lagmannsretts dom av 10. januar 1977, referert i Avgiftsnytt nr. 7 for 1977, trekker retten frem slike momenter. I den konkrete saken konkluderer lagmannsretten med at avtalen var på kommersielle vilkår. Videre var den avgiftsmessige gevinst ikke en tilstøtt virkning. Retten kom til at korreksjonsrett forelå.

IFR Academy

International Financial Reporting Academy

Et opplæringstilbud i IFRS (IAS)

Kursstart:
13. april 2010

Sted:
Oslo

Påmeldingsfrist:
23. mars 2010

For mer informasjon
og påmelding:
www.regnskapsstiftelsen.no

IFRS ikke bare for børsnoterte selskaper!

Alle foretak i Norge kan velge å avlegge regnskap etter de internasjonale regnskapsstandardene (IFRS/IAS).

Opplæringsprogrammet holder et høyt faglig nivå og gir deltakerne en inngående forståelse for de internasjonale regnskapsstandardene og hvordan disse skal brukes.

Kurset går over 7 dager. De første 6 dagene går i perioden april til juni. Den siste dagen, samt mulighet for ytterligere fordypning på 4 dager, går høsten 2010.



Norsk RegnskapsStiftelse

I samarbeid med:

 **ERNST & YOUNG**

 **Deloitte.**

 **PRICEWATERHOUSECOOPERS** 