

Borevisjon – endring av ligning etter konkurs:

# Bedre dekning for uprioriterte kreditorer

**En sak som nylig ble brakt inn for Sivilombudsmannen, endte med medhold for konkursboet, tilbakebetaling av tidligere ilignet skatt, og tilbaketreking av tidligere anmeldt skattekrav etter skjønnsligning. Artikkelen belyser blant annet ny rettsanvendelse av ligningsloven § 9–5.**

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor  
Ole Sveinung Fjermestad  
Capax



Advokat  
Odd Jo Forsell  
Stavangeradvokatene

Skattekontoret avsto først konkursboets anmodning om realitetsbehandling av selvangivelser innlevert mer enn to år etter utløpet av klagefristen. Saken åpner for at konkursboet lettere kan få ny ligning når selskapet for konkurs har vært skjønnsignet.

I denne artikkelen presenteres klagesak, bostyrers argumentasjon med Skattekontoret, Skattekontorets faste standpunkt og helomvendning etter at bostyrer til slutt oversendte saken til Sivilombudsmannen. Ombudsmannen ble bedt om å vurdere om Skattekontorets skjønn i forbindelse med avslag var hensiktsmessig.

Ombudsmannen viste til Konkursrådets Uttalelse nr 17 «Personlige konkurser – Likningskontorets skjønnsligning og behandling av ny selvangivelse», og ba om Skattedirektoratets syn på hvilken betydning det bør ha om anmodning om endring er fremsatt på vegne av et konkursbo.

## Saken

Konkursboet var et aksjeselskap som oppførte leilighetsbygg for salg. Selskapet ferdigstilte et lønnsomt prosjekt i 2010, og ble ilignet skatt på ca. en million kroner. Neste prosjekt ble startet i 2010, et pro-

sjekt som ble svært ulønnsomt blant annet på grunn av store kostnadsoverskridelser.

I juni 2011 mistet selskapet sin daglige leder og drivkraft. Selskapets ledelse var etter dette svekket, og hadde derfor ikke tilstrekkelig kompetanse til å forvalte selskapet. Interne forhold utviklet seg deretter svært negativt, og revisor så seg nødt til å fratruke i desember 2012. Frem til avleggelse av årsregnskap 2010 hadde revisor bistått selskapet med årsavslutning og utarbeidelse av likningspapirer. Årsregnskap og ligningspapirer for 2011 og 2012 ble ikke utarbeidet. Dette til tross for at regnskapet ble ført av ekstern autorisert regnskapsfører og var rimelig à jour høsten 2012.

Selskapet ble tvangsavviklet på grunn av manglende roller. Konkurs ble åpnet i desember 2012, bostyrer oppnevnte borevisor som blant annet fikk i oppdrag å ferdigstille selvangivelser for 2011 og 2012, og avklare grunnlag for skattekrav som var meldt inn som fordring i boet.

## Utarbeidelse av ligningspapirer

Bostyrers arbeid rundt realisering av fordringer, salg av eiendeler og forlik i forbindelse med omstøtelige forhold ble avsluttet sent 2014.

Bostyrer sendte inn selskapets ligningspapirer for 2011 og 2012 januar 2015, og ba Skattekontoret om å realitetsbehandle disse. Sammen med ligningspapirene ble det levert inn redegjørelser og forklaringer til ulike poster slik at Skattekontoret kunne gjennomføre realitetsbehandling. Bostyrer viser i denne forbindelsen til ligningsloven § 9–5, endring av ligning uten klage.

Samtidig påstod bostyrer, med utgangspunkt i opphør av virksomhet, at ligning

for 2010 måtte endres ved tilbakeføring og avregning av ligningsmessige underskudd i 2011, jf. skattelovens § 14–7, 1. ledd. Ligningsmessig underskudd i 2011 var større enn alminnelig inntekt i 2010, og ble derfor bedt fremført mot alminnelig inntekt i 2012. Sum tilbakebetalt skatt etter dette ble beregnet til ca. 0,7 million.

I forbindelse med konkursåpning meldte den lokale skatteoppkreveren inn fordringer på ca. 4,5 millioner kroner etter skjønnsligning av 2011 og 2012 på grunnlag av manglende innlevering av ligningspapirer. Boet bestred fordringene.

## Skattekontorets behandling

Skattekontoret avviste anmodning om realitetsbehandling og nevnte blant annet at oppgavene var mottatt mer enn ett og to år etter utløpet av klagefristen.

Skattekontoret drøftet videre om realitetsbehandling kunne skje som endring uten klage etter ligningsloven § 9–5 nr. 7, hvor Skattekontoret kan ta opp endringsspørsmål. Skattekontoret vurderte om det var grunn til dette med utgangspunkt i de velkjente vurderingspunktene:

1. Ut ifra spørsmålets betydning.

Det legges vekt på størrelsen av beløpsmessig endring og viktighet ut i fra skattyters økonomi.

Skattekontoret mente at spørsmålet ikke hadde betydning for skattyter direkte da selskapet likevel var konkurs.

2. Skattyters forhold.

Her legges det blant annet vekt på selskapets manglende oppfylging av opplysnings-

plikt og manglende oppfølging av Skattekontorets brev.

Skattekontoret la stor vekt på at selskapet ikke leverte selvangivelser for 2011 og 2012 til tross for purringer i juli 2012 og 2013, noe som medførte skjønnsligning. De mente at skjønnnet var forsvarlig, og var bygd opp og begrunnet ut fra de opplysningene som var tilgjengelige ved ligningen. Det var alvorlig at skattyter over så lang tid hadde neglisjert sin opplysningsplikt, og skattekontoret pekte på styrets ansvar.

### 3. Sakens opplysning.

Her vurderes om saken er tilstrekkelig opplyst og om merarbeid som endrings-saken krever står i rimelig forhold til sakens betydning. Som nevnt ovenfor gjelder beløpsmessig endring og viktighet ut ifra skattyters økonomi.

Skattekontoret tolket bostyrers opplysning om at det ikke var gjennomført en ordinær revisjon som et forbehold fra boets side når det gjelder de innleverte opplysningene. Dette til tross for at boet i vedlegg til ligningspapirene og følgebrev sterkt argumenterte for det motsatte.

### 4. Den tiden som er gått.

Det er i utgangspunktet mindre grunn til å ta opp endringssak jo lengre tid som er gått, dette gjelder spesielt med endringer til skattyters gunst.

Skattekontoret mente at tiden som var gått, var så betydelig at det talte sterkt imot å realitetsbehandle ligningspapirene.

Skattekontorets konklusjon var at innleverte selvangivelsene for 2011 og 2012 ikke ble tatt opp til realitetsbehandling.

### Bostyrers tilsva

Bostyrer imøtegikk Skattekontorets vurdering slik:

#### 1. Spørsmålets betydning.

Beregnet tilbakeført skatt og anmeldt fordring er klart betydelig. Skattekontoret mener at selskapets konkurs ikke har stor betydning for skattyter direkte. Bostyrer var uenig og mener at selskapets konkurs er irrelevant. Etter bostyrers mening er rett ligning viktig blant annet for å oppnå rettfærdig dekning for boets øvrige kreditorer.

Bostyrer argumenterte for at spørsmålet har stor betydning og at dette bør veie

tungt for å realitetsbehandle innlevert selvangivelse for 2011 og 2012.

#### 2. Skattyters forhold.

Skattekontoret la vekt på ledelsens manglende klage på mottatt skjønn. Bostyrer påpekte at selskapets ledelse etter utskiftninger i realiteten opphørte i løpet av sommeren 2012. Ledelsen hadde ikke forutsetninger for å følge opp Skattekontorets henvendelser, selskapets revisor fratrådte, og Skattekontorets korrespondanse var ikke tilgjengelig for boet.

#### 3. Sakens opplysning.

Skattekontoret tolket bostyrers opplysning om at regnskapene for 2011 og 2012 ikke var revidert som et forbehold. Dette til tross for at bostyrer la frem tilleggsopplysninger med oversikt over vurderinger og forutsetninger som var lagt til grunn for å beregne alminnelig inntekt. Bostyrer argumenterte dessuten med at det arbeidet borevisor i denne forbindelsen utførte, ligger nær opp til det arbeid revisor utfører ved forenklet revisorkontroll, jf. Internasjonal standard for forenklet revisorkontroll ISRE 2400.

Bostyrer argumenterte med at alle forhold var opplyst på forsvarlig og tilstrekkelig måte, bl.a ved å beskrive de vurderingene og avsluttende korrigeringsene som var gjennomført.

Bostyrer hevdet at Skattekontorets vurdering av sakens opplysning var for streng.

#### 4. Overskridelse av frister.

Skattekontorets kommentar om at medgått tid etter ordinær klagefrist taler sterkt i mot å ta saken opp til endring, ble imøtegått med at det var nødvendig å få avsluttet alle uavklarte forhold som påvirket selskapets ligningsgrunnlag.

Bostyrer konkluderte med at det var god begrunnelse for å be om realitetsbehandling.

Til slutt avviste bostyrer fordringsanmeldelse basert på skjønnsligning med begrunnelsen at utført skjønn verken var forsvarlig eller vel begrunnet. Bostyrer pekte blant annet på at det ble åpnet konkurs i selskapet i desember 2012. Over et halvt år etter dette ble skjønnsligning for 2012 gjennomført.

### Sivilombudsmannen

Skattekontoret avviste boets tilsva. Bostyrer oversendte derfor saken til Sivilombudsmannen med anmodning om vurdering av hvorvidt Skattekontorets skjønn var hensiktsmessig og i samsvar med ligningslovens bestemmelser.

Sivilombudsmannen ba Skattedirektoratet spesielt om å gå gjennomgå det ene momentet i ligningsloven § 9–5 nr. 7, «spørsmålets betydning». Her hadde Skattekontoret bl.a skrevet:

«I denne saken er forskjellen mellom skjønnsligningen og skattyters påstand betydelig. Men i og med at selskapet er konkurs, vil spørsmålet ikke ha så stor betydning for skattyter direkte.»

Ombudsmannen pekte på at Konkursrådet i sin Uttalelse 17 «Personlige konkurser – Ligningskontorets skjønnsligning og behandling av ny selvangivelse» hadde uttalt at Ligningskontorene bør fastsette ny ligning når bobestyreren med fyllestgjørende grunn ber om dette.

Videre nevnte Ombudsmannen:

1. at bostyrer i sin argumentasjon bl.a. hadde vist til at et åpenbart uriktig skattekrav på en urimelig måte vil forrykke fordelingen mellom kreditorene, særlig der det er dekning både til offentlige og private kreditorer
2. at bostyrer er offentlig oppnevnt og upartisk i skattesaken
3. at det som sammenligning som regel er kurant å få endret skjønnsmessige fastsettelse av merverdiavgift

På den bakgrunnen ba Sivilombudsmannen om Skattedirektoratets syn på hvilken betydning det bør ha for vurderinger etter ligningsloven § 9–5 nr. 7 om endringsanmodningen er fremsatt på vegne av et konkursbo, og om det i så fall har noe å si om det er en personlig konkurs eller konkurs i et selskap.

### Skattedirektoratet

I sitt tilsva til Sivilombudsmannen skriver Skattedirektoratet at de i utgangspunktet legger til grunn at bestemmelsen i ligningsloven § 9–5 nr. 7 gir Skattekontoret en rett, men ikke plikt til å ta opp sak til endring. Videre påpeker Direktoratet at en eventuell endring av ligning dessuten må skje innen frister gitt av ligningsloven § 9–6.

Direktoratet skriver at saker hvor bostyrer i personlig konkursbo anmoder om at endringssak skal tas opp, skal skje etter de

samme retningslinjene som ellers. Videre skriver Direktoratet at ligningen kan tas opp til endring selv om bostyreren ikke opptrer som fullmektig for skattyter og dermed ikke har klagerett. Det vises til Lignings-ABC «Endringssak – endring uten klage», punkt 3.7. Endelig kommenterer Direktoratet at de ut over dette ikke har gitt uttalelser om hvordan de mener en anmodning fra bostyrer skal behandles, verken ved personlig konkurs eller konkurs i selskap.

Direktoratet kom likevel frem til at de konkrete momentene i ligningsloven § 9–5 vil være ulike avhengig av om bostyrer eller skattyter selv anmoder om endring:

#### 1. Sakens opplysning.

Det bør legges vekt på det arbeidet som er gjort for å forberede et forsvarlig grunnlag for realitetsbehandling, og til påliteligheten av de opplysningene man kan fremskaffe. Etter deres vurdering bør det tillegges stor vekt hvis bostyrer, eventuelt borevisor, har foretatt en grundig gjennomgang av transaksjoner, balansevurderinger og utarbeidede oppgaver.

#### 2. Spørsmålets betydning.

Direktoratet kommenterer at størrelsen av en eventuell endring i økonomisk stilling ikke blir like treffende om man ser på den fra skattyters stilling i forhold til hva situasjonen vil være i et konkurstilfelle. Direktoratet viser til et av bostyrers argumenter om at et åpenbart uriktig skattekrav vil kunne forrykke fordelingen mellom kreditorene på en uheldig måte. Det konkluderes med at vurderingen primært bør se hen til størrelsen av endring i skatter og avgifter i konkurstilfeller der bostyrer anmoder om endring.

#### 3. Den tiden som er gått.

Direktoratet ser at det kan være ulik vurdering der skattyter anmoder om endring i forhold til hva som vil gjelde i et konkurstilfelle. I utgangspunktet mener Direktoratet at jo lengre tid som er gått, desto mindre grunn kan det være til å ta opp spørsmålet, men at det etter deres vurdering bør ses hen til at konkurs er åpnet og at bostyrer trenger noe tid til å sette seg inn i saken. Bostyrer og skattyter vil ha ulikt tidspunkt for å etablere grunnlag for å kontrollere om ligningen er korrekt eller ikke.

Skattedirektoratet avslutter med at de vil gjøre ovennevnte forhold kjent for etaten, og at det blir innarbeidet noe tekst om temaet i neste versjon av Lignings-ABC.

### Sivilombudsmannens avsluttende kommunikasjon med Skattekontoret

#### Ombudsmannen

Sivilombudsmannen videreformidler Skattedirektoratets vurderinger til Skattekontoret, og vedlegger direktoratets brev. Sivilombudsmannen ber om Skattekontorets vurdering av om det ble foretatt et forsvarlig og rimelig skjønns da anmodning om endring av ligning ble avvist.

Ombudsmannen orienterer om at han kun i begrenset grad kan overprøve Skattekontorets skjønnsmessige avgjørelser, men at han kan kritisere skjønnet når det er feil ved skjønnsutøvelsen hvis det f.eks. er lagt vekt på utenforliggende eller usaklige hensyn, eller om avgjørelsen må anses klart urimelig.

Ombudsmannen avslutter brevet med å bemerke at det er svært positivt at Skattekontorets begrunnelse er utfyllende og konkret, og at det derfor er enklere å overprøve vurderingene som er foretatt enn det

hadde vært hvis begrunnelsen var knappere eller mer generell.

#### Skattekontoret

I sitt svar til Ombudsmannen bekrefter Skattekontoret at de vil gå gjennom saken på nytt, men forsvarer sitt skjønns med at de har lagt til grunn det de oppfattet som gjeldende praksis, at vurderingen skulle gjennomføres som om selskapet selv hadde anmodet om endring.

Videre benytter Skattekontoret anledningen til å nevne at de uten å foregripe resultatet av ny gjennomgang mener:

#### 1. Sakens opplysning.

Ved sene innleveringer legges normalt stor vekt på revisors signering (av næringsoppgave: vår tilføyelse), og det ansvaret det medfører for regnskapet. Med den kontakten borevisor regelmessig vil ha med alle parter under konkursbehandlingen, ser ikke Skattekontoret helt grunnlaget for at det ikke skulle kunne gjennomføres en ordinær revisjon av regnskapene.

#### 2. Den tiden som er gått.

Skattekontoret konstaterer at det er medgått mer enn to år fra konkursåpning til utarbeidelse av ligningspapirer, og at det er i grenseland for hva som kan aksepteres til tross for at bostyrer trenger noe tid til å sette seg inn i saken.

### Skattekontorets konklusjon – medhold i klage

Fjorten dager etter Skattekontorets brev til Ombudsmannen får boet melding om at boet har fått medhold i sin klage. Dermed mottok boet 0,7 millioner kroner i kontanter som forbedrer dividenden for uprioriterte kreditorer. Videre trakk kemneren sitt krav i boet på 4,5 millioner kroner.

## Få timene fakturert!

Ha full kontroll på fakturerbar tid og aktivitet hos klient.

Når man lever av timer, må det være enkelt å føre timer og fakturere. Med Tripletex kan du føre timer knyttet opp mot ulike aktiviteter, enten det er revisjon, årsoppgjør eller rådgiving.

Løsningen gir deg full oversikt over timer, fakturerbart arbeid og utgifter. Alt blir presentert på en enkel og oversiktlig måte.

**Nyhet! Tripletex har nå også CRM modul!**

Tripletex er et komplett økonomisystem med rapporter som gjør det enkelt å ha full kontroll over hele regnskapet ditt.

**Prøv idag på [tripletex.no](http://tripletex.no)**

tripletex