

Høyesterettsdom om merverdiavgift:

Tap på fordring og interessefellesskap

I dom 9. februar 2015 (HR-2015-312-A) har Høyesterett tatt stilling til når et avgiftssubjekt kan korrigere merverdiavgiftsberegningen som følge av tap på fordring. Dommen, som er avsagt under dissens 4-1, innebærer en mer liberal forståelse av reglene om tap på fordring enn det som hittil har vært lagt til grunn i praksis.



Artikkelen er forfattet av:

Advokattfullmektig
Sofie Aandal Vangsnes
Advokatfirmaet PwC

Høyesterett har også avsagt en dom om tap på fordring i skatteretten, i et tilfelle hvor det var interessefellesskap mellom kreditor og debitor. Denne dommen omtales i en senere utgave av bladet.

Avgiftssaken gjaldt for det første spørsmålet om det må trekkes en grense mellom alminnelige kundefordringer og fordringer som er *omdannet* til mer langsiktig kreditt i et interessefellesskap. For det andre, dersom det kunne foretas en slik omklassifisering, var det et spørsmål om fordringen var omdannet i det konkrete tilfellet.

Høyesterett kom til at fordringen ikke var omdannet. En betalingshenstand på 1,5 år ble ikke ansett å være til hinder for fradragsrett som følge av tap på fordring, all den tid henstanden var «forretningsmessig begrunnet». Tidligere har terskelen for å avskjære tapsfradrag vært svært lav ved en viss passivitet på kreditors hånd. Disse tilfellene må nå vurderes mer konkret, med spørsmål om kreditor kan begrunne passiviteten forretningsmessig.

Sakens bakgrunn

Lønningshaugen 15 AS var frivillig registrert for utleie av fast eiendom. De leide i en periode på omtrent 1 ½ år ut lokaler til to selskaper, Johs Lunde Flytteservice AS og Johs Lunde Cargo Bergen AS. Alle de tre selskapene inngikk i en selskapsstruktur

hvor én person («A») hadde en dominerende rolle. A eide indirekte 91 % av Johs Lunde Flytteservice AS og Johs Lunde Cargo Bergen AS, samtidig som han hadde indirekte eierinteresser i Lønningshaugen 15 AS varierende mellom 25 og 36,7 %.¹

Leietakerne betalte i all hovedsak ikke husleie i den aktuelle perioden. Leien ble imidlertid fakturert med merverdiavgift. Da det i 2011 ble åpnet konkurs i de to leietakerselskapene, hadde Lønningshaugen 15 AS derfor innbetalt totalt kr 404 585 i merverdiavgift til staten. Den inngående avgiften var dessuten fradragsført i leietakerselskapene. I omsetningsoppgaven for første termin 2011 korrigerer Lønningshaugen 15 AS beregningsgrunnlaget for tidligere utgående merverdiavgift. Teknisk sett gjøres det ved å føre beløpet til fradrag. For selskapet innebar det at kr 404 585 skulle tilbakeføres til dem. Ved Skattekontorets vedtak 31. august 2011 ble tilbakeføringen ikke akseptert, og vedtaket ble stadfestet av Klagenemnda for merverdiavgift 12. desember 2011. Saken for domstolene gjaldt gyldigheten av Klagenemndas vedtak.

Sakens spørsmål

Et avgiftssubjekt må innbetale beregnet utgående merverdiavgift til staten uavhengig av om kunden betaler vederlaget eller ikke. På nærmere vilkår, fastsatt i merverdiavgiftsloven § 4-7 første ledd, kan avgiftssubjektet likevel fradragsføre tidligere beregnet merverdiavgift:

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

I saken til Lønningshaugen 15 AS var det enighet om at fordringen var endelig tapt. For Høyesterett var det reist to problemstillinger:

1. For det første var det et spørsmål om det etter mval. § 4-7 første ledd må trekkes en grense mellom alminnelige kundefordringer og fordringer som er omdannet til mer langsiktig kreditt, og da slik at bare tap på alminnelige kundefordringer kan fradragsføres.
2. For det andre, og dersom det i prinsippet kunne foretas en slik omklassifisering, var det et spørsmål om fordringen var omdannet i det konkrete tilfellet.

Høyesterett kom til at vilkårene for korrigering var oppfylt, slik at selskapet kunne fradragsføre tidligere innbetalt merverdiavgift på de utestående fordringene.

Noe om hensynene og tidligere praksis

Hensyn

Merverdiavgiftsloven § 4-7 innebærer kort sagt at en kreditor slipper å bli belastet med den avgiften som egentlig skulle vært betalt av kjøper. En slik regel synes i utgangspunktet rimelig: kreditor er av staten gitt en oppkrevningsfunksjon, men skal ikke betale denne merverdiavgiften dersom debtors betalingsvegne svikter.

Bestemmelsen om tap på fordring begrenser imidlertid ikke *debtors* rett til å fradragsføre den inngående merverdiavgiften etter merverdiavgiftsloven § 8-1. Debitor kan altså fradragsføre merverdiavgiften uavhengig av om fordringen blir betalt. Det var også tilfellet i vår sak.² Den samlede effekten kan bli at debtors virksom-

¹ Se dommens premiss 4-5.

² Se dommens premiss 3.

het til dels subsidieres av staten.³ Det tilsier at det settes vilkår for å korrigere beregningsgrunnlaget ved tap på fordring.

Problemstillingen settes ofte på spissen i tilfeller hvor partene er nærstående. Dette fordi en nærstående kreditor etter omstendighetene kan ha mindre insentiver til å kreve inn vederlag fra debitor – eiernes totale fortjeneste vil være den samme. Til dette kommer at en nærstående kreditor ofte vil være nærmere enn andre kreditorer til å yte alminnelig finansieringsbistand.

Tidligere praksis

Avgiftspraksis har av disse grunner lagt seg på en streng linje for fradragføring når kreditor og debitor er nærstående, og det i større eller mindre grad er gitt en form for henstand. I flere saker er det lagt til grunn at kreditors fordring enten er ettergitt eller konvertert til finansiering,⁴ og det er derfor nektet fradrag for tidligere oppkrevd merverdiavgift.⁵ Det har vært tilfellet selv om debitor senere går konkurs, og fordringen dermed utvilsomt er tapt, slik som i Høyesteretts sak.

Nærmere om Høyesteretts vurderinger

Det generelle spørsmålet om omdanning

Høyesterett kom til at det generelt var grunnlag for å avgrense tapsfradrag etter mval. § 4–7 første ledd når en kundefordring skifter karakter fra leverandørkreditt til en annen form for tilgodehavende (premiss 39–48).

Flertallet viste til at ordlyden i mval. § 4–7 første ledd ikke ga særlig veiledning. Derimot var det av betydning at merverdiavgiftsloven tok sikte på å videreføre eldre rett. Den tidligere forskriften bygget på at det ikke var adgang til tilbakeføring dersom kundefordringen hadde skiftet karakter.⁶ Videre la flertallet særlig vekt på de reelle hensynene som det er vist til ovenfor. I premiss 43–44 peker førstvoterende på grensdragningen mot finansiering, og på risikoen for at staten ellers vil lide

avgiftstap. I premiss 48 oppsummerte Høyesterett slik:

«Det må etter mitt syn anses klart at det ikke vil være adgang til tilbakeføring når leverandørkreditten omdannes til et ansvarlig lån, eller det uttrykkelig er avtalt at leverandørkreditten skal omdannes til en del av den langsiktige finansiering. Det samme må i utgangspunktet også gjelde der omdanningen fremkommer av den regnskapsmessige behandling. Etter mitt syn må det videre legges til grunn at tilbakeføring også kan nektes når leverandørkreditten har skiftet karakter til en annen form for tilgodehavende.»

Dette utgangspunktet er i samsvar med underrettspraksis de siste 20 årene.

Den konkrete vurderingen i de tvilsomme tilfellene

To sentrale momenter

Spørsmålet som gjenstår, er da hvordan man skal trekke grensen i de tvilsomme tilfellene, nemlig der hvor det ikke har skjedd noen uttrykkelig omdanning av fordringen, men hvor det er gitt en betalingshenstand som i større eller mindre grad *fremstår* som en omdanning.

For det første gjør Høyesterett det klart at omdanning kan skje også utover tilfellene med interessefelleskap (premiss 50). Dette har frem til nå ikke vært åpenbart, ettersom spørsmålet om tap på fordring sjelden er satt på spissen i slike tilfeller.

Høyesterett oppstiller to momenter som særlig skal tillegges vekt ved vurderingen av om en fordring er omdannet:⁷

1. Om kreditorskapet har særbehandlet debitorskapet i forhold til sine øvrige debitorer
2. Om kreditorskapets handlemåte kan begrunnes forretningsmessig når dette skal vurderes ut fra kreditorskapet stilling alene

I tilfeller uten interessefelleskap oppstiller Høyesterett imidlertid en presumsjon for at kreditors formål med leverandørkreditten er forretningsmessig begrunnet i egne forhold.⁸ Resten av Høyesteretts dom gir derfor færre holdepunkter for vurderingen av tilfeller uten interessefelleskap.

Det første av Høyesteretts to kriterier er ikke overraskende: en slik særbehandling tilsier at henstanden er begrunnet nettopp i interessefelleskapet.



KORRIGERING: Høyesterett har tatt stilling til når et avgiftssubjekt kan korrigere merverdiavgiftsberegningen som følge av tap på fordring.

Et perspektiv som i denne sammenheng er fraværende hos Høyesterett, er hvorvidt kreditor har gjort det som er nødvendig for å inndrive avgiftskravet. Man kunne tenkt som så at hvis kreditor ikke lojalt følger opp innkrevingen, så skal ikke det ramme avgiftsprovenyet.⁹ Men Høyesterett legger altså ingen vekt på dette.

Det andre av de to momentene innebærer formodentlig en oppmykning i forhold til tidligere praksis. At betalingshenstanden er «forretningsmessig begrunnet», har tidligere vært anført av den private part uten hell i underrettspraksis. I prosedyrene for Høyesterett var det likevel staten som hadde understreket betydningen av dette momentet. Til sammenlikning kan man se på begrunnelsen i Stavanger tingretts dom 19. juni 2013,¹⁰ hvor tingretten – i tråd med statens anførsel i den saken – uttaler følgende:

«Retten ser ikke vekk fra at det kan ha vært forretningsmessig hensiktsmessig, men vilkårene for tapsfradrag innebærer ingen slik hensiktsmessighetsvurdering.»

Ettersom også langsiktig finansiering kan tenkes å være forretningsmessig begrunnet, og staten regulært ønsker å avgrense fradragretten mot slike tilfeller, er det ikke gitt at man bør legge vekt på om kreditors handlemåte er forretningsmessig begrunnet. Tidligere har passivitet derfor vært flittig benyttet som argument fra skattekontorets side for at en fordring er omdannet til en form for langvarig kreditt, selv om dette ikke er uttrykkelig avtalt.

Høyesteretts dom innebærer altså at det mer konkret må vurderes om henstanden har vært forretningsmessig begrunnet. Uansett hva man måtte mene om dette, er

⁹ Se til sammenlikning TFRED-2012–97 354, hvor retten formulerer totalvurderingen som et spørsmål om kreditor har gjort det som er rimelig for å kreve at Staten skal bære en del av tapet.
¹⁰ TSTAV-2012–208 086.

³ Se Høyesteretts vurdering i premiss 44.

⁴ I form av kreditt/driftstilskudd/lån eller annen finansieringsbistand.

⁵ Dette kommer blant annet klart til uttrykk i Merverdiavgiftshåndboken 10. utgave på side 357 med henvisning til KMVA 3671 av 2. mars 1998, TOSLO-2010–33 878 (Autosalongen Eiendom AS), TAUAG-2009–130 090 og LH-1994–42. Se også TFRED-2012–97 354 og TSTAV-2012–208 086. Det er en rekke klagenemdsavgjørelser som ligger på samme linje. Se for eksempel KMVA-2003–4936 (som også ble anført av staten som uttrykk for gjeldende praksis), KMVA –6750–2010 og KMVA-2014–8235.

⁶ Adgangen til tilbakeføring ved tap på fordring var tidligere regulert i forskrift 20. august 1969 nr. 1 § 13.

⁷ Se premiss 50.

⁸ Se premiss 51.

vurderingskriteriene nå blitt klarere, og tilsier også en mer lempelig praksis enn den som hittil er ført.

Dette innebærer også at skattekontoret ikke kan bygge på en formodning om at så fort det gis en kortere eller lengre henstand, så har fordringen endret karakter. En så skarp grensedragnings er det ikke grunnlag for etter Høyesteretts dom.¹¹

Hva ligger i «forretningsmessig begrunnet»?
Spørsmålet er etter dette hva som ligger i «forretningsmessig begrunnet».

Det konkrete saksforholdet viser at det kan være tale om et omfattende betalingsmislighold, pågått over lang tid, uten at det nødvendigvis endrer fordringens karakter. Lønningshaugen 15 AS sendte riktignok purring og varsel om inkasso hver måned, men det ble ikke gjort forsøk på inndrivelse utover dette. Man undersøkte heller ikke muligheten for alternative leietakere. Et slikt mislighold på 1 ½ år er altså alene ikke nok til å konstatere at en fordring er gått over til å bli finansieringsbistand. Det vil dermed bli vanskeligere for skattekontoret å nekte tapsfradrag, også ved interessefellesskap.

I Oslo tingretts dom 20. oktober 2010¹² (Autosalongen Eiendom AS) hadde et eiendomsselskap leid ut næringslokaler til sine søsterselskaper. Selskapet hadde en fordring på husleie fra datterselskapet som ble ansett ettergitt av retten og fradrag nektet. Tingretten trakk frem at leieavtalens betalingsbetingelser ble fraveket i hele perioden, at det ikke var gjort inndrivelsesforsøk utover muntlige purringer og at selskapet heller ikke undersøkte mulighetene for å få inn andre leietakere. Retten mente selskapet måtte ha forstått, i god tid før konkurs/driftsopphør hos leietaker, at fordringene ikke ville bli innfridd. Når Autosalongen likevel forholdt seg passiv, mente retten det skyldtes at fordringen var ettergitt.¹³ Etter Høyesteretts dom vil spørsmålet snarere være om den manglende kreditorpågangen var forretningsmessig begrunnet.

Det kan også spørres om resultatet i Stavanger tingretts nevnte dom ville blitt annerledes etter de kriteriene Høyesterett nå har oppstilt. I den saken hadde kreditor blant annet foretatt millioninvesteringer i

de utleide lokalene, for å tilpasse dem til leietakers storskala-trykkervirksomhet. Det ble støpt nye gulv som kunne tåle de tunge maskinene, tilrettelagt strøm og rør etc. Det var få alternative leietakere for slike spesialinnredede lokaler. I et tilfelle som det, vil det gjerne være forretningsmessig begrunnet å fortsette leieforholdet, heller enn å gå til avvikling fordi noen betalinger uteblir. Det gjelder selv om forholdet da får karakter av langsiktig finansiering.

Forankring i styrende organer

Reelt sett var årsaken til manglende leieinnbetaling at leietakerselskapene hadde fått instruks fra A om foreløpig ikke å betale. Da kreditor gjorde pågang overfor leietakerne, fikk de også dette til svar. Når det nettopp er As gjennomgående rolle i konsernet som ligger til grunn for manglende leieinnbetaling, kunne det kanskje vært naturlig å se det som avgiftssubjektets risiko at A har opptrådt med flere hatter. Høyesterett la imidlertid ikke nevneverdig vekt på dette – de så det slik at A opptrådte på vegne av leietakerselskapene, selv om As innflytelse på leietakerselskapene også medvirket til at utleier ikke foretok seg noe ytterligere.

I den konkrete vurderingen viste Høyesterett isteden (avsnitt 64–65) til kreditorselskapenes hensikt med manglende inndrivelse, og pekte på tre forhold av betydning:

1. Kreditor hadde ikke gitt bindende tilsagn om henstand
2. Styret var ikke kjent med den manglende husleiebetalingen
3. A hadde ingen kompetanse til å konvertere leiekravene på vegne av utleier

Samlet sett tilsier dette at det må kreves en nokså streng forankring i avgiftssubjektets styrende organer før en fordring kan sies å være omdannet til annen form for finansiering.

Kort om kriteriet «manglende betalingssevne» og mindretallets votum

Mindretallet, dommer Noer, kom til et annet resultat. Hun la avgjørende vekt på at tapet av fordringen etter lovens ordlyd må skyldes manglende betalingssevne hos debitor. Hun knytter dermed vurderingstemaet nærmere til lovteksten, heller enn en sammensatt vurdering av om fordringen har endret karakter (avsnitt 87).

Dommer Noer mente at Lønningshaugens oppfølging av kundeforholdet samlet sett

var sterkt avvikende fra vanlig forretningsmessig oppføringen, «og at det i realiteten er ytet driftskreditt til leieselskapene gjennom de løpende leveransene».

Det er ikke gitt at et slikt vurderingstema som mindretallet oppstiller, skiller seg noe særlig fra flertallets. Dommer Noer er selv inne på dette, i avsnitt 76. Kriteriet om manglende betalingssevne gjør at det må avgrenses mot tap som skyldes manglende betalingsvilje. Flertallet og mindretallet synes enige om det.

I den konkrete vurderingen kommer flertallet likevel til at kriteriet «manglende betalingssevne» er oppfylt, og at en slik vurdering ikke ga noe ytterligere utover spørsmålet om fordringen var omdannet. Det er ikke helt lett å følge det resonnermentet – det fremgår av premiss 61 at den manglende leieinnbetalingen skyldtes nettopp instruks fra A, men at han ga denne instruks på vegne av *leietakerselskapene*. Uansett hvem han ga instruks på vegne av, trekker en slik instruks i retning av manglende *betalingsvilje*, heller enn manglende *betalingssevne*. Dersom førstvoterende tas på ordet, er det et spørsmål hvor mye som gjenstår av avgrensningen mot manglende betalingsvilje.

Oppsummering – konsekvenser av dommen for den avgiftspliktige

Høyesteretts avgjørelse innebærer en annen tilnærming til merverdiavgiftsbehandlingen av tap på fordring enn den som tidligere har vært rådende i praksis. Det vil nå være større plass for å vurdere hvorvidt betalingshenstand er forretningsmessig begrunnet i kreditors forhold. Tidligere har terskelen for å avskjære tapsfradrag vært svært lav ved en viss passivitet på kreditors hånd. Disse tilfellene må nå vurderes mer konkret.

For den avgiftspliktige vil Høyesteretts avgjørelse innebære at man i følgebrev til omsetningsoppgaven hvor tapet korrigeres, bør gjøre rede for hvorfor henstanden er forretningsmessig begrunnet. Høyesteretts konkrete vurdering gir dessuten holdpunkter for å legge større vekt på selskapets egen vurdering av dette, ved at flertallet la stor vekt på opptreden til selskapets styrende organer. Om det er rimelig at staten bærer deler av tapet i det konkrete tilfellet, for eksempel fordi kreditor har vært for passiv i innkrevingen, har tilsynelatende mindre vekt.

¹¹ Det var det neppe heller tidligere, jf. prinsipputtalelsen i KMVA-2003-4936, som også Høyesterett bygger på (særlig er dette behandlet i mindretallets votum, avsnitt 80).

¹² TOSLO-2010-33 878.

¹³ Se også TFRED-2012-97 354.