

med de viktigste kreditorene. Løsnin-
gene må forankres hos et tilstrekkelig
antall som representerer en tilstrekke-
lig del av forpliktelsene.

Avslutning av rekonstruksjonsfor- handling

Dersom rekonstruksjonsutvalget fin-
ner at det er utsikt til at skyldneren vil
kunne oppnå rekonstruksjon, skal
utvalget bistå skyldneren med å utar-
beide et forslag til rekonstruksjon.
Forutsetter forslaget at næringsvirk-
somheten skal drives videre, skal
mulighetene for lønnsom drift i frem-

tiden utredes i nødvendig utstrekning.
Rekonstruksjonsutvalget kan sette som
betingelse for å anbefale forslaget at
bestemte tiltak skal gjennomføres.

Hvis det ikke er utsikt til å kunne
oppnå rekonstruksjon, skal rekon-
struksjonsutvalget gi innberetning til
retten om forholdet. Det samme skal
gjøres hvis skyldneren ikke innen
rimelig tid har fremsatt forslag til
rekonstruksjon. En skyldner kan få
avsluttet rekonstruksjonsforhandling
uten at konkurs åpnes, ved å godtgjøre
solvens.

Noen ulemper ved ordningen

Rekonstruksjon koster nokså mye og
det kan fortsatt være vanskelig å få til
en løsning. Det er fare for at noen kre-
ditorer vil stikke kjepper i hjulene.
Videre er det ingen regler om raskere
eller enklere nedbemanning. Det er
heller ingen hjelp til lønnsforpliktelser.
Det er ikke gitt unntak fra prioritets-
reglene for skattetrekk. I tillegg er den
ingen utvidet adgang til å endre kost-
bare løpende kontrakter uten å si opp
kontraktene.

Saker fra Skatteklagenemndas behandling – del II 2021

Tap på krav-saker og tilleggsskatt



Seniorskattejurist
Margit Kjetsaa
Sekretariatet for Skattekla-
genemnda

Skatteklagenemnda har
høsten 2020 i stor avdeling
bl.a. behandlet to saker som
gjelder tap på krav.¹

Skatteklagenemnda konkluderte i de
to sakene med at merknadene i skat-
temelding for merverdiavgift måtte
anses som ufullstendige/utilstrekkelige
da det ikke var opplyst om eventuelt
interessefellesskap. Da opplysnings-
plikten i disse sakene ikke ble ansett
oppfylt,² kunne tilleggsskatt ilegges.³

Tap på krav

Merverdiavgiftsloven § 4–7 første ledd
angir hovedregelen for tap på utestå-
ende fordring og åpner for en etterføl-
gende korrigering når det er på det
rene at fordringen er tap.

Bestemmelsen lyder slik:

«Beregningsgrunnlaget kan korrigeres
dersom en utestående fordring som
det tidligere er beregnet utgående mer-
verdiavgift av, på grunn av skyldnerens
manglende betalingsevne anses endelig
konstatert tap.»

Vilkårene i bestemmelsen er kumula-
tive. Dette innebærer at samtlige vilkår
må være oppfylt for å kunne korrigere
beregningsgrunnlaget.

Ordningen med den tilbakeføringsret-
ten som følger av merverdiavgiftsloven
§ 4–7 første ledd er et unntak fra sym-
metriprinsippet og innebærer at staten
påføres et tap som følger av at det ikke



*Skattepliktige skal gi alle de opplysningene
man etter en objektiv vurdering finner at han
burde ha gitt.*

1 Jf. merverdiavgiftsloven § 4-7 første ledd og tilleggsskatt,
jf. skatteforvaltningsloven § 14-3.

2 Jf. skatteforvaltningsloven § 8-1.

3 Jf. skatteforvaltningsloven § 14-3.

skjer en korresponderende tilbakeføring av den inngående merverdiavgiften som debitorselskapet er godskrevet.

Staten er med andre ord med på å dekke en del av tapet når kreditor ikke får oppgjør av sin skyldner.

Opplysningsplikt og tilleggsskatt

Den skattepliktiges alminnelige opplysningsplikt fremgår av skatteforvaltningsloven § 8–1:

«Den som skal levere skattemelding mv. etter dette kapitlet, skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.»

I Loffland-dommen⁴ fastslås prinsippet om skattepliktiges aktsomhets- og lojalitetsplikt ved oppfyllelse av opplysningsplikten. Det følger av dommen at skattepliktige skal gi alle de opplysningene man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Skattepliktige skal i hvert fall gi tilstrekkelige opplysninger slik at skattemyndighetene kan spørre.

Kriteriet ufullstendige opplysninger er nærmere drøftet i Elf-dommen.⁵ Det fremgår av denne dommen at i de tilfellene den skattemessige disposisjonen er tvilsom eller det er tale om opplysninger som er av vesentlig betydning, vil skattepliktige ha en særlig plikt til å opplyse om forholdet.

Det følger også av rettspraksis at skattepliktige må gi skattemyndighetene tilstrekkelig mulighet til selv å vurdere spørsmålet.⁶

Sanksjonene for å ikke ha oppfylt opplysningsplikten er at det kan ilegges tilleggsskatt.

De objektive vilkårene for tilleggsskatt fremgår av skatteforvaltningsloven § 14–3 første ledd:

«Tilleggsskatt ilegges skattepliktige og trekkpliktige som nevnt i § 8–8 første og annet ledd, som gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler.»

Det er skattemyndighetene som må bevise at de objektive vilkårene for illeggelse av tilleggsskatt er oppfylt.

Det følger av retts- og ligningspraksis at beviskravet for å ilegge ordinær tilleggsskatt er klar (kvalifisert) sannsynlighetsovervekt.⁷

Tap på krav og merknad i mva-melding – sak 1⁸

I den første saken hadde skattepliktige inngitt merknad i mva-meldingen om at tilgodebeløpet skyldtes tapsføring av fordring mot en navngitt debitor. Det var ikke opplyst om interessefelleskap mellom kreditor og debitor eller hvilke tiltak kreditor eventuelt hadde iverksatt for å inndrive fordringen.

Saksforhold

Skattepliktige leverte i mai 2018 en tilleggsmelding. I merknadsfeltet på tilleggsmeldingen var følgende opplyst:

«til gode beløp skyldes tapsføring av fordring mot Restaurant XX.»

Tilgodebeløpet gjaldt forfalt husleie og leie av inventar.

Skattepliktige fakturerte debitorselskapet for leie av inventar samt husleie i perioden juni til desember 2017, innberettet utgående merverdiavgift av kravet og betalte den, jf. fremlagte fakturakopier. Debitorselskapet fikk på sin side fradrag for merverdiavgiften i sitt avgiftsregnskap. Etter avviklingen av debitorselskapet ble det i mai 2018 konstatert at skattepliktige ikke ville få

tilbake noen del av sitt tilgodehavende utfakturert i perioden juni til desember 2017, herunder merverdiavgiften. Skattepliktige krevde derfor den betalte merverdiavgiften knyttet til den ubetalte leien (husleie og leie av inventar) tilbake via den innsendte tilleggsmeldingen for 6. termin 2017.

Skattepliktige og debitorselskapet hadde før avviklingen sammenfallende eierinteresser fordi skattepliktige eide 100 % av aksjene i debitorselskapet. Skattepliktige og debitorselskapet hadde samme styreleder, regnskapsfører og revisor.

Sekretariatets vurdering

Fastsetting av merverdiavgift

Sekretariatet kom i denne saken til at vilkåret «utestående fordring» i merverdiavgiftsloven § 4–7 første ledd ikke var oppfylt.

Fordringen ble ansett å ha skiftet karakter til finansieringsbistand eller annet tilgodehavende som ikke gir rett til tapsføring av utgående merverdiavgift.

Interessefelleskapet mellom kreditor og debitor, var et moment som sekretariatet la særlig vekt på.

Da det ikke fremgår noen definisjon av begrepet interessefelleskap i merverdiavgiftsloven, viste sekretariatet til Høyesteretts flertall i Lønningshaugen.⁹ Høyesteretts flertall har i Lønningshaugen tillagt spørsmålet om interessefelleskap en grunnleggende betydning i vurderingen av om fordringen har skiftet karakter.¹⁰ Det fremgår ikke uttrykkelig hva flertallet anser som et interessefelleskap, men et gjennomgående trekk er likevel at flertallet fremhever eierinteressene.¹¹

Sekretariatet la også vekt på at kreditor hadde særbehandlet debitor i forhold til øvrige debitorer og at kreditors handlemåte ikke kunne forsvares ut fra et forretningsmessig synspunkt ut fra kreditors interesser alene.

4 Rt-1992-1588.

5 Rt-1997-1430.

6 Rt-2006-333 (Tuva Eiendom).

7 Prop. 38 L (2015–2016) punkt 20.4.2.2 og Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) punkt 8.2.3.

8 NS 112/2020.

9 Rt-2015-168.

10 Jf. dommens avsnitt 50 til 56.

11 Jf. særlig avsnitt 50, 56 og 63.

Sekretariatet kom til at det i denne saken var utvilsomt at kreditor og debitor hadde sammenfallende eierinteresser da kreditor eide 100 % av debitorselskapet. Selskapene hadde også samme styreleder. Sekretariatet la derfor til grunn at det forelå et sterkt interessefellesskap.

Fordi selskapene hadde samme styreleder, har skattepliktige hatt kjennskap til at skyldig beløp ikke hadde blitt betalt. Skattepliktige hadde hatt full oversikt over debitorselskapets økonomiske stilling, herunder beslutning om avvikling.

Som en følge av dette la sekretariatet til grunn at skattepliktige hadde full oversikt i leietakers drift og økonomiske situasjon. Dette talte for at leverandørgjelden var omdannet, jf. Lønningshaugen og Borgarting lagmannsrettsdommen om Prosjektkonsulent.¹²

I denne saken var det tale om utestående husleie og leie av inventar i perioden juni til desember 2017. Det hadde ikke vært noen innbetalinger fra debitor i denne perioden eller senere. Til tross for at fakturaene ikke ble betalt, var det ikke dokumentert at kreditor har beregnet forsinkelsesrenter, forsøkt å sikre kravet eller iverksatt tiltak ved å sette opp betalingsplan eller lignende.

Sekretariatet fant det lite sannsynlig at en uavhengig kreditor, med tilsvarende oversikt over debitors økonomi og kjennskap til tidligere mislighold, ville ha fortsatt å fakturere ut med økende restanser og avventet situasjonen.

Etter en helhetsvurdering kom sekretariatet til at skattepliktige ikke hadde opptrådt slik en uavhengig kreditor ville ha gjort for å ivareta sitt tilgodehavende og at dette ikke var begrunnet i skattepliktiges egne forretningsmessige interesser, men utfra debitorselskaps interesser alene.

Sekretariatet konkluderte derfor med at skattepliktiges utestående fordringer mot debitor ikke kunne anses som

ordinære kundefordringer som kan tapsføres etter merverdiavgiftsloven § 4–7 første ledd.

Tilleggsskatt

Sekretariatet var av den oppfatning at merknaden i denne saken var ufullstendig i forhold til hva en objektiv fremstilling av faktum burde være. Det fremgikk blant annet ingen opplysninger om interessefellesskapet, eller hva kreditor hadde foretatt seg av aktivitet overfor debitor for å inndrive fordringen. Årsaken til tapsføringen fremgikk heller ikke. Når disse opplysningene uteble, mente sekretariatet at det bidro til å gi et mangelfullt/villedende bilde av tapsføringen sett i forhold til de reelle forholdene i saken.¹³

Sekretariatet la i denne forbindelse også vekt på hensynet til masseforvaltning og at merverdiavgifts-systemet er basert på selvdeklarerer.

På den andre side talte angivelse av debitor, samt beløpets størrelse for at opplysningene kunne anses tilstrekkelige til at skattekontoret selv kunne ta opp avgiftsspørsmålet vedrørende tapsføringen dersom de ønsket det.

Sekretariatet bemerket at det med riktig og/eller fullstendige opplysninger ikke vil være krav om at skattepliktige i denne saken burde ha opplyst om at fordringen må anses å være konvertert eller lignende. Den skattepliktige skulle ha gitt opplysninger om forholdene i saken som har betydning for tapsføringen.

Sekretariatet kom etter en konkret vurdering, under tvil, til at opplysningene i merknaden måtte anses uriktige/ufullstendige.

Sekretariatet mente også at opplysningene i merknaden heller ikke kunne anses tilstrekkelige.¹⁴ Sekretariatet la i denne forbindelse vekt på at skattepliktige verken hadde opplyst om interessefellesskapet eller årsaken til tapsføringen.

Sekretariatet kom til at også de øvrige vilkårene for tilleggsskatt var oppfylt med klar sannsynlighetsovervekt og at det ikke forelå unnskyldelege forhold.

Skatteklagenemndas syn

Saken ble behandlet i stor avdeling etter dissens vedrørende spørsmålet om tilleggsskatt i alminnelig avdeling. Nemnda sluttet seg til sekretariatets innstilling.

Tap på krav og merknad i mva-melding – sak 2¹⁵

I den andre saken hadde skattepliktige inngitt merknad i mva-meldingen om at det var foretatt tapsføring, hvilke fakturaer tapsføringen gjaldt, samt grunnlaget for at fordringene ble ansett tapt. Det var ikke opplyst om interessefellesskap mellom kreditor og debitor eller hvilke tiltak kreditor eventuelt hadde iverksatt for å inndrive fordringen.

Saksforhold

Virksomheten leverte i mai 2017 mva-melding for 2. termin 2017 som viste avgift til gode.

Skattepliktige hadde inngitt merknad i mva-oppgaven. Det var opplyst om at det var foretatt tapsføring, hvilke fakturaer tapsføringen gjaldt, samt grunnlaget for at fordringene ble ansett tapt.

Av innsendt dokumentasjon fremgikk det at skattepliktige hadde et utestående krav mot debitor på til sammen kr 2 774 211. Debitor var tatt under konkursbehandling og sum krav utgjorde kr 4 545 977. Det fremgikk videre at kreditorene hadde akseptert å motta 25 % av sitt utestående, noe som innebar at debitor ble reddet fra konkurs. Skattepliktige hadde på denne bakgrunn tapsført 75 % av sitt utestående.

Tapsføringen gjaldt to fakturaer utstedt i januar 2016 som refererte seg til et betydelig antall arbeidstimer levert i 2015.

¹² Borgarting lagmannsretts dom av 16. november 2016 – inntatt i Utrv-2016-1987.

¹³ Rt-1997-1430 (Elf).

¹⁴ Rt-1992-1588 («Loffland-standard»).

¹⁵ NS 155/2020.

I denne saken eide én person 100 % av kreditorselskapet og direkte eller indirekte 57,6 % av debitorselskapet. Samme person var daglig leder og styreleder i både kreditor- og debitorselskapet.

Sekretariatets vurdering

Fastsetting av merverdiavgift

Sekretariatet kom også i denne saken til at vilkåret «utestående fordring» i merverdiavgiftsloven § 4–7 første ledd ikke var oppfylt.

Fordringen ble dermed ansett å ha skiftet karakter til finansieringsbistand eller annet tilgodehavende som ikke gir rett til tapsføring av utgående merverdiavgift.

Sekretariatet viste som i saken ovenfor til Lønningshaugen og la særlig vekt på interessefellesskapet mellom kreditor og debitor, at kreditor hadde særbehandlet debitor i forhold til øvrige debitorer og at kreditors handlemåte ikke kunne forsvares ut fra et forretningsmessig synspunkt ut fra kreditors interesser alene.

I denne saken kom sekretariatet til at det var utvilsomt at kreditor og debitor hadde sammenfallende eierinteresser da en person eide 100 % av kreditorselskapet og direkte eller indirekte eide 57,6 % av debitorselskapet. Sekretariatet la derfor til grunn at det forelå et sterkt interessefellesskap i denne saken.

Begge selskapene har hatt samme daglige leder og styreleder. Kreditorselskapet har dermed hatt full innsikt i debitorselskapets drift og økonomiske situasjon. Dette talte for at leverandørgjelden var omdannet.¹⁶

I denne saken gjaldt tapsføringen to fakturaer, utstedt i januar 2016, som gjaldt et betydelig antall arbeidstimer levert fra skattepliktige i 2015.

Kreditor hadde ikke fakturert løpende i tråd med levering av tjenestene, jf. bokføringsforskriften delkapittel 5–2,

og det ble heller ikke krevd kontant betaling eller sikkerhet for fremtidige leveranser. Fordringene hadde ikke blitt fulgt opp med ordinære inndrivelsestiltak. Til tross for at hele 92 % av kravene mot debitor var fra daglig leder/styreleders selskaper, var det kun én annen statlig kreditor som har foretatt ordinære tiltak for å kreve inn sitt utestående.

Debitors årsregnskap for 2015 viste et negativt driftsresultat på kr 3 330 497 og en negativ egenkapital på kr 3 654 526. Årsregnskapet for 2016 viste et negativt driftsresultat med kr 3 351 321 og en negativ egenkapital på kr 6 856 274.

Sekretariatet fant at et uavhengig selskap, med tilsvarende kjennskap til tidligere mislighold og den økonomiske situasjonen i debitor, ikke ville ha levert tjenester i et slikt omfang uten kontant betaling eller sikkerhet for kravene, men fakturert i tråd med løpende levering, og iverksatt ordinære inndrivelsestiltak ved manglende betaling.

Etter en helhetsvurdering kom sekretariatet til at skattepliktige ikke hadde opptrådt slik en uavhengig kreditor ville ha gjort for å ivareta sitt tilgodehavende og at dette ikke var begrunnet i skattepliktiges egne forretningsmessige interesser, men ut fra debitorselskapets interesser alene.

Sekretariatet konkluderte derfor med at skattepliktiges utestående fordringer mot debitor ikke kunne anses som ordinære kundefordringer som kan tapsføres etter merverdiavgiftsloven § 4–7 første ledd.

Tilleggsskatt

Sekretariatet var av den oppfatning at merknaden i denne saken er ufullstendig i forhold til hva en objektiv fremstilling av faktum burde være. Det fremgikk blant annet ingen opplysninger om interessefellesskapet, eller hva kreditor hadde foretatt seg av aktivitet overfor debitor for å inndrive kravet. Når disse opplysningene uteble, mente sekretariatet at det bidro til å gi et

mangelfullt/villedende bilde av tapsføringen sett i forhold til de reelle forholdene i saken.¹⁷

Sekretariatet la i denne forbindelse også vekt på hensynet til masseforvaltning og at merverdiavgiftssystemet er basert på selvdeklarerer.

Sekretariatet bemerket at det med riktige og/eller fullstendige opplysninger ikke vil være krav om at skattepliktige i denne saken burde opplyst om at fordringen måtte anses konvertert eller lignende. Den skattepliktige skal gi opplysninger om forholdene i saken som har betydning for tapsføringen.

Etter en konkret vurdering kom sekretariatet, under tvil, til at opplysningene i merknaden måtte anses uriktige/ufullstendige. Sekretariatet mente også at opplysningene i merknaden heller ikke kunne anses tilstrekkelige.¹⁸ Sekretariatet vektla i denne sammenhengen at skattepliktige ikke hadde opplyst noe om interessefellesskapet eller hva kreditor hadde foretatt seg av aktivitet for å inndrive fordringene.

På denne bakgrunn mente sekretariatet at skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysning. Sekretariatet var derfor enig med skattekontoret om at det forelå klar sannsynlighetsovervekt for at skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i mva-meldingen for 2. termin 2017.

Sekretariatet kom til at også de øvrige vilkårene for tilleggsskatt var oppfylt med klar sannsynlighetsovervekt og at det ikke forelå unnskyldelige forhold.

Skatteklagenemndas syn

Saken ble behandlet i stor avdeling etter dissens vedrørende spørsmålet om tilleggsskatt i alminnelig avdeling. Nemnda delte seg i et flertall og et mindretall (4–1). Flertallet sluttet seg til sekretariatets innstilling.

¹⁶ Lønningshaugen og Borgarting lagmannsretts dom av 16. november 2016 (Prosjektkonsulent).

¹⁷ Rt-1997-1430 (Elf).

¹⁸ Rt-1992-1588 («Loffland-standard»).