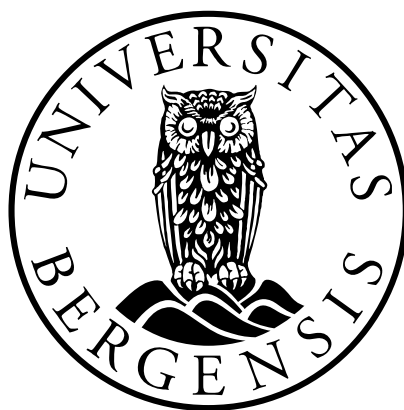


Tapsføring av fordringer etter merverdiavgiftsloven § 4-7

*Med hovedfokus på tilfellene hvor det er
interessefellesskap mellom kreditor og debitor*

Kandidatnummer: 195

Antall ord: 14372



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

01.06.2018

Innholdsfortegnelse

1. Innledning.....	1
1.1 Problemstilling og aktualitet.....	1
1.2 Rettskildebildet.....	4
1.3 Oppgavens struktur.....	5
2. Hensyn.....	6
2.1 Selger som inkassator av merverdiavgift på vegne av staten	6
2.2 Hensynet til å sikre statens proveny	7
2.3 Misbruksfaren.....	8
3. Vilkårene for tapsføring etter merverdiavgiftsloven § 4-7 første ledd.....	9
3.1 Generelt om vilkårene	9
3.2 Beregnet utgående merverdiavgift.....	10
3.3 Fordring	11
3.3.1 Ettergivelse og omdannelse	11
3.3.2 Når kan en kundefordring anses omdannet til lån, finansieringsbistand eller annen form for tilgodehavende?.....	12
3.4 Betalingsevne.....	20
3.5 Endelig konstatert tapt	21
3.5.1 Generelt om uerholdelighetsvurderingen.....	21
3.5.2 Momentet om innfordringsaktivitet	22
3.5.3 Momentet om debtors økonomiske stilling	24
3.5.4 Øvrige kreditorer og deres prioritet	25
4. Ulike former for interessefellesskap.....	25
4.1 Generelt om interessefellesskap	25
4.2 Eierinteresser i kreditor- og debtorselskapet	26
4.2.1 Generelt om eierinteressenes betydning for misbruksfaren.....	26
4.2.2 Fordeling av eierinteresser	27
4.2.3 Nyansering av eierinteressenes betydning	28
4.3 Sentrale roller i kreditor- og debtorselskapet	28
4.4 Slektskap m.v.....	29
4.5 Underliggende avtaler og låneforhold	29
4.6 Kombinasjon av ulike forhold som grunnlag for interessefellesskap.....	30
5. Interessefellesskap som moment eller vilkår?.....	31

5.1	Legalitetsprinsippet som skranke ved fortolkningen av merverdiavgiftsloven § 4-7	31
5.2	Behandlingen av interessefellesskap i rettspraksis	33
5.3	Behandlingen av interessefellesskap i skatteloven § 6-2 andre ledd.....	36
5.4	Behandlingen av interessefellesskap i merverdiavgiftsloven § 4-4 og skatteloven § 13-1	38
5.5	Interessefellesskap som moment i den samlede vurderingen av «fordring» og «endelig konstatert tapt» etter merverdiavgiftsloven § 4-7	40
6.	Skillet mellom taps- og fordringsvurderingen.....	41
6.1	Generelt om skillet mellom taps- og fordringsvurderingen.....	41
6.2	Skillet mellom taps- og fordringsvurderingen i praksis	43
6.3	Vøringfoss Hotell	43
6.4	Auglendsdalen Eiendom.....	44
6.5	Activ Eiendom.....	45
7.	Avsluttende betraktninger.....	46
	Kildehenvisning	49

1. Innledning

1.1 Problemstilling og aktualitet

Oppgavens tema er på hvilke vilkår kreditor kan tapsføre fordringer etter merverdiavgiftsloven, herunder betydningen av interessefellesskap mellom kreditor og debitor.

I oppgaven tillegges begrepene "nærstående" og "interessefellesskap" innholdsmessig samme betydning. Videre vil begrepsbruken veksle mellom «selger» og «kreditor», og «kjøper» og «debitor».

Kreditors adgang til å kreve tapsføre fordringer er lovfestet ved lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven – mval.) § 4-7. Bestemmelsen lyder:

- (1) Beregningsgrunnlaget kan korrigeres dersom en utestående fordring som det tidligere er beregnet utgående merverdiavgift av, på grunn av skyldnerens manglende betalingsevne anses endelig konstatert tapt.
- (2) Beregningsgrunnlaget skal korrigeres dersom kjøpet eller salget blir hevet.
- (3) Departementet kan gi forskrift om når en utestående fordring kan anses som endelig konstatert tapt.

Vilkåret om at fordringen må være «endelig konstatert tapt» utfylles av forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften - fmval.) § 4-7-1. Forskriften lyder:

- (1) En utestående fordring anses endelig tapt dersom
 - a. foretatt tvangsinndrivning eller inkasso har vært forgiveves,
 - b. fordringen er en kundefordring som ikke er innfridd seks måneder etter forfall, til tross for minst tre purringskrav med normale purringsintervaller og slik aktivitet fra kreditors side som forholdene tilsier,
 - c. offentlig gjeldsmegling, konkurs-, likvidasjons- eller avviklingsbehandling i skyldnerens bo gjør det klart at bomidlene ikke gir eller vil gi fordringen dekning, eller

- d. fordringen ellers ut fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig
- (2) En fordring anses likevel ikke tapt i den utstrekning den er tilstrekkelig sikret ved pant, kausjon e.l.

Selger plikter å svare merverdiavgift til staten når varen eller tjenesten er levert, uavhengig av om han mottar betaling fra kjøperen.¹ At fordringen ikke innfris som avtalt er i utgangspunktet ikke tilstrekkelig for at selger kan korrigere beregningsgrunnlaget.

Først når en «fordring» som det tidligere er «beregnet utgående merverdiavgift» av, regnes som «endelig konstatert tapt» på grunn av kjøperens «manglende betalingsevne», kan selger tapsføre kravet etter mval. § 4-7. I denne oppgaven vil innholdet i disse vilkårene bli drøftet nærmere. Merverdiavgiftsloven § 4-7 andre ledd om heving faller utenfor oppgavens kjerne, og behandles ikke.

Verken lovtekst eller forskrift legger etter sin ordlyd opp til en vurdering av interessefellesskap mellom kreditor og debitor, og det er videre lite teori som berører problemstillingen. Forarbeidene til merverdiavgiftsloven omtaler heller ikke nærstående tilfellene, i tilknytning til mval. § 4-7. Praxis viser likevel at interessefellesskap får betydning for rekkevidden av mval. § 4-7. Oppgaven vil derfor ta for seg når og hvordan interessefellesskap innvirker på kreditors adgang til tapsføring.

Et interessefellesskap kan foreligge dersom kreditor har eierandeler i debitorselskapet, eller dersom debitor har eierandeler i kreditorselskapet. Videre kan interessefellesskap også omfatte tilfellene der en person eller et selskap har eierandeler i både kreditor- og debitorselskapet, eller der en person innehar sentrale roller i selskapene. Slike roller kan eksempelvis være styreverv eller daglig leder.

Ved interessefellesskap vil de økonomiske interessene til kreditor og debitor ofte være sammenfallende, og kreditor vil derfor ha mindre insentiv til å kreve fordringen innfridd. Dette vil typisk gjelde dersom selskapene inngår i samme konsern.

¹ Se mval. § 3-1 første ledd, jf. § 1-3 første ledd bokstav a)

I konsernforhold vil konsernets økonomiske tap som sådan begrenses, fordi kostpris vil flyttes til en annen del av konsernet. På denne bakgrunn har kreditor en større interesse i å unnlate innfordring av kravet.

Til sammenligning vil en kreditor som handler med en uavhengig part lide et tap dersom fordringen ikke innfris. Uavhengige kreditorer vil derfor ha en større interesse i å sikre dekning for sitt krav. Ettersom interessefellesskap kan svekke kreditors interesse i å sikre dekning for sitt krav, er nærstående tilfellene en særlig viktig problemstilling ved tolkningen av § 4-7.

En vid adgang til å tapsføre et krav i nærstående tilfellene kan påføre staten et stort proveny tap. Proveny tapet er en konsekvens av at kreditor og debitor kan få fradrag for inngående merverdiavgift, samtidig som kreditor kan tapsføre tidligere beregnet utgående merverdiavgift.² Videre foretas det ikke et etteroppgjør som korrigerer debtors fradrag, selv om denne ikke betaler.

Interessefellesskap blir først og fremst aktuelt ved behandlingen av vilkårene «fordring» og «endelig konstatert tapt». Vilårene «beregnet utgående merverdiavgift» og «manglende betalingsevne» vil derfor ikke behandles like grundig. Det vil likevel bli redegjort kort for disse vilårene, da en slik gjennomgang er en forutsetning for forståelsen av fordringsvilåret og tapsvilåret.

I praksis har interessefellesskap mellom kreditor og debitor blitt vektlagt ved vurderingen av hvorvidt det foreligger en «fordring» eller om denne må anses som konvertert til finansieringsbistand, eller annen form for tilgodehavende.³

Videre vektlegges interessefellesskap ved vurderingen av vilåret «endelig konstatert tapt». I forbindelse med tapsvilåret vil alternativet i fmval. § 4-7-1 første ledd bokstav d) om uerholdelighet bli behandlet, fordi problemstillingen rundt interessefellesskap ofte kommer på spissen ved uerholdelighetsvurderingen. Forskriftens øvrige alternativer vil ikke behandles i oppgaven.

² Se mval. § 8-1 cf. § 4-7

³ Se Rt. 2015 s. 168 avsnitt 48

Interessefellesskapets betydning for taps- og fordringsvurderingen er av særlig betydning, fordi det innvirker på statens provenytab.

1.2 Rettskildebildet

Den tidligere merverdiavgiftsloven av 1969⁴ hadde ingen tilsvarende bestemmelse om tap på utestående fordringer, som nåværende mval. § 4-7. Tap på utestående fordringer ved avgiftspliktig omsetning kunne imidlertid tapsføres etter Skattedirektoratets forskrift om regnskapsplikt og bokføring for næringsdrivende⁵ § 13. Forskriften forutsatte at tap på utestående fordringer kunne avskrives, i den grad det var tale om «tap på utestående fordringer som tidligere er avgiftsberegnet».

Merverdiavgiftsloven av 2009 § 4-7 første ledd om tapsføring av utestående fordringer er en kodifisering av tidligere rett.⁶ Tidligere praksis tilknyttet tap på fordringer er fortsatt relevant.

Tapsføring etter mval. § 4-7 er et stadig tilbakevendende tema i praksis. Dette synliggjøres særlig ved den mangfoldige nemnds- og forvaltningspraksisen tilknyttet bestemmelsen. Likevel har Høyesterett kun avsagt én dom om tap på fordringer etter mval. § 4-7. Dommen er inntatt i Rt. 2015 s. 168 (Lønningshaugen).

Når det gjelder vektleggingen av interessefellesskap mellom kreditor og debitor, er det på det rene at interessefellesskapet innebærer en begrensning av kreditors adgang til å kreve korrigerende av beregningsgrunnlaget. Begrensningen har støtte i fast og langvarig ligningspraksis, samt rettspraksis.⁷

⁴ Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

⁵ Forskrift 20. august 1969 nr. 1 om regnskapsplikt og bokføring for næringsdrivende som går inn under bestemmelsene i merverdiavgiftsloven

⁶ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 59

⁷ Zimmer (2014) s. 55: «Vekten av ligningspraksis vil avhenge av dens varighet, frekvens (hvor ofte tilfellet har forekommet) og dens konsistens (om og i hvilken utstrekning andre løsninger har vært lagt til grunn).»

Ved behandlingen av interessefellesskap i forbindelse med mval. § 4-7, vil det være interessant å se hen til parallellbestemmelsen i skatteloven⁸ (sktl.) § 6-2 andre ledd. Det vil også være aktuelt å undersøke behandlingen av interessefellesskap som lovfestet vilkår i mval. § 4-4 og sktl. § 13-1. Dette er imidlertid omfattende problemstillinger, og av hensyn til ordgrensen vil ikke disse bestemmelsene behandles inngående.

1.3 Oppgavens struktur

Først vil jeg redegjøre for merverdiavgiftslovens system og de hensyn som gjør seg gjeldende ved vurdering av tapsføringadgangen etter mval. § 4-7 (punkt 2). Denne delen av oppgaven vil danne grunnlaget for den videre fremstillingen. Oppgavens punkt 3 omhandler vilkårene for tapsføring etter mval. § 4-7.

I punkt 4 og 5 søker jeg å kartlegge nærmere hvilke forhold som kan utgjøre et interessefellesskap, og hvordan interessefellesskapet påvirker fortolkningen av vilkårene «fordring» og «endelig konstatert tapt» i mval. § 4-7.

Som fremstillingen vil vise, kan det se ut til at domstolene og Skatteklagenemnda i noen tilfeller trår feil ved behandlingen av saker tilknyttet tap på fordringer etter mval. § 4-7. Det vil redegjøres for domstolenes behandling og eventuell sammenblanding av vilkårene i praksis, i oppgavens punkt 6. Avslutningsvis vil jeg gjøre noen betraktninger rundt interessefellesskap og misbruksfaren (punkt 7).

⁸ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

2. Hensyn

2.1 Selger som inkassator av merverdiavgift på vegne av staten

Ved spørsmål om når kreditor kan tapsføre et krav etter mval. § 4-7 vil to motstridende standpunkt alltid gjøre seg gjeldende. På den ene siden tilsier hensynet til å sikre statens proveny en snever praktisering av regelen. På den andre siden tilsier selgers rolle som inkassator på vegne av staten en vid praktisering av regelen.

Ved omsetning av en vare eller tjeneste plikter selger å beregne og innberette utgående merverdiavgift til staten.⁹ Videre får selger et krav mot kjøper for vederlaget inklusive merverdiavgift. På denne måten fungerer selger som en inkassator av merverdiavgift på vegne av staten.¹⁰ Dersom kjøper ikke betaler for seg får selger et tap, delvis i form av kostpris og tapt fortjeneste, og delvis fordi selger har innberettet utgående avgift uten å få dekning fra kjøper. Deler av selgers tap er derfor et resultat av selgers inkassatorrolle.

Ettersom selger krever inn merverdiavgift på vegne av staten, kan det i mange tilfeller virke urimelig å la selger bære tapet hva gjelder merverdiavgiften. Selger kan imidlertid kreve korrigerende av beregningsgrunnlaget ved tap på utestående fordringer på nærmere vilkår, jf. mval. § 4-7. Da selgers funksjon som inkassator er en rolle som staten har pålagt denne, vil det som utgangspunkt være rimelig at staten skal bære risikoen for den delen av tapet som utgjør merverdiavgift.

Selgers inkassatorrolle gjør seg også gjeldende ved interessefelleskap mellom kreditor og debitor. Likevel vil det være større fare for misbruk av tapsføringsregelen dersom kreditor og debitor er nærstående. Misbruksfaren er et resultat av at kreditor kan ha en interesse i å styrke debitorselskapets økonomi, og av den grunn ikke behandler debitoren på samme måte som en uavhengig kreditor ville gjort. Hensynet til å sikre statens proveny slår sterkere inn i disse tilfellene, hvilket svekker vekten av selgers rolle som inkassator av merverdiavgift på vegne av

⁹ Beregningsplikten følger av mval. § 3-1 første ledd, og innberetningsplikten følger av lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) § 8-3 første ledd bokstav a)

¹⁰ Prop.1 LS (2010-2011) s. 217: «Registrerte avgiftssubjekter oppkrever merverdiavgiften på vegne av staten»

staten. Det må derfor tydelig fremgå av kreditors handlemåte at denne har opptrådt på samme måte som en uavhengig kreditor ville gjort med hensyn til behandlingen av kravet, dersom staten skal bære tapet for debtors manglende dekning av kravet.

2.2 Hensynet til å sikre statens proveny

Finansiering av offentlig forbruk er et grunnleggende hensyn i merverdiavgiftsretten.¹¹ Merverdiavgiftsloven legger opp til et system med avgiftsmessig nøytralitet og symmetri ved omsetning mellom registrerte næringsdrivende. Selger plikter å innberette utgående merverdiavgift til staten ved omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester. Kjøper kan videre kreve fradrag for inngående merverdiavgift, dersom anskaffelsen er til bruk i den registrerte virksomheten.¹² Først ved omsetning til kjøper uten fradragsrett får staten inntekter i form av merverdiavgift.

Staten påføres et provenytap dersom selger kan tapsføre den tidligere beregnede utgående merverdiavgiften etter mval. § 4-7, ettersom kjøper har sin fradragsrett i behold. Dette innebærer et brudd på merverdiavgiftssystemet som avgiftsmessig nøytralt og symmetrisk frem til siste ledd i omsetningskjeden.

Også dersom om selger vurderes isolert, vil ordningen med tapsføring etter mval. § 4-7 innebære et unntak fra symmetrien. Selger, som i utgangspunktet skal ha fradrag for inngående merverdiavgift, og er ansvarlig for utgående merverdiavgift, får korrigert den tidligere beregnede utgående merverdiavgiften. Provenyhensynet tilsier at kreditor må ha en begrenset adgang til å tapsføre fordringer, særlig i nærstående tilfellene, da de økonomiske interessene ofte vil være sammenfallende.

Selgers rolle som inkassator av merverdiavgift på vegne av staten, og hensynet til å unngå provenytap for staten, må veies opp mot hverandre ved den nærmere vurderingen av hvorvidt kreditor kan tapsføre et krav etter mval. § 4-7. I den forbindelse har Høyesterett uttalt at statens tap ved tilbakeføring av tidligere innberettet merverdiavgift «er ansett å være et nødvendig

¹¹ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 337: «Merverdiavgiften er hovedsaklig begrunnet ut fra behovet for å finansiere offentlig forbruk, investeringer og overføringer.»

¹² Se mval. § 8-1

element i det system som er valgt, men statens tapseksponeering tilsier at det søkes etablert en rimelig ramme for ordningen.»¹³

2.3 Misbruksfaren

Rekkevidden av mval. § 4-7 må vurderes i lys av misbruksfaren, fordi kreditor og debtors økonomiske interesser ofte vil være sammenfallende ved interessefellesskap.

Misbruksfaren anses særlig stor dersom kreditorselskapet og debtorselskapet inngår i samme konsern, fordi kostpris ikke utgjør et tap for konsernet som helhet, men flyttes til en annen del av konsernet. Fordringen kan derfor inngå som et driftstilskudd i debtorselskapet, samtidig som konsernet som helhet ikke lider tap. Driftstilskuddene finansieres av staten gjennom fradragene.

Samlet sett får konsernet fradrag for merverdiavgiften to ganger; først i debtorselskapet og deretter i kreditorselskapet. Dersom en vare koster 125.000 kr inklusive merverdiavgift, og merverdiavgiften utgjør 25.000 kr, vil konsernet samlet sett få tilbakebetalt 50.000 kr av staten. Konsernet, ved kreditorselskapet, får med andre ord ikke bare korrigert de 25.000 kr som tidligere ble beregnet som utgående merverdiavgift, men som aldri ble dekket av debitor. Konsernet, ved debtorselskapet, får i tillegg fradrag for ytterligere 25.000 kr i forbindelse med omsetningen. Fradragreglene innebærer altså at staten dekker tap som overstiger den utgående merverdiavgiften, for konsernet som helhet.

Også utover konserntilfellene kan kreditor ha en interesse i debtorselskapets videre drift, som kan påvirke kreditors behandling av kravet og representere en fare for utnyttelse av merverdiavgiftssystemet.

Til sammenligning vil en uavhengig kreditor lide tap i form av tapt kostpris og tapt fortjeneste dersom fordringen ikke innfris, og har derfor større interesse i å sikre dekning for sitt krav.

¹³ Rt. 2015 s. 168 avsnitt 44

Dersom nærstående tilfellene vurderes på samme måte som uavhengige parter med hensyn til tapsføring etter mval. § 4-7, vil dette kunne innebære et konkurransefortrinn fremfor selgere som handler med uavhengige kjøpere.

En rimelig ramme for statens tapseksposering må søkes i lys av hensynet til å sikre statens proveny og begrense mulighetene for avgiftsmotiverte tilpasninger.¹⁴ Muligheten for å utnytte merverdiavgiftssystemet til å finansiere driftstilskudd i et annet selskap tilsier en mer begrenset tapsføringsadgang for kreditor, særlig dersom debitor og kreditor er nærstående parter. En strengere praktisering av mval. § 4-7 ved interessefellesskap vil oppfordre kreditor til å opptre som en uavhengig part, og sikre notoritet for kreditorrollen.

Merverdiavgiftsloven § 4-7 må tolkes i lys av misbruksfaren, provenyhensynet og rimelighetsbetraktninger. I praksis blir dette gjort ved vurderingen av om fordringen har blitt omdannet til finansieringsbistand, eller hvorvidt kravet er reelt uerholdelig.

3. Vilåårene for tapsføring etter merverdiavgiftsloven § 4-7 første ledd

3.1 Generelt om vilåårene

Jeg vil inndele mval. § 4-7 i fire vilåår, der beregningsgrunnlaget kan korrigeres dersom en utestående «fordring» som det tidligere er «beregnet utgående merverdiavgift» av, på grunn av «skyldnerens manglende betalingsevne» anses «endelig konstatert tapt». Vilåårene er kumulative og må leses i sammenheng. Flere av vilåårene overlapper. Særlig overlapper tapsvilååret og vilååret om manglende betalingsevne, i den forstand at hvis man besvarer det ene vilååret, besvarer man ofte det andre vilååret. Det samme gjelder vilååret «fordring» og «beregnet utgående merverdiavgift».

¹⁴ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 337: I utformingen av merverdiavgiftsloven bør det legges vekt på «å bidra til sikre og stabile inntekter» og «å bidra til minimale muligheter for avgiftsunndragelser og utilsiktede avgiftsmotiverte tilpasninger»

Samtlige vilkår må være oppfylt på tidspunktet for tapsføring av fordringen, det vil si datoen for innsending av mva-meldingen.

Inndeling av mval. § 4-7 i fire vilkår vil i større grad ivareta de ulike aspektene ved vurderingen av når det er rimelig at staten bærer tapet for debtors manglende betaling. I tillegg til at man sikrer at lovens vilkår for tapsføring er til stede, vil en slik inndeling også være den mest pedagogiske tilnærmingen. Det synes også å være denne tilnærmingen som er mest utbredt i praksis.

Jeg i det påfølgende redegjøre for innholdet i vilkårene for tapsføring.

3.2 Beregnet utgående merverdiavgift

Korrigerende av beregningsgrunnlaget er betinget av at det «tidligere er beregnet utgående merverdiavgift» av fordringen, jf. mval. § 4-7. Kreditor vil ikke fungere som inkassator av merverdiavgift på vegne av staten dersom det ikke tidligere har blitt beregnet merverdiavgift av fordringen. Begrunnelsen for tapsføringsregelen faller derfor bort.

Utgående merverdiavgift beregnes i utgangspunktet ved omsetning alle varer og tjenester, jf. mval. § 3-1. Det er likevel en rekke unntak i mval. §§ 3-2 til 3-20. Et viktig unntak er finansielle tjenester, herunder lånetjenester, jf. mval. § 3-6 første ledd bokstav b). Videre fritas en rekke varer og tjenester for merverdiavgift i merverdiavgiftslovens sjette kapittel.

Ved omsetning av varer og tjenester som er unntatt eller fritatt fra merverdiavgiftsloven blir det ikke «beregnet utgående merverdiavgift» etter mval. § 4-7. Bestemmelsens ordlyd trekker klart i retning av at fordringer tilknyttet omsetning av unntatte og fritatte varer og tjenester ikke kan tapsføres.¹⁵

Avskåret tapsføringadgang ved omsetning av fritatte og unntatte varer og tjenester støttes av hensynet til statens proveny. Provenyhensynet tilsier at det ikke er rimelig å korrigere

¹⁵ Utleie av fast eiendom er som eksempel i utgangspunktet unntatt fra merverdiavgiftsloven etter mval. § 3-11 første ledd. For utleietjenester er det imidlertid verdt å merke seg adgangen til frivillig registrering etter mval. § 2-3. Frivillig registrering innebærer at det blir «beregnet utgående merverdiavgift» ved omsetningen etter mval. § 4-7.

beregningsgrunnlaget i forbindelse med en omsetning som det aldri ble beregnet merverdiavgift av.

Fordringen må altså knytte seg til omsetning av en avgiftspliktig vare eller tjeneste, for at den skal kunne tapsføres etter mval. § 4-7.

3.3 Fordring

3.3.1 Ettergivelse og omdannelse

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

Ordlyden av «utestående fordring» forutsetter at fordringen fortsatt eksisterer. Dersom fordringen ettergis, vil fordringen opphøre å eksistere, og fordringsvilkåret vil ikke lenger være oppfylt. Avskåret adgang til tapsføring ved ettergivelse av fordringen har bred støtte i underrettspraksis.¹⁶

Dersom kreditor eksplisitt har ettergitt kravet, eller dersom det fremstår som åpenbart at fordringen er ettergitt, vil det ikke være en «fordring» å korrigere beregningsgrunnlaget av, jf. mval. § 4-7 første ledd.

I praksis og i teori er det videre lagt til grunn at beregningsgrunnlaget ikke kan korrigeres dersom den avgiftspliktige fordringen, etter en samlet vurdering, må anses omdannet til finansieringsbistand, lån eller annen form for tilgodehavende.¹⁷ Fordi finansieringstjenester er

¹⁶ Se bl.a. TSTAV-2015-107126: «Det følger klart av rettspraksis at dersom en utestående fordring ettergis eller konverteres til finansieringsbistand, så vil det ikke være grunnlag for å korrigere etter reglene i merverdiavgiftsloven § 4-7.»

¹⁷ Rt. 2015 s. 168 avsnitt 48: «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. [...] 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.»

unntatt fra merverdiavgiftsloven, vil det ikke være en avgiftspliktig vare eller tjeneste å korrigere beregningsgrunnlaget av ved slik omdannelse.

Rent teknisk vil et omdannelsetilfelle innebære to disposisjoner; først en ettergivelse av fordringen, og deretter stiftelse av et låneforhold. Det sentrale leddet ved omdannelsesvurderingen er ettergivelsen, da det er denne disposisjonen som avskjærer kreditors tapsføringsadgang etter mval. § 4-7.

3.3.2 Når kan en kundefordring anses omdannet til lån, finansieringsbistand eller annen form for tilgodehavende?

3.3.2.1 Generelt om omdannelsesvurderingen

Fordringsvilkåret ble behandlet av Høyesterett i Lønningshaugen. Saken gjaldt misligholdt leiebetalning over halvannet år. Like etter leieforholdets opphør gikk leietakerselskapene konkurs, og utleieselskapet krevde korrigerende av avgiftsgrunnlaget. Staten, ved Skatt vest, anførte at den utgående merverdiavgiften ikke kunne tilbakeføres, fordi husleiekravene måtte anses som konvertert til finansiell bistand.

A hadde mellom 25 og 36,7 prosent indirekte eierskap i kreditorselskapet og 91 prosent indirekte eierinteresser i debitorselskapene, i leieperioden. I tillegg hadde A rolle som styreformann i debitorselskapene, styreformann/styremedlem i kreditorselskapet, og daglig leder i kreditorselskapets morselskap.

Høyesterett tiltrådte tidligere underrettspraksis og påpekte to sentrale momenter for den samlede vurderingen; kreditors særbehandling av én debitor i forhold til øvrige debitorer, og eventuell forretningsmessig begrunnet handlemåte.¹⁸

Innholdet i omdannelsesvurderingen er ytterligere utdypet i underrettspraksis og nemndspraksis. Det foretas en konkret helhetsvurdering, der debitors økonomiske stilling, fordringens størrelse, misligholdets varighet, inndrivelsesforsøk, misligholdsbeføyelser, forholdet mellom kreditor og debitor, andre kreditorer og deres prioritet og situasjonen for øvrig

¹⁸ Rt. 2015 s. 168 avsnitt 50

er momenter av betydning.¹⁹ Samtlige momenter kan synliggjøre en særbehandling av debitoren, og forretningsmessig begrunnelse.

De nærmere formene for særbehandling, samt vurderingen av forretningsmessig begrunnet handlemåte, vil behandles i det følgende. Momentene vil behandles hver for seg så langt det lar seg gjøre, men virker sammen i den konkrete vurderingen.

3.3.2.2 Momentet om forholdet mellom kreditor og debitor

Tapsføringsregelen i mval. § 4-7 innebærer en fare for at merverdiavgiften benyttes som driftstilskudd i debitorselskapet. Misbruksfaren aktualiseres når kreditor, eller andre som har mulighet til å påvirke behandlingen av fordringen, har en personlig eller økonomisk interesse i debitorselskapets videre drift.

Fordi de økonomiske interessene er sammenfallende i nærstående tilfellene, vil det være en risiko for at kreditors behandling av kravet er begrunnet av interessefellesskapet, og ikke forretningsmessige avveininger. Det er derfor en fare for at kreditoren ikke opptrer som en uavhengig kreditor ville gjort i forbindelse med behandlingen av kravet.

Kreditors interesse i debitorselskapet, og muligheten til å påvirke behandlingen av fordringen, må sees i sammenheng med den handlemåten som faktisk er utvist. Det avgjørende, i forbindelse med omdannelsesvurderingen, er om interessefellesskapet må antas å ha påvirket kreditors behandling av fordringen.

I en rekke saker fra retts- og nemndspraksis har kreditors motiv om å styrke debitorselskapets finansielle stilling blitt fremhevet.²⁰ Dersom kreditors behandling av fordringen skyldes interessefellesskapet, og ikke forretningsmessige avveininger, tilsier hensynet til statens

¹⁹ Se bl.a. LA-2015-186489: I den konkrete vurderingen vektla lagmannsretten sammenfallende eierinteresser og styreleder, kreditors inndrivelsesforsøk og -muligheter, fordringens størrelse, misligholdets varighet, unnlatt iverksettelse av misligholdsbeføyelser, debtors økonomi og kreditors innsikt i denne, og debitorselskapets prioritering av øvrige kreditorer.

²⁰ Se bl.a. Rt. 2015 s. 168 avsnitt 43: «Tar kreditor sikte på å styrke debitorselskapets egenkapital, kan dette gjøres ved at selskapet tilføres kapital, som så anvendes til å betale det utestående krav. Tilbakeføring vil da vil da være utelukket, og den materielle løsning bør her være uavhengig av på hvilken måte refinansieringen gjennomføres.»

proveny at kreditor ikke kan kreve korrigerende av beregningsgrunnlaget etter mval. § 4-7. Eksempelvis kan en lempelig behandling av fordringen tilsi at kreditor har hatt som motiv å styrke debitorselskapets finansielle stilling. Kreditor vil i et slikt tilfelle ikke ha ivaretatt sin rolle som inkassator på vegne av staten, og er derfor selv nærmest til å bære risikoen for tapet. Heller ikke i uavhengige kundeforhold vil det være aktuelt å opprettholde statens tapseksponeering dersom kreditor må antas å ha handlet ut fra et motiv om å styrke debitorselskapets stilling.²¹

Fordi et sterkere interessefellesskap øker misbruksfaren, må provenyehensynet tillegges større vekt. Det må tydeligere fremgå at kreditors handlemåte baserer seg på forretningsmessige vurderinger, ettersom det er rollen som inkassator på vegne av staten som gjør det rimelig at staten bærer tapet.

Dersom kreditor klart har opptrådt på samme måte som en uavhengig kreditor ville forholdt seg, vil det virke urimelig å avskjære kreditors adgang til å kreve korrigerende av beregningsgrunnlaget. Dette gjelder uavhengig av styrken av interessefellesskapet.

3.3.2.3 Momentet om debtors økonomi

Levering av varer eller tjenester til en debitor med dårlig økonomi kan tilsi at det foreligger en særbehandling av debitoren, som kreditor selv må bære risikoen for. Kreditor påtar seg en risiko for ikke å få dekning for sitt krav ved å levere varer eller tjenester på kreditt til en debitor med svak økonomi. Dersom kreditor har eller burde ha slik kunnskap, men likevel fortsetter leveringen, taler det for at det ikke lenger foreligger en «fordring» etter mval. § 4-7.

Klare holdepunkter for økonomisk bedring i debitorselskapet kan imidlertid medføre at det er forretningsmessig forsvarlig å fortsette kundeforholdet med debitor. Særlig vil det være tilfellet

²¹ Rt. 2015 s. 168 avsnitt 50: «Det er ikke grunnlag for å begrense regelen om omklassifisering av fordringer til selskaper innen samme konsern eller selskaper som på annen måte har et interessefellesskap.»

dersom kreditor og debitor allerede har et langvarig kundeforhold.²² Den forretningsmessige begrunnelsen trekker i retning av at det foreligger en «fordring» etter mval. § 4-7.

Ved levering av varer eller tjenester til en debitor som driver med eiendomsutvikling kan det ofte kan være forretningsmessig velbegrunnet å utsette betalingen. I slike tilfeller ligger inntektene lenger fremme i tid, ved salg av eiendommen. Dersom debitor går konkurs, kan det forringe kreditors muligheter for å få dekket sitt krav. Debtors konkurs vil påvirke ferdigstillelse, og dermed eiendommens salgspris. Kreditors dekningsmuligheter vil forringes tilsvarende. Fortsatt levering, lang forfallstid, eller passivitet med hensyn til innfordring, kan derfor bedre kreditors muligheter for å få dekning for sitt krav.

Å initiere et kundeforhold med en debitor som har dårlig økonomi vil vanskeligere kunne aksepteres som forretningsmessig forsvarlig. Dette da det ikke er etablert eldre fordringer som det vil være aktuelt å sikre. Kreditor vil selv være nærmest til å bære risikoen ved å levere varer eller tjenester på kreditt.

Vage forhåpninger om økonomisk bedring i debitorselskapet vil trolig ikke være tilstrekkelig til å begrunne fortsatt levering. Dersom kreditor har en interesse i debitorselskapets videre drift, kan det foreligge en risiko for at kreditor fortsetter kundeforholdet, selv om det ikke vil være forretningsmessig forsvarlig. Dersom kreditor fortsetter et kundeforhold på grunn av slike vage forhåpninger, tilsier det at kreditor ikke har opptrådt som en uavhengig kreditor ville gjort, og at denne selv er nærmest til å bære tapet.

Vøringfoss Hotell²³ gjaldt tapsføring av et misligholdt leiekraft tilknyttet en hotelleiendom. Eneaksjonær i kreditorselskapet var også majoritetsaksjonær i debitorselskapet, med 67 prosent av aksjene. Videre var styreleder og daglig leder i kreditorselskapet også styremedlem i debitorselskapet. På bakgrunn av interessefelleskapet hadde kreditor, ved sitt morselskap og styreleder, en interesse i debitorselskapets videre drift. Det ville derfor være en fare for at

²² Se bl.a. dom fra Oslo Tingrett avsagt 30. april 2018 med saksnr. 17-048309TVI-OTIR/04 der kreditorselskapet gjorde gjeldende at fortsatt levering av tjenester, til tross for manglende betaling fra et debitorselskap i en vanskelig økonomisk situasjon, skyldtes at det ville øke muligheten for å dekning for eldre krav. Tingretten uttalte: «I utgangspunktet antar retten at også en relativt lang betalingsutsettelse kan forsvares forretningsmessig under en slik synsvinkel.» Retten fant det imidlertid ikke påvist at dette var hensikten med å unnlate å innfordring.

²³ THARD-2012-99062

kreditors behandling av fordringen var påvirket av interessefellesskapet, og ikke forretningsmessige vurderinger.

Kreditor vurderte det som realistisk at åpningen av Hardangerbroen ville redde debitorselskapet fra konkurs, fordi åpningen ville øke antall tilreisende. Retten fant at det ikke var tilstrekkelig bevist at det ville skje vesentlige endringer med driften av hotellet etter åpningen av Hardangerbroen. Etter en samlet vurdering hadde kreditorselskapet gått utover det som kunne aksepteres som rimelig for å kunne kreve etterberegning av inngående merverdiavgift.

3.3.2.4 Øvrige kreditorer og deres prioritet

I den grad kreditor aksepterer å stå tilbake for øvrige kreditorer, taler dette for at fordringen anses som ettergitt, eller konvertert til finansieringsbistand. Kreditors forringelse av sin prioritet taler for at det foreligger en særbehandling av den aktuelle debitoren som ikke er forretningsmessig begrunnet, og at det derfor ikke foreligger en «fordring» etter mval. § 4-7.

Det vil forringe den aktuelle kreditoren sine innfordringsmuligheter dersom debitor prioriterer øvrige kreditorer, samtidig som innfordringsmulighetene til de øvrige kreditorene bedres. Forutsetningen for at et fortsatt kundeforhold med en debitor som har dårlig økonomi vil kunne anses som forretningsmessig forsvarlig, er at kreditor sikrer dekning for sitt krav på samme måte som en uavhengig kreditor ville gjort. En uavhengig kreditor vil trolig ikke akseptere å stå tilbake for øvrige kreditorer. I Vøringfoss Hotell medførte betalingshenstanden at kreditorselskapet aksepterte debitorselskapets prioritering av andre kreditorer. Kreditorselskapet tok dermed en risiko for ikke å få oppgjør for husleien, hvilket resulterte i et større tap som selskapet selv var nærmest til å bære.

Dersom det ikke er øvrige kreditorer å sikre seg mot, vil det lettere fremstå som forretningsmessig forsvarlig å tillate lang forfallstid eller betalingshenstand. Dette var tilfellet i ProsjektKonsulent.²⁴

ProsjektKonsulent omhandlet en fordring tilknyttet prosjektledelse mot et idrettslag som skulle satse på seiling for kvinner nasjonalt og internasjonalt. Det ble utstedt fordringer med lang forfallstid, på to år, og det ble ikke gjort forsøk på tvangsinndrivelse. Fordringens art kunne

²⁴ LB-2015-185653

imidlertid legitimere en slik særbehandling av debitorselskapet når inntektene lå et stykke frem i tid, fordi handlemåten var forretningsmessig velbegrunnet. I ProsjektKonsulent var det ikke aktuelt å sikre seg mot andre kreditorer. Det må derfor lettere fremstå som forsvarlig å tillate lang forfallstid ettersom inntektene lå lenger fremme i tid.

3.3.2.5 Momentet om innfordringsaktivitet

Unnlatt innfordring kan indikere en særbehandling som ikke er forretningsmessig forsvarlig, og at det derfor ikke lenger foreligger en «fordring» etter mval. § 4-7. Dersom kreditor har tatt en risiko for ikke å få dekning for sitt krav, tilsier det at fordringen må anses som ettergitt eller omdannet til finansieringsbistand, fordi kreditor ikke har opptrådt som en uavhengig part.

Dersom kreditor jevnlig utsteder purringer eller foretar tvangsinnfordring kan det sikre notoritet for inkassatorrollen. Særlig ved interessefellesskap mellom kreditor og debitor, kan innfordringstiltak gi en indikasjon på hvorvidt kreditor har opptrådt som en uavhengig part ville gjort.

Hvor stor aktivitet som kreves for at notoriteten skal være sikret, vil avhenge av fordringens størrelse.²⁵ Bransjepraksis kan gi veiledning på hvor store fordringer en kreditor normalt vil akseptere. Det vil være naturlig å stille strengere krav til kreditors innfordringsaktivitet i forbindelse med en stor fordring sammenlignet med en fordring på et beskjedent beløp. Kreditor vil normalt utvise større innfordringsaktivitet ved større krav, fordi ressursene ved innfordringen vil da være forholdsmessig lavere, sammenlignet med små krav.

Interessefellesskap mellom kreditor og debitor kan gi kreditor kjennskap til debtors økonomi.

På den ene siden kan slik kunnskap innebære at kreditor vet at purringer ikke vil føre frem. Kunnskapen kan tale for at unnlattelse av å utstede purringer er velbegrunnet, fordi det er

²⁵ Se bl.a. LA-2015-186489: «Etter lagmannsrettens syn har det en klar formodning mot seg at en kreditor vil forholde seg passiv over så lang tid for et så stort krav dersom kreditor utelukkende har sine egne økonomiske interesser for øye.»

ressursbesparende. Unnlatt purring kan derfor ikke tale for konvertering i slike tilfeller, men det tilsier heller ikke at fordringsvilkåret er oppfylt.²⁶

På den andre siden kan kreditors kjennskap til debtors økonomi tilsa at kreditor må utvise høyere innfordringsaktivitet. Interesfefellesskapet kan medføre at kreditor har tydelige holdepunkter for at unnlatt tvangsinnfordring vil resultere i at fordringen ikke vil bli dekket i fremtiden. Kreditor har derfor en oppfordring til aktivt å sikre dekning for sitt krav.

3.3.2.6 Momentene om misligholdets varighet og misligholdsbeføyelser

Misligholdets varighet og misligholdsbeføyelser er ytterligere momenter som er relevante ved vurderingen av hvorvidt det foreligger en «fordring» etter mval. § 4-7. Dersom misligholdets varighet er lenger enn det som vanligvis aksepteres, vil det være et argument mot at kravet må anses som en «fordring» etter mval. § 4-7. Dette da avvik fra det som vanligvis aksepteres kan tilsa at kreditor ikke har opptrådt som en uavhengig part, og at kreditor har tatt en risiko som han selv er nærmest til å bære. På samme måte kan mangelen på misligholdsbeføyelser indikere at fordringen må anses omdannet til finansieringsbistand.

Hvor langt mislighold som må aksepteres vil avhenge av fordringens art, bransjepraksis, fordringens størrelse med videre. Som utgangspunkt vil mislighold av et stort krav over lang tid tilsa at fordringen må anses som ettergitt eller omdannet til finansieringsbistand. Dette henger sammen med at det har formodningen mot seg at en debitor som allerede har misligholdt et stort krav over lengre tid, vil komme til å innfri kravet i fremtiden. Til sammenligning vil utsiktene til fremtidig dekning være større dersom kravet er lite og misligholdet kortvarig. Dette tilsier at lenger mislighold, og større beløp vil tale for at det er mer sannsynlig at en uavhengig kreditor ville avsluttet kundeforholdet. Det må derfor trekkes en grense mot mislighold som er så vesentlige, med hensyn til beløp og varighet, at kreditor har et ansvar for å unngå at kravet vokser ytterligere. Det vil virke urimelig å la staten bære deler av tapet dersom kreditor fortsetter leveringen av varer og tjenester enda det fremstår som sannsynlig at debitor ikke vil

²⁶ LB-2015-185653: «ProsjektKonsulent sendte ikke purring. Dette kan i og for seg tale for at fordringene har blitt omdannet til langsiktig finansiering. På den annen side hadde ProsjektKonsulent gjennom Røbekk fullt innsyn i Norladies og visste at det ikke var midler i idrettslaget til å betale. Purringen ville således i praksis vært uten betydning. Lagmannsretten finner derfor at det forhold at det ikke er purret, ikke taler for at det har skjedd en omdannelse til langsiktig finansiering.»

kunne betale for seg i fremtiden. I så fall er kreditor selv nærmest til å bære risikoen for ikke å få dekning for sitt krav.

Særlig ved misligholdt husleie vil det være sentralt å vektlegge misligholdets varighet og misligholdsbeføyelser. Det kan være vanskelig å få inn andre leietakere, eksempelvis fordi lokalene er spesialtilpasset en konkret virksomhet, eller på grunn av den geografiske plasseringen av eiendommen. På grunn av kostnadene ved å la en eiendom stå tom kan det være forretningsmessig forsvarlig å fortsette leieforholdet med den aktuelle debitoren, i håp om at denne vil kunne betale for seg i fremtiden.

Misligholdets varighet og misligholdsbeføyelser ble vektlagt av tingretten i Vøringfoss Hotell, der det var tale om ubetalt leie over 1-2 år av en fordring på over seks millioner kroner. Det ville være utfordrende å finne andre leietakere til lokalene, men retten mente at kreditorselskapet burde avsluttet leieforholdet på et tidligere tidspunkt for å begrense tapet. Betalingshenstand over en periode kan aksepteres dersom det er vanskelig å finne alternative leietakere, men ikke av et slikt omfang som i Vøringfoss Hotell. Kreditorselskapets opptreden var årsaken til at store deler av tapet falt på selskapet etter konkursen. Handlemåten kunne ikke begrunnes forretningsmessig, og kreditor var selv nærmest til å bære risikoen for tapet.

Særlig ved interessefellesskap mellom kreditor og debitor, vil kreditor ofte ha slik innsikt i debtors økonomi at kreditoren har en klar oppfordring til å foreta misligholdsbeføyelser. Innsikt i debtors økonomi kan gi kreditor en indikasjon på at de sannsynligvis ikke vil få dekning for sitt krav. Unnlatt iverksettelse av misligholdsbeføyelser kan tale for at fordringen må anses ettergitt eller konvertert til finansieringsbistand, fordi en uavhengig kreditor ville foretatt misligholdsbeføyelser med samme kunnskap. Kreditors opptreden kan i så fall tilsi at denne handlet ut fra et motiv om å styrke debtorselskapets finansielle stilling. Kreditor vil ikke ha sikret notoritet for inkassatorrollen, og hensynet til statens proveny taler for at fordringen må anses som ettergitt eller omdannet til finansieringsbistand.

I HE Holding²⁷ var misligholdets varighet og unnlatte misligholdsbeføyelser av betydning for omdannelsesvurderingen. Saken gjaldt spørsmålet om tapsføring der partene hadde fortsatt et utleieforholdet til tross for misligholdt leiebetaling over halvannet år. Partene hadde et interessefellesskap da debitor var kreditorselskapets heleide datterselskap. Skyldig husleie var

²⁷ LA-2015-186489

på vel ni millioner kroner, inklusive merverdiavgift, og øvrige kreditorer ble prioritert i perioden. Videre hadde få inndrivelsestiltak blitt iverksatt. Kreditorselskapet hadde full innsikt i debitorselskapets økonomiske situasjon, og kjente til risikoen for at debitor ikke kunne gjøre opp fordringen.

I HE Holding ble det henvist til husleieloven, der manglende leiebetalning over tre måneder kan anses som et vesentlig betalingsmislighold som gir grunnlag for heving av leieavtalen.²⁸ Et lovfestet grunnlag for heving kan gi en indikasjon på hvor langt mislighold en ordinær kreditor vil akseptere, og hva som således kan anses for å være innenfor rammen av hva som er er forretningsmessig forsvarlig å akseptere.

3.4 Betalingsevne

Kreditors tap må skyldes debtors «manglende betalingsevne» for at fordringen skal kunne tapsføres. En naturlig språklig forståelse av «manglende betalingsevne» tilsier at debitor ikke har økonomisk kapasitet til å dekke sine forpliktelser overfor kreditor. Ordlyden begrenser seg imidlertid ikke til konkurstilfellene. Eksempelvis vil insolvens trekke i retning av at debitor mangler betalingsevne.

Dersom tapet skyldes debtors manglende betalingsvilje, vil ikke beregningsgrunnlaget kunne korrigeres etter mval. § 4-7.²⁹ Vurderingen av hvorvidt den uteblitte betalingen skyldes debtors manglende betalingsevne, eller manglende betalingsvilje, beror på de faktiske forhold. Dersom kravet eksempelvis ikke innfris på grunn av tvist om kravets størrelse, tilsier det at årsaken til den uteblitte betalingen skyldes debtors manglende betalingsvilje, og kreditors adgang til tapsføring etter mval. § 4-7 vil i slike tilfeller være avskåret.

Vurderingen av «manglende betalingsevne» vil i stor grad overlapse med vurderingen av om kravet er «endelig konstatert tapt».

²⁸ Se lov 26. mars 1999 nr. 17 om husleieavtaler (husleieloven) § 9-9 første ledd bokstav a)

²⁹ Se bl.a. LB-2008-68274: Det følger «av praksis og teori at det er en absolutt forutsetning for fradragsføring at tapet skyldes debtors forhold, nærmere bestemt debtors betalingsevne, ikke hans betalingsvilje» og MVA-kommentaren s. 371: «Det dreier seg om betalingsudyktighet, ikke manglende betalingsvilje hos kjøper».

Hensynet til statens proveny tilsier at det vil være urimelig dersom staten skal dekke tapet av en fordring dersom tapet skyldes debtors manglende betalingsvilje. Kreditor velger selv hvem han handler med, og må bære risikoen for dette. Videre ville tapsføringsadgang for tap som skyldes debtors manglende betalingsvilje medføre store tilpasningsmuligheter, særlig ved interessefellesskap mellom kreditor og debitor. Kreditor kunne i så tilfelle bli hørt med krav om korrigerende av beregningsgrunnlaget av fordringer med henvisning til at debitor nekter å betale. Mulighetene for å utnytte reglene om tapsføring til finansiering av driftstilskudd i debtorselskapet ville bli utvidet.

3.5 Endelig konstatert tapt

3.5.1 Generelt om uerholdelighetsvurderingen

Til sist må fordringen være «endelig konstatert tapt», jf. mval. § 4-7. Ordlyden av «endelig konstatert tapt», sammenholdt med at kravet må skyldes «skylderens manglende betalingsevne», tilsier at kreditor, på grunn av debtors sviktende økonomi, ikke vil få dekning for sitt krav.

Det nærmere innholdet i vilkåret «endelig konstatert tapt» er presisert i fmval. § 4-7-1. I den forbindelse vil vurderingen av om fordringen, etter en samlet vurdering, må anses «klart uerholdelig» etter fmval. § 4-7-1 første ledd bokstav d) bli behandlet.

En naturlig språklig forståelse ordlyden «uerholdelig» tilsier at fordringen ikke lar seg inndrive. Når fordringen må være «klart» uerholdelig, synes forskriften å legge til grunn en høy terskel. Dette samsvarer med behandlingen av vilkåret i underrettspraksis.³⁰

I Innst. O. nr. 80 (1990-1991) s. 169 uttales det at «[p]assivitet eller overbærenhet fra kreditors side må ikke kunne gi adgang til fradrag. I prinsippet dreier det seg om en bevisvurdering, nemlig om og i hvilken utstrekning det foreligger reell uerholdelighet». Forarbeidsuttalelsen vedrører sktl. § 6-2 om tap på utestående fordringer.

³⁰ Se bl.a. LB-2013-144191: Det kreves «nokså stor grad av sikkerhet for at fordringen ikke vil bli innfridd.»

Skattedirektoratet har imidlertid fremhevet overnevnte forarbeidsuttalelser som et uttrykk for innholdet i uerholdelighetsvurderingen i merverdiavgiftsretten.³¹ Forarbeidsuttalelsene er også trukket frem ved praktiseringen av uerholdelighetsvilkåret i nemnds- og underrettspraksis.³²

Merverdiavgiftsforskriften § 4-7-1 første ledd bokstav d) presiserer at det må foretas en samlet vurdering. Uerholdelighetsvurderingen har blitt utviklet gjennom langvarig og fast underretts- og forvaltningspraksis. De relevante momentene i helhetsvurderingen er debitors økonomiske stilling, kreditors inndrivelsesforsøk, fordringens størrelse, forholdet mellom kreditor og debitor, øvrige kreditorer og deres prioritet, og situasjonen for øvrig.³³ Som utgangspunkt må kreditor sannsynliggjøre at kravet er uerholdelig.³⁴

3.5.2 Momentet om innfordringsaktivitet

Det må kreves samme innfordringsaktivitet mellom nærstående parter, som en uavhengig kreditor ville iverksatt. På grunn av misbruksfaren som følger av kreditors interesse i debitors videre drift, vil hensynet til å unngå provenytap for staten slå sterkere inn. Med mindre kreditor sikrer notoritet for inkassatorrollen og sikrer sitt krav, vil det lettere virke rimelig å la denne bære tapsrisikoen.

I forvaltningspraksis stilles det strengere krav til bevisvurderingen hvor det foreligger et interessefelleskap mellom kreditor og debitor.³⁵ Graden av interessefelleskapet illustrerer kreditors interesse i fortsatt drift i debitorselskapet, i tillegg til påvirkningsmulighetene med

³¹ MVA-håndboken 2018 s. 465

³² Se bl.a. sekretariatets innstilling i SKNS1-2017-136 og lagmannsrettens vurdering i LB-2013-144191

³³ Se bl.a. lagmannsrettens vurdering i LB-2013-144191: «I den helhetlige vurderingen som skal foretas, legger lagmannsretten til grunn at debitors økonomiske stilling, kreditors inndrivelsesforsøk, fordringens størrelse, forholdet mellom kreditor og debitor, hvilke øvrige kreditorer debitor har og prioriteten til deres krav, og situasjonen for øvrig, er momenter som står sentralt.»

³⁴ Ved tvil om faktum skal tvilsrisikoen gå ut på den parten som har interesse av et «rettsstiftende eller rettsendrende alternativ», jf. Rt. 2015 s. 1246 avsnitt 35. Ved påstand om en ugyldig etterberegning må tvilsrisikoen derfor falle på skattyter. Dette støttes ytterligere av bevissikringshensyn.

³⁵ Se bl.a. KMVA-2014-8382: «Det stilles strengere krav til bevisvurderingen hvor det foreligger interessefelleskap mellom kreditor og debitor»

hensyn til kreditors innfordringsaktivitet. Derfor vil et sterkere interessefellesskap mellom kreditor og debitor øke misbruksfaren, og følgelig må provenyhensynet tillegges større vekt.

På samme måte som i fordringsvurderingen vil et sterkere interessefellesskap kreve tydeligere holdepunkter for at kreditor har utvist tilstrekkelig aktivitet med hensyn til innfordringen av kravet. Slik opptreden tydeliggjør inkassatorrollen, og gjør det rimelig at staten skal bære tapet. Det sentrale er om tapet skyldes debitors forhold, og hvorvidt kravet derfor ikke lar seg inndrive.

Hyppeggheten av purringer og andre innfordringstiltak må tillegges vekt i den samlede vurderingen. Høy innfordringsaktivitet tilsier at kreditor har ivaretatt inkassatorrollen, og det blir derfor mer rimelig at staten skal bære tapet. Lav innfordringsaktivitet kan videre indikere at kreditor ikke i tilstrekkelig grad har sikret sitt krav, og provenyhensynet taler mot at kravet er reelt uerholdelig.

Kravet til innfordringsaktivitet avhenger videre av fordringens størrelse. Reell uerholdelighet innebærer at fordringen ikke lar seg inndrive, eller at fordringen ikke lar seg inndrive uten at det påfører kreditor kostnader som er uforholdsmessig store sammenlignet med kravets størrelse.³⁶ Det kan ikke kreves at kreditor bruker store ressurser på innfordring av et lite krav som han vet ikke vil føre frem, eller at ressursene overstiger kravets størrelse. Dette må gjelde uavhengig av interessefellesskapets styrke.

Misbruksfaren vil være liten når fordringens verdi er lav, fordi kreditor vil ha liten økonomisk interesse i å la kravet gå tapt. Provenyhensynet vil derfor i liten grad tale mot at kravet er reelt uerholdelig i disse tilfellene. Videre vil trolig ikke en uavhengig kreditor vurdere det som forretningsmessig forsvarlig å bruke mer ressurser på innfordring av kravet enn verdien av kravet. Kreditors aktivitet behøver ikke gå ut over den aktiviteten en uavhengig kreditor ville utvist.

Dersom fordringen er av større verdi må det imidlertid kreves høyere innfordringsaktivitet. Ved interessefellesskap vil kreditor ha større økonomisk interesse i å la fordringen gå tapt. En uavhengig kreditor vil utvise høyere innfordringsaktivitet ved større krav, fordi selskapets

³⁶ Se bl.a. TOSLO-2007-122987: «Tapet forutsettes å være reelt dersom kreditor har konkludert med at fordringen ikke lar seg inndrive, eller at den ikke lar seg inndrive uten at det påfører kreditor omkostninger som er uforholdsmessig store i forhold til kravets størrelse.»

økonomiske tap er større dersom kravet ikke inndrives. Hensynet til å sikre statens proveny støtter et forhøyet aktivitetskrav til fordringer av stor økonomisk verdi. I underrettspraksis har 2,7 millioner blitt ansett som et stort beløp.³⁷

3.5.3 Momentet om debtors økonomiske stilling

Ettersom inndrivelsesmulighetene er det sentrale i uerholdelighetsvurderingen, står debtors økonomiske stilling i fokus. Debtors betalingsdyktighet må derfor tillegges stor vekt ved vurderingen av hvorvidt fordringen er «endelig konstatert tapt» etter mval. § 4-7.

Debtors økonomiske stilling kan i stor grad tallfestes, blant annet ved debtors egenkapital og utestående. Insolvens i debtorselskapet kan være et moment som trekker sterkt i retning av at kravet må anses som endelig tapt.

Det kan imidlertid være klare holdepunkter for at debitor vil få større inntekter eller lavere utgifter i fremtiden, noe som kan innebære større utsikter for dekning av kravet. Hensynet til statens proveny taler mot at uerholdeligheten er reell ved muligheter for fremtidig dekning. Det vil derfor ha liten betydning at debitor ikke kan innfri fordringen på tapsføringstidspunktet dersom insolvensen er forbigående.

Videre vil det være mulig å forflytte midlene innad i et konsernforhold. Dette kan medføre at debtorselskapets regnskap ikke gir et reelt bilde av debtors faktiske evne til å dekke fordringen, selv om det fremgår av regnskapet at selskapet er insolvent. Eksempelvis kan det hende at debtorselskapet jevnlig har dekket driftskostnader i perioden, hvilket kan indikere at debtorselskapet reelt sett hadde midler til å innfri kravet. Særlig dersom det er et interessefellesskap mellom kreditor og debitor, kan kreditor ha en interesse i å tillate at debtorselskapet flytter på midlene innad i konsernet, for ved dette å påstå at kravet må anses som «endelig konstatert tapt» som følge av insolvens i debtorselskapet. En vurdering av debtorselskapets reelle økonomiske situasjon vil avhjelpe faren for at kreditor viser til debtorselskapets insolvens i et tilfelle der regnskapet ikke gjenspeiler den reelle finansielle situasjonen i selskapet.

³⁷ TOSLO-2008-195926: «Retten vil påpeke at kravet mot SE gjelder et stort beløp, ca. kr 2,7 mill.»

Dersom kreditor har innfordringsmuligheter, men velger å ikke benytte seg av disse, vil dette være et argument mot at uerholdeligheten er reell. Unnlatt innfordring kan tilsa at kreditor ikke har sikret sitt krav på samme måte som en uavhengig kreditor ville gjort, fordi fordringen lot seg inndrive på et tidligere tidspunkt. Dette tilsier at kreditor ikke har ivaretatt sin rolle som inkassator av merverdiavgift på vegne av staten, og provenyehensynet trekker videre i retning av at kreditor selv må bære risikoen for tapet.

Ved interessefellesskap mellom kreditor og debitor, kan kreditor ha en slik innsikt i debtors økonomiske forhold at denne kjenner eller burde kjenne til faren for at fordringen ikke vil innfris i fremtiden. Kreditor vil, med denne kunnskapen, ha en særskilt oppfordring til å sikre sitt krav.

3.5.4 Øvrige kreditorer og deres prioritet

Ved interessefellesskap mellom kreditor og debitor, kan kreditor ha en interesse i at debitor prioriterer andre kreditorer for å sørge for fortsatt drift. Staten skal ikke måtte bære risikoen for at kreditor har valgt å stå tilbake for andre kreditorer.

Dersom debitor får anledning til å prioritere øvrige kreditorer, kan kreditor selv ha svekket sine dekningsmuligheter. Hensynet til å sikre statens proveny tilsier at kreditor selv må bære risikoen for tapet, fordi denne ikke har ivaretatt inkassatorrollen. Dette taler mot at uerholdeligheten er reell.

4. Ulike former for interessefellesskap

4.1 Generelt om interessefellesskap

I dette kapittelet vil jeg redegjøre for hvordan et interessefellesskap kan utarte seg. Det kan ikke påvises nøyaktig hvilken vekt de enkelte formene for interessefellesskap skal tillegges, fordi interessefellesskapet er ett av flere momenter i en helhetsvurdering. Vurderingene av vilkårene «fordring» og «endelig konstatert tapt» er skjønnsmessige, og tar utgangspunkt i det konkrete saksforholdet. Det kan likevel gis noen generelle føringer tilknyttet misbruksfaren.

Misbruksfaren øker i tråd med styrken av interessefellesskapet, fordi kreditor ofte vil ha en motivasjon til å styrke debitorselskapets egenkapital tilsvarende graden av interessefellesskap. Samtidig vil styrken av interessefellesskapet ofte gjenspeile kreditor, eller den som handler på vegne av kreditor, sin mulighet til å påvirke behandlingen av kravet. Påvirkningsmuligheten aktualiserer misbruksfaren.

4.2 Eierinteresser i kreditor- og debitorselskapet

4.2.1 Generelt om eierinteressenes betydning for misbruksfaren

Eierinteresser representerer en form for interessefellesskap. Interessefellesskapet kan bestå i sammenfallende eierinteresser i kreditor- og debitorselskapet ved en felles aksjonær, kreditors eierinteresser i debitorselskapet, eller debitors eierinteresser i kreditorselskapet.

Eierinteresser i debitorselskapet vil gi kreditor en økonomisk interesse i å styrke debitorselskapets egenkapital, tilsvarende eierandelen, for å sikre videre drift. Denne interessen innebærer en fare for misbruk av tapsføringsregelen, ved å la være å iverksette innfordringstiltak og samtidig kreve korrigerende av beregningsgrunnlaget. Eierinteresser i kreditorselskapet kan videre medføre en mulighet til å påvirke behandlingen av fordringen. Misbruksfaren tilsier at provenyehensynet må tillegges større vekt, og at kreditor tydelig må opptre som en uavhengig kreditor.

Ytterpunktene med hensyn til eierinteresser er heleide datterselskaper og søsterselskaper på den ene siden, og uavhengige parter på den andre siden. Det er en nær økonomisk forbindelse mellom selskapene når eierinteressene er de samme. Videre har kreditor, eller kreditors eiere, ofte mulighet til å påvirke behandlingen av fordringen. Misbruksfaren er imidlertid liten dersom det ikke er noen eiermessig tilknytning mellom kreditor og debitor. Dette da ettergivelse eller unnlatt innfordring av et krav vil resultere i økonomisk tap for kreditor.

Dersom interessefellesskapet består i sammenfallende eierskap via en felles aksjonær, som har en eierinteresse på 10 prosent i hvert av selskapene, vil eierstrukturen ha liten betydning for fordringsvurderingen. Særlig vil dette være tilfellet dersom ingen andre forhold tilsier at det foreligger et interessefellesskap mellom kreditor og debitor. Ved en slik eierstruktur har aksjonæren liten påvirkningskraft med hensyn til kreditors behandling av fordringen. I tillegg

har aksjonæren liten økonomisk interesse i unnlatt innfordring, med en eierinteresse i debitorselskapet på 10 prosent. Misbruksfaren er her liten, og inkassatorrollen tillegges større vekt.

Det er ikke bare direkte eierinteresser som representerer en misbruksfare. Indirekte eierinteresser i debitorselskapet kan medføre et slikt insentiv til å ettergi en fordring eller unnlate innfordring at det representerer en misbruksfare.

4.2.2 Fordeling av eierinteresser

De prosentmessige eierinteressene er ikke nødvendigvis tilstrekkelig til å fastslå at det foreligger et interessefellesskap som innebærer en misbruksfare. Fordelingen av eierinteressene er avgjørende for i hvilken grad misbruksfaren gjør seg gjeldende.

Eksempelvis vil en aksjonær som har en eierinteresse på 40 prosent i kreditor og 70 prosent i debitor ha større insentiv til å ettergi en fordring enn en aksjonær som har en eierinteresse på 70 prosent i kreditor og 40 prosent i debitorselskapet. Nominelt sett vil det lønne seg å inneha en større aksjepost i debitorselskapet, fordi det er debitorselskapet som har en økonomisk fordel dersom kravet bortfaller.

På den ene siden vil manglende innfordring normalt innebære et tap for kreditorselskapet, i form av kostpris som ikke dekkes, og tapt fortjeneste. På den andre siden vil en aksjonær med større aksjepost i kreditorselskapet ha større mulighet til å påvirke kreditors behandling av kravet.

For en aksjonær vil det nominelt sett lønne seg med en mindre aksjepost i kreditorselskapet, fordi det vil begrense aksjonærens del av tapet. For å fange opp misbruksfaren vil det derfor være naturlig å tillegge eierskap i debitorselskapet større vekt enn eierskap i kreditorselskapet. Aksjonæren må likevel ha mulighet til å påvirke behandlingen av kravet. Interessen i behandlingen av kravet er årsaken til at misbruksfaren gjør seg gjeldende, og påvirkningsmulighetene gjør det mulig å realisere denne interessen.

4.2.3 Nyansering av eierinteressenes betydning

De prosentmessige eierandelene i kreditorselskapet, vil ikke alene gjenspeile misbruksfaren i tilstrekkelig grad, ettersom det er graden av påvirkningskraft som aktualiserer misbruksfaren. Eksempelvis vil en aksjonær med B-aksjer ofte ha mindre muligheter til å påvirke kreditorselskapets disposisjoner enn en aksjonær med A-aksjer, da A-aksjer vil gi større innflytelsesgrunnlag ved flere stemmeretter på generalforsamling.³⁸

Det kan også være aktuelt å undersøke den nærmere sammensetningen av aksjonærer. Dersom de øvrige aksjonærene er store og posisjonerte selskaper, kan påvirkningsmulighetene til aksjonæren svekkes. Dersom fordringene blir tatt hånd om av uavhengige økonomiforvaltere kan også misbruksfaren begrenses.

I tillegg er det aktuelt å undersøke om aksjonæren har en direkte eller indirekte eierinteresse i kreditor- og debitorselskapet. Indirekte eierandel gjennom flere ledd kan skape avstand mellom aksjonæren og selskapet, selv om aksjonærens eierandel er stor. Dette kan svekke aksjonærens påvirkningsmulighet med hensyn til hva selskapet foretar seg, og følgelig redusere misbruksfaren.

4.3 Sentrale roller i kreditor- og debitorselskapet

Videre vil sammenfallende styreverv, eller andre sentrale posisjoner i kreditor- og debitorselskapet, anses å være et interessefellesskap. Daglig leder, styremedlem, styreleder eller lignende i kreditorselskapet kan ha en innflytelse i selskapet, som kan være av betydning for behandlingen av en fordring.³⁹ Som styreleder eller lignende i debitorselskapet kan vedkommende også ha en interesse i å unnlate innfordring av kravet, fordi det kan sikre selskapets videre drift, og følgelig vedkommendes vederlag for arbeidet. Interessen og

³⁸ Se lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven – asl.) § 5-3 første ledd

³⁹ Daglig leder står for den daglige ledelse av selskapets virksomhet, jf. asl. § 6-14. Han har dermed påvirkningskraft mht. den økonomiske forvaltningen. Daglig leder er videre underlagt styrets kontroll. Aksjeloven § 6-27 om spørsmål der daglig leder/styremedlem har personlig eller økonomisk særinteresse i saken avhjelper imidlertid delvis på vedkommendes påvirkningsmuligheter.

påvirkningsmuligheten kan representere en misbruksfare, hvilket styrker provenyehensynet som argument mot tapsføring.

4.4 Slektskap m.v.

Det kan tenkes tilfeller der kreditor, eller noen som handler på kreditors vegne, har interesse i å styrke debitorselskapets egenkapital til tross for at det ikke er noen direkte eiermessig tilknytning mellom kreditoren og debitorselskapet. Familiære forhold kan representere en slik misbruksfare, som styrker vekten av provenyehensynet. Eksempelvis dersom eneeier i kreditorselskapet er far til eneeier i debitorselskapet, kan dette påvirke kreditorselskapets behandling av en fordring mot debitorselskapet. En forelder vil ofte ha et ønske om å styrke barnets finansielle stilling, og slektskap kan derfor innebære en misbruksfare.

Når det gjelder nære relasjoner vil det også være god grunn til å skille mellom ulike typer relasjoner. Det er gode grunner for å tillegge forholdet mellom foreldre og mindreårige barn større vekt, sammenlignet med forholdet mellom foreldre og myndige barn. Mindreårige barn har et nært økonomisk avhengighetsforhold til sine foreldre, og misbruksfaren er derfor større. Videre vil det være mer naturlig å vektlegge forholdet mellom en forelder og dets barn sterkere enn søskenforhold, fordi interessen i behandlingen av en fordring normalt vil være større overfor barn, sammenlignet med søsken.

4.5 Underliggende avtaler og låneforhold

Underliggende avtaler kan få betydning for et selskaps behandling av et krav. Dersom avtalen innebærer et insentiv til å ettergi eller unnlate innfordring av en fordring, vil provenyehensynet tale mot tapsføring.

Låneforhold mellom kreditor og debitor er et annet forhold som kan øke misbruksfaren, og videre hensynet til å unngå provenytap. Dersom kreditor har ytt et lån til debitor, kan denne ha interesse i selskapets videre drift, for å sikre at lånet blir betalt. Dette kan medføre at kreditor forholder seg passiv slik at kundefordringen i realiteten inngår som et driftstilskudd i

debitorselskapet. Interessen vil være større dersom lånebeløpet er stort, fordi kreditors økonomiske interesse i å prioritere dekning av lånet vil være større.

4.6 Kombinasjon av ulike forhold som grunnlag for interessefellesskap

Ovenfor er det nevnt en rekke ulike forhold som kan danne grunnlaget for et interessefellesskap. Ofte vil det være tale om en kombinasjon av ulike forhold som samlet sett medfører en påvirkningsmulighet for selskapets behandling av fordringen, og en slik interesse i ettergivelse eller unnlatt innfordring av et krav, at det må få betydning for rekkevidden av mval. § 4-7.

I Arve Myrstad⁴⁰ besto interessefellesskapet av en kombinasjon av sammenfallende eierinteresser, slektskap, låneforhold og styreverv. Som eneeier i kreditorselskapet hadde Arve Myrstad personlig og økonomisk interesse i at debitorselskapets drift fortsatte. Eierinteressene i debitorselskapet var på 30 prosent, hvilket isolert sett tilsier at Arve Myrstad, som eneeier i kreditorselskapet, ville ha større interesse i å sikre dekning for sitt krav enn å styrke debitorselskapets finansielle stilling. Slektskap, styreverv og låneforhold trekker imidlertid i retning av at Arve Myrstad hadde større interesse i å unnlate innfordring av kravet enn hva eierinteressen alene skulle tilsi.

Leveringen av varer fra kreditorselskapet til debitorselskapet fortsatte, enda Arve Myrstad hadde kunnskap om at debitorselskapets økonomi var dårlig. Det kunne ikke få avgjørende betydning at kreditorselskapets behandling av fordringen var begrunnet i et ønske om å få innpass i anleggsbransjen. Dette da det ble vurdert at en uavhengig leverandør ikke ville fortsatt å levere varer til debitorselskapet på samme vilkår i samme størrelsesorden. Retten kom, etter en samlet vurdering, frem til at fordringen måtte anses som konvertert til kreditt/finansieringsbistand.

Saken viser at interessefellesskap kan oppstå i flere varianter. Det sentrale er likevel hvorvidt en samlet vurdering av forholdene tilsier at interessefellesskapet har påvirket kreditor, eller den

⁴⁰ TOSLO-2015-20977

som handler på kreditors vegne, sin behandling av fordringen, på en måte som en uavhengig kreditor ikke ville akseptert.

5. Interessefellesskap som moment eller vilkår?

5.1 Legalitetsprinsippet som skranke ved fortolkningen av merverdiavgiftsloven § 4-7

Legalitetsprinsippet er et naturlig utgangspunkt for spørsmålet om interessefellesskap mellom kreditor og debitor som en begrensning av rekkevidden av kreditors adgang til tapsføring. Dette følger av at avskåret tapsføringsadgang utgjør et inngrep overfor den avgiftspliktige.

Myndighetenes inngrep overfor den enkelte må ha grunnlag i lov, jf. Grunnloven⁴¹ (Grl.) § 113. Legalitetsprinsippet innebærer ikke bare et krav om hjemmel i lov for myndighetenes inngrep overfor den enkelte, men også et klarhetskrav.⁴²

Hjemmelskravet må anses klart oppfylt i forbindelse med avgiftsmyndighetenes adgang til å avskjære kreditors krav om korrigering av beregningsgrunnlaget, ettersom korrigering er betinget av at vilkårene i mval. § 4-7 er oppfylt. Videre blir spørsmålet hvor klar forankring avskjæringen må ha i lovens ordlyd. En vid forståelse av lovens ordlyd innebærer større tapsføringadgang, og en snever forståelse av vilkårene innebærer en mer begrenset tapsføringsadgang.

⁴¹ Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov

⁴² Se bl.a. Skjerdal (2001) s. 345: «Et krav om (tilstrekkelig) klar lovhjemmel går på to ting: Dels er klarhetskravet et vektmoment i avveiningen mellom lovens ordlyd på den ene siden og andre rettskildefaktorer på den andre siden. Dels går klarhetskravet på krav til lovtekstens utforming i seg selv.»

Det nærmere innholdet i legalitetsprinsippet på merverdiavgiftsrettens område ble behandlet i Byggmester-saken⁴³. Høyesterett uttalte at «[l]egalitetsprinsippet får anvendelse generelt der staten gjør inngrep overfor den enkelte, og krever hjemmel i lov, jf. Grl. § 113. Det innebærer at lovens ordlyd står sentralt ved tolkningen. Men tolkningstvil må løses ut fra hva som er best i samsvar med en avveining av samtlige rettskildefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne.»⁴⁴

Interessefellesskapets betydning for rekkevidden av mval. § 4-7 fremgår verken av bestemmelsens ordlyd eller av forarbeidene. De ulike hensyn bak bestemmelsen, samt langvarig praksis, tilsier imidlertid en begrensning av kreditors adgang til å kreve korrigerende av beregningsgrunnlaget i nærstående tilfellene. Interessefellesskap har i praksis fått betydning ved fortolkningen av tapsvilkåret og fordringsvilkåret.

For det første kan interessefellesskap behandles som et tilleggsvilkår, som utløser en presumsjon om forretningsmessig handlemåte og reelt tap, dersom de sammenfallende eierinteressene i kreditor- og debitorselskapet er under 50 prosent. For det andre kan interessefellesskap behandles som et tilleggsvilkår, som utløser en presumsjon om at tapet skyldes kreditors interesser i debitorselskapet, dersom de sammenfallende eierinteressene er over 50 prosent. Til sist kan interessefellesskap behandles som ett av flere momenter i en helhetsvurdering, der graden av interessefellesskap får betydning for når kreditor kan kreve korrigerende av beregningsgrunnlaget etter mval. § 4-7.

På bakgrunn av misbruksfaren, vil det være liten grunn til å være like restriktiv med hensyn til tapsføring ved 51 prosent sammenfallende eierskap, sammenlignet med tapsføring tilknyttet fordringer mot kreditorselskapets heleide datterselskap. Misbruksfaren er større ved fordringer mot heleide datterselskap, og proveny hensynet trekker i sistnevnte tilfelle sterkere i retning av å begrense rekkevidden av mval. § 4-7. Tilsvarende vil det være liten grunn til å behandle en fordring der kreditor og debitor har sammenfallende eierinteresser på 49 prosent like lempelig som et saksforhold der de sammenfallende eierinteressene er 10 prosent.

I praksis vil interessefellesskapet ofte bygge på en kombinasjon av sentrale posisjoner, eierskap, avtaler eller nære relasjoner. Det vil derfor være lite hensiktsmessig å fastlegge en skjematisk

⁴³ Rt. 2014 s. 1281

⁴⁴ Rt. 2014 s. 1281 avsnitt 48

grense ved 50 prosent sammenfallende eierinteresser, dersom formålet er begrense misbruksfaren.

Det vil være lettere å fange opp sakskompleksene som representerer en misbruksfare dersom interessefellesskap behandles som et moment som inngår i helhetsvurderingen av taps- og fordringsvilkåret. En slik fortolkning vil i mindre grad stride mot legalitetsprinsippet, fordi vurderingen vil knyttes nærmere opp mot fordringsvilkåret og de underliggende hensyn, herunder provenyhensynet og rimelighetsbetraktninger.

Det har formodningen mot seg at lovgiver har hatt til hensikt å innføre et slikt tilleggsvilkår, fordi det i mindre grad vil ivareta hensynet til statens proveny og risikobetraktninger. Dette gjelder særlig da det ikke fremgår av lovtekst eller forarbeider. En skjematisk grense vil gjøre det lettere for den avgiftspliktige å forutse sin rettsstilling, fordi det vil være klart for den avgiftspliktige når denne tydelig må opptre på samme måte som en uavhengig kreditor ville forholdt seg. Interessefellesskap som et tilleggsvilkår forandrer likevel ikke det faktum at taps- og fordringsvurderingene er konkrete vurderinger, der grensedragningene kan være uklare.

5.2 Behandlingen av interessefellesskap i rettspraksis

I Lønningshaugen påpekte Høyesterett at det ikke var noen naturlig formodning for at kreditor skulle ha interesse av å styrke leietakerselskapenes økonomi ved å unnlate å kreve oppgjør for husleien.⁴⁵ Det Høyesterett presiserer er at det ikke kan presumeres at kreditors handlemåte er begrunnet av interessefellesskapet alene ved en slik eierstruktur. Høyesterett uttaler imidlertid ikke at tilfellene der eierinteressene ligger under 50 prosent omfattes av en presumtivt forretningsmessig begrunnet handlemåte. Det uttales heller ikke at eierinteresser som overstiger 50 prosent skal omfattes av en presumsjon om at kreditors handlemåte begrunnes av interessefellesskapet.

Høyesterett skisserer noen utgangspunkt for interessefellesskap som en begrensnings av fordringsvilkåret i mval. § 4-7.

⁴⁵ Rt. 2015 s. 168 avsnitt 66

I Lønningshaugen oppstiller Høyesterett en presumsjon om at kreditors handlemåte er begrunnet av forretningsmessige vurderinger i ordinære forretningsforhold.⁴⁶ De ordinære forretningsforholdene vil være tilfellene der kreditor og debitor ikke har noe interessefellesskap. I ordinære forretningsforhold vil kreditor normalt utvise den aktivitet som er til det beste for kreditorselskapet, for å sikre sine egne interesser. Dette er en følge av at kreditor vil lide et økonomisk tap ved å ettergi fordringen, eller å la den gå tapt. Misbruksfaren er liten i ordinære kundeforhold, og selgers funksjon som inkassator av merverdiavgift på vegne av staten tillegges større vekt.

Høyesterett påpeker at praksis gir liten veiledning for sammenfallende eierinteresser under 50 prosent, og viser til nemndspraksis som støtte for sine uttalelser.⁴⁷ Det gis imidlertid ingen direkte uttalelser knyttet til hvordan eierinteresser under 50 prosent skal behandles, med unntak av at det ikke utløses en presumsjon for at kreditors handlemåte er begrunnet av interessefellesskapet.

Det kan se ut til at enkelte har tatt Høyesteretts uttalelser til inntekt for at interessefellesskap skal behandles som et tilleggsvilkår, der presumsjonen om at kreditors handlemåte er forretningsmessig begrunnet slår inn der sammenfallende eierinteresser ligger under 50 prosent. Et eksempel på en slik forståelse av Høyesteretts uttalelser i Lønningshaugen fremgår av Skatteklagenemndas vedtak i SKNA1-2016-11 der det uttales at «[b]etydningen av interessefellesskapet synes videre å bero på om det foreligger et sammenfall i eierinteresser på mer enn 50 prosent». Skillet utledes fra Høyesteretts uttalelser i Lønningshaugen. En slik forståelse blir å trekke Høyesteretts uttalelser for langt, og nærmest tolke uttalelsen antitetisk. Ettersom Høyesteretts uttalelser ikke skal tolkes på samme måte som lovtekst, vil det ikke være rettskildemessig dekning for en slik tolkning som fremgår av overnevnte sak fra Skatteklagenemnda.

I Lønningshaugen vektla Høyesterett interessefellesskapet som et moment i den samlede vurderingen. Høyesterett påpekte blant annet at As instruks om å unnlate betaling av leiekravet var gitt som styreleder i debitorselskapene, ikke kreditorselskapet. Dette fordi A ikke hadde

⁴⁶ Rt. 2015 s. 168 avsnitt 50 flg.

⁴⁷ Rt. 2015 s. 168 avsnitt 56

instruksjonsmyndighet overfor de ansatte i debitorselskapet som styreleder i kreditorselskapet.⁴⁸

Riktignok var A sin eierinteresse i debitorselskapet stor, men det må likevel antas å ha fått betydning i Høyesteretts fordringsvurdering at det var tale om en indirekte eierandel. En aksjonær med en indirekte eierandel i et selskap vil ikke ha samme nære tilknytning til et selskap som en aksjonær med direkte eierinteresser. Denne avstanden mellom aksjonæren og selskapet reduserer misbruksfaren, fordi incentivet til ettergivelse og graden av påvirkningskraft ofte vil være lavere. Dette svekker videre provenyehensynet som argument mot tapsføring. Selv om en felles aksjonær har en interesse i debitorselskapets videre drift, vil det virke urimelig å tillegge denne særlig vekt dersom aksjonæren har begrenset mulighet til å realisere interessen.

I Lønningshaugen kom Høyesterett til at kreditorselskapets styre ikke kunne tillegges motiv i retning av å styrke debitorselskapets finansielle stilling.⁴⁹ Vurderingene i Lønningshaugen må sees i sammenheng med at leien var løpende fakturert, purret, det var sendt inkassovarsel og ilagt forsinkelsesrente. Fordi leietakerselskapene hadde positiv egenkapital kunne det vanskelig legges til grunn at utleier måtte forstå at leien ikke ville bli betalt.⁵⁰

Interessefellesskap mellom kreditor og debitor vil aldri alene kunne begrunne omdannelse av en fordring til finansieringsbistand, det viser også behandlingen av Høyesterett i Lønningshaugen.

Consema⁵¹ gjaldt spørsmål om tapsføring ved manglende betaling over 1,5 år, i forbindelse med levering av blant annet administrative tjenester fra Consema, til selskapet Inov8.

Consema var indirekte eier av Inov8 med 48,5 prosent, og hadde videre en rolle som forretningsfører for selskapet. I tillegg var et styremedlem i Inov8 også daglig leder i Consema. På grunn av interessefellesskapet hadde Consema en interesse i fortsatt drift i Inov8, og derfor en interesse i å unnlate innfordring av kravet. Tingretten la til grunn at «graden av sammenfall i eierinteresser mellom kreditor og debitor er av betydning» for en vurdering av om fordringen

⁴⁸ Rt. 2015 s. 168 avsnitt 62

⁴⁹ Rt. 2015 s. 168 avsnitt 64

⁵⁰ Rt. 2015 s. 168 avsnitt 59

⁵¹ Oslo Tingretts dom, avsagt 30. april 2018. Saksnr. 17-048309TVI-OTIR/04

har endret karakter til finansieringsbistand, og omtalte forholdet som «et betydelig interessefellesskap».

Det ble antatt at en uavhengig kreditor ikke ville fortsatt å levere varer og tjenester til Inov8 uten å sikre seg noen garanti for betaling. Etter en konkret vurdering måtte fordringen anses som konvertert til finansieringsbistand. Dommen er et eksempel på at interessefellesskap i praksis har blitt behandlet som et moment i fordringsvurderingen, der graden av interessefellesskap får betydning.

Interessefellesskap mellom kreditor og debitor har blitt tillagt vekt i underretts- og nemndspraksis over en årrekke, til tross for at eierinteressene ligger under 50 prosent.⁵² Dette underbygger en forståelse av interessefellesskap som et moment i den samlede vurderingen, og ikke et tilleggsvilkår som utløser en presumsjon om forretningsmessig opptreden eller reelt tap.

5.3 Behandlingen av interessefellesskap i skatteloven § 6-2 andre ledd

Skatteloven har en tilsvarende bestemmelse om tap på fordringer som mval. § 4-7, i sktl. § 6-2 andre ledd. Bestemmelsen lyder: «Det gis også fradrag for annet tap i virksomhet, herunder endelig konstatert tap på utestående fordring. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.»

Skatteloven § 6-2 andre ledd om tap på fordringer utfylles av forskrift til skatteloven⁵³ (FSFIN) § 6-2-1. Forskriften synes å ha en tilsvarende formulering som fmval. § 4-7-1 og lyder:

⁵² Se bl.a. TFRED-2012-97354 der det ble antatt at kreditor ikke ville godtatt så lange og omfattende mislighold dersom debitor var et fremmed selskap. Bent hadde en aksjepost i debitorselskapet på 40 prosent, og Wenche hadde en aksjepost i selskapet på 30 prosent. Videre hadde Bent og Wenche en indirekte eierandel på 12,75 prosent av aksjene i kreditorselskapet hver (aksjepostens størrelse fremgår av klagenemndssaken, ikke tingrettsdommen, se KMVA-2012-7275). De sammenfallende eierinteressene lå under 50 prosent, også dersom man så på begge aksjonærenes eierinteresser samlet.

⁵³ Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven

- (1) En utestående fordring som nevnt i skatteloven § 6-2 annet ledd anses endelig konstatert i den utstrekning
- a. foretatt tvangsinndrivning eller inkasso har vært forgjeves,
 - b. fordringen er en kundefordring som ikke er innfridd seks måneder etter forfall, til tross for minst tre purringskrav med normale purringsintervaller og slik aktivitet fra kreditors side som forholdene tilsier,
 - c. offentlig gjeldsmegling, konkurs-, likvidasjons- eller avviklingsbehandling i skyldnerens bo gjør det klart at bomidlene ikke gir eller vil gi fordringen dekning, eller
 - d. fordringen ellers ut fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig
- (2) En fordring anses likevel ikke tapt i den utstrekning den er tilstrekkelig sikret ved pant, kausjon e.l.

Forarbeidene til uerholdelighetsvilkåret i FSFIN § 6-2-1 har blitt trukket frem som et uttrykk for innholdet i uerholdelighetsvilkåret i merverdiavgiftsretten. Harmoniseringshensyn tilsier videre at praktiseringen av uerholdelighetsvilkåret i skatteretten også er relevant med hensyn til innholdet i uerholdelighetsvilkåret i merverdiavgiftsretten.⁵⁴

Tapsføring i merverdiavgiftsretten retter seg mot ordinære kundefordringer. Behandlingen av interessefellesskap i forbindelse med skatterettens bestemmelse om tap på utestående fordring begrenser seg imidlertid ikke til kundefordringer. Videre ser det ut til at praktiseringen av interessefellesskap i relasjon til sktl. § 6-2 andre ledd, og vilkåret «endelig konstatert tapt», er noe ulik praktiseringen av interessefellesskap ved vurderingen av vilkåret «endelig konstatert tapt» etter mval. § 4-7 første ledd.

Ved vurderingen av fradrag etter sktl. § 6-2 andre ledd kommer interessefellesskap tilsynelatende inn som et moment, i forbindelse med vurderingen av hvorvidt fordringen skal anses som ettergitt og derfor endelig konstatert tapt.⁵⁵ Høyesterett har vektlagt muligheten for

⁵⁴ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 59 til § 4-7: «Merverdiavgiftslovgivningens bestemmelser på dette området vil da harmoniseres med skatteloven § 6-2 annet ledd med tilhørende forskrift § 6-2-1 om endelig konstatert tap.»

⁵⁵ Rt. 1990 s. 1143 på side 1150-1151: «At en kreditor ettergir en fordring, kan riktignok etter omstendighetene være en indikasjon på at fordringen er uerholdelig, men ettergivelsen har liten vekt som bevismoment i så henseende når den skjer overfor et heleiet datterselskap, hvor kreditor i sin egenskap av eneaksjonær vil kunne få igjen det han gir avkall på som kreditor.»

å reelt sett ikke lide tap som følger av ettergivelsen, ved kreditors innflytelse i avgjørelsen om utdeling av utbytte i debitorselskapet.⁵⁶ I forarbeidene påpekes det videre at ettergivelse kan påvirke verdien av kreditorselskapets aksjer i debitorselskapet, og at kravet derfor ikke kan anses som endelig konstatert.⁵⁷

De samme synspunktene om kreditors mulighet til å begrense sitt tap i egenskap av å være aksjonær i debitorselskapet har ikke blitt fremført i relasjon til mval. § 4-7. Videre vil ettergivelse innebære at det ikke lenger foreligger en «fordring» i relasjon til mval. § 4-7 første ledd. Dette kan ha en sammenheng med de ulike hensyn bak bestemmelsene. Tapsføring etter mval. § 4-7 første ledd er i hovedsak begrunnet av selgers funksjon som inkassator av merverdiavgift på vegne staten. Fradrag for tap på utestående fordringer etter sktl. § 6-2 andre ledd bygger imidlertid på skatteevnebetraktninger.

Både skatte- og merverdiavgiftsrettens bestemmelse om tap på fordring innebærer en asymmetri i den skattepliktiges/avgiftspliktiges favør, men bestemmelsene gjelder ulike tapsposter. Tap på utestående fordringer i skatteretten knytter seg til kreditors eget tap, men i merverdiavgiften er kreditors tap et resultat av avgiftsplikt som staten har pålagt kreditor. Dette begrenser vekten av praktiseringen av interessefellesskap i sktl. § 6-2 ved behandlingen av mval. § 4-7.

Det faktum at interessefellesskap tilsynelatende behandles som et moment, og ikke et tilleggsvilkår i skatteretten, trekker likevel i retning av at interessefellesskap skal behandles som et moment også ved vurderingen av taps- og fordringsvilkåret i mval. § 4-7 første ledd.

5.4 Behandlingen av interessefellesskap i merverdiavgiftsloven § 4-4 og skatteloven § 13-1

Interessefellesskap er formulert som et vilkår i mval. § 4-4 første ledd om fastlegging av beregningsgrunnlaget der det foreligger et interessefellesskap mellom leverandør og mottaker. Bestemmelsens første ledd lyder:

⁵⁶ Rt. 2015 s. 203 avsnitt 55 og 56

⁵⁷ Prop.1 LS (2011-2012) punkt 15.2

- (1) Består det et interessefellesskap mellom leverandør og mottaker av varer og tjenester, og dette interessefellesskap må antas å kunne føre til en annen fastsettelse av vederlaget enn om det ikke hadde foreligget, kan beregningsgrunnlaget ikke settes lavere enn den alminnelige omsetningsverdien.

Merverdiavgiftsloven § 4-4 første ledd er av interesse fordi den kan gi et bilde av hvilke former for interessefellesskap som representerer en misbruksfare som lovgiver ønsker å redusere. På bakgrunn av harmoniseringshensyn er det relevant å se hen til skattelovens parallellbestemmelse i sktl. § 13-1 første ledd, for å kartlegge innholdet i «interessefellesskap»-vilkåret.⁵⁸

Skatteloven § 13-1 første ledd lyder:

- (1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.

Vilkåret «interessefellesskap» synes ikke å komme på spissen i praksis tilknyttet sktl. § 13-1. Juridisk teori har likevel tatt til orde for at interessefellesskap ikke begrenser seg til de tilfeller der det foreligger sammenfallende eierinteresser over 50 prosent.⁵⁹ Det legges opp til en konkret vurdering av det enkelte tilfellet. Dette har også støtte i forarbeidene, som ikke gir anvisning på en bestemt eierandel som nedre grense.⁶⁰

Lovgiver har altså avstått fra å fastlegge en skjematisk grense ved en bestemt eierandel, ved interessefellesskapsvilkåret i sktl. § 13-1. I rettspraksis har videre forholdet mellom to halvbrødre, i forbindelse med et rentefritt lån, blitt ansett som tilstrekkelig for at det forelå et interessefellesskap mellom partene.⁶¹

⁵⁸ I TKISA-2014-204586 la tingretten til grunn at «kravene til interessefellesskap er de samme i skatte- og avgiftslovgivningen», med hensyn til «interessefellesskap»-vilkåret i mval. § 4-4 og sktl. § 13-1.

⁵⁹ Bjerke (1997) s. 116 og 117

⁶⁰ Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) punkt 9.1.

⁶¹ Se dom avsagt 11. juni 1992 av Agder lagmannsrett, inntatt i Utv. 1992 s. 1139.

5.5 Interessefellesskap som moment i den samlede vurderingen av «fordring» og «endelig konstatert tapt» etter merverdiavgiftsloven § 4-7

Opgavens gjennomgang av rettspraksis tilsier at interessefellesskap må behandles som en moment i den samlede vurderingen av vilkårene «fordring» og «endelig konstatert tapt» etter mval. § 4-7. Praktiseringen av interessefellesskap i tilgrensende bestemmelser støtter videre en slik behandling av nærstående tilfellene.

Ved lovfesting av «interessefellesskap» som vilkår i sktl. § 13-1 og mval. § 4-4, hadde lovgiver anledning og oppfordring til å trekke en skjematisk grense ved eierinteresser, dersom lovgiver anså det som hensiktsmessig. Lovgiver avsto imidlertid fra å fastlegge en slik grense ved legaldefinisjon eller forarbeider. Videre påpekes det i forarbeidene at den faktiske innflytelsen er det sentrale, og at innflytelsesgrunnlaget «er i prinsippet likegyldig». ⁶² Dette kan tyde på at lovgiver anså en skjematisk grense som et lite hensiktsmessig virkemiddel, for å ramme forholdene som representerer en misbruksfare. Alternativet vil derfor være en konkret vurdering av det enkelte saksforhold i lys av misbruksfaren.

Det har derfor formodningen mot seg at aktualiteten av interessefellesskap begrenser seg til tilfellene der eierinteressene er over 50 prosent ved vurderingen av mval. § 4-7, ettersom det ikke er trukket en slik grense ved «interessefellesskap» som vilkår i sktl. § 13-1 og mval. § 4-4.

Misbruksfaren kan også gjøre seg gjeldende i et saksforhold der de sammenfallende eierinteressene er under 50 prosent. Kreditors interesse i debitorselskapets videre drift kan medføre at inkassatorrollen ikke blir ivaretatt, fordi kreditor ser seg tjent med å opptre mer lempelig med hensyn til innfordringen av kravet. Provenyhensynet bør derfor tillegges større vekt. Vektlegging av interessefellesskap som et moment i den konkrete vurderingen vil i størst grad samsvare med provenyhensynet, fordi det vil være best egnet til å fange opp de formene for interessefellesskap som representerer en misbruksfare.

⁶² Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) punkt 9.1.

En samlet vurdering av de foreliggende rettskildene tilsier etter dette at interessefellesskap mellom kreditor og debitor må behandles som et av flere momenter i den samlede vurderingen av vilkårene «fordring» og «endelig konstatert tapt» etter mval. § 4-7.

6. Skillet mellom taps- og fordringsvurderingen

6.1 Generelt om skillet mellom taps- og fordringsvurderingen

Det kan være vanskelig å skille fordringsvurderingen og tapsvurderingen, men skillet er likevel viktig. Ulik praktisering av tapsvilkåret og fordringsvilkåret vil ivareta de ulike aspektene ved vilkårene. Videre vil jeg derfor forsøke å identifisere forskjellene mellom uerholdelighetsvurderingen og omdannelsesvurderingen.

Momentene som går igjen i både fordrings- og uerholdelighetsvurderingen er debtors økonomiske stilling, kreditors inndrivelsesforsøk, fordringens størrelse, forholdet mellom kreditor og debitor, øvrige kreditorer og deres prioritet, og situasjonen for øvrig. Misligholdets varighet og misligholdsbeføyelser vil gi liten indikasjon på hvorvidt fordringen er reelt uerholdelig, og derfor ikke lar seg inndrive. Momentene kan imidlertid være sentrale ved vurderingen av om forholdet har utartet seg slik at fordringen er konvertert til finansieringsbistand.

Vektingen av momentene i fordringsvurderingen og uerholdelighetsvurderingen kan slå ulikt ut, selv om momentene langt på vei er de samme.

Vurderingen av hvorvidt kravet er «uerholdelig» og dermed «endelig konstatert tapt» har et tydelig økonomisk preg, ettersom vilkåret viser til muligheten for å inndrive kravet. En naturlig konsekvens er at det økonomiske aspektet må tillegges større vekt ved vurderingen. Kravet vil trolig ikke være tapt hvis debtors økonomi er solid. Dersom debitor står på randen av konkurs vil kravet enklere anses som uerholdelig, fordi det sjelden vil la seg inndrive.

Fordringsvurderingen har imidlertid en annen vinkling. Det sentrale ved vurderingen av dette vilkåret er hvorvidt en «fordring» i det hele tatt består etter mval. § 4-7, eller om fordringen er ettergitt eller omdannet til finansieringsbistand. Kreditors opptreden og behandling av kravet blir dermed avgjørende. Hovedfokuset i fordringsvurderingen er hvorvidt kreditor har opptrådt slik som en ordinær kreditor ville gjort. Debitors økonomi er ikke et like tungtveiende argument ved fordringsvurderingen som ved tapsvurderingen. Fordi debitors økonomiske stilling kan gi en indikasjon på om kreditor har tatt en risiko som han selv er nærmest til å bære, er det likevel et relevant moment i omdannelsesvurderingen.

Et resultat av at fordringsvurderingen har et større tyngdepunkt på kreditors opptreden, er at et interessefellesskap mellom kreditor og debitor tillegges større vekt i fordringsvurderingen sammenlignet med uerholdelighetsvurderingen.

Forskjellen mellom fordringsvurderingen og uerholdelighetsvurderingen kan synliggjøres ved et eksempel: Dersom debitor åpenbart ikke har, eller vil få økonomi til å innfri fordringen, vil det trekke sterkt i retning av at fordringen er reelt uerholdelig, fordi innfordringsmulighetene er uttømt. Dersom kreditor likevel fortsetter levering og unnlater innfordring, trekker kreditors handlemåte imidlertid i retning av at fordringen har blitt ettergitt, eller omdannet til finansieringsbistand. Særlig vil dette gjelde dersom interessefellesskap mellom kreditor og debitor medfører at kreditor har innsikt i debitors økonomi, og kunnskap om at debitor sannsynligvis ikke vil kunne innfri sin gjeld. Kreditor påtar seg da en risiko ved å fortsette levering til tross for manglende betaling. Staten har ingen kontroll over hvem kreditor velger å handle med, og proveny hensynet tilsier at kreditor selv må bære risikoen for sin opptreden. Eksempelet skisserer hvordan ulik vektlegging av momentene må medføre ulikt resultat i fordringsvurderingen og tapsvurderingen.

En annen viktig forskjell er hvordan mulighetene for økonomisk bedring i debitorselskapet stiller seg i fordrings- og uerholdelighetsvurderingen. Holdepunkter for økonomisk bedring kan tilsi at kreditors passivitet er forretningsmessig begrunnet, og at kreditor derfor har opptrådt som en uavhengig kreditor ville gjort. Dette trekker i retning av at det er tale om en «utestående fordring» etter mval. § 4-7. Mulighetene for økonomisk bedring taler imidlertid mot at uerholdeligheten er reell, og tilsier at fordringen derfor ikke er «endelig konstatert tapt». Dette fordi kreditor vil ha mulighet for å få dekning for sitt krav i fremtiden.

6.2 Skillet mellom taps- og fordringsvurderingen i praksis

I praksis forekommer det i noen tilfeller en sammenblanding av vilkårene om at det må foreligge en «fordring» og at denne må være «endelig konstatert tapt», etter mval. § 4-7. Vurderingen blir, i ytterste konsekvens, verken en fordringsvurdering, eller en tapsvurdering. Særlig kan domsresultatet bli uriktig dersom bare ett av vilkårene er anført og skal vurderes, samtidig som domstolene i realiteten behandler et annet vilkår.

Sondringen mellom vilkårene og vektingen av momentene er allerede behandlet i oppgaven. Videre vil jeg vise til tilfeller fra underrettspraksis der forskjellen mellom vurderingene ikke ser ut til å være tilstrekkelig ivarettatt.

6.3 Vøringfoss Hotell

I Vøringfoss Hotell vurderte Hardanger tingrett hvorvidt et husleiekraft var tapt som følge av «skyldnerens manglende betalingsevne». Eneaksjonær i kreditorselskapet var også majoritetsaksjonær i debitorselskapet.

Tingretten la opp til en vurdering av vilkåret «endelig konstatert tapt», da det skulle vurderes om fordringen kunne anses som «uerholdelig». Ettersom debitorselskapet var konkurs ville det imidlertid ikke være rom for en slik vurdering, fordi det alternative vilkåret om konkurs i debitorselskapet var oppfylt på tapsføringstidspunktet, jf. fmval. § 4-7-1 første ledd bokstav c).

Rettens videre vurdering i Vøringfoss Hotell synes å være hvorvidt kreditor hadde handlet forretningsmessig fornuftig, som i realiteten er en vurdering av fordringsvilkåret. Tingretten påpekte at det var vanskelig å skaffe en ny leietaker, og at kreditor hadde en forventning om at debitorselskapet ville klare seg. Husleierestansen var imidlertid et resultat av urealistiske forventninger om at debitorselskapet skulle kunne klare å bedre økonomien på sikt. Kreditorselskapet burde, etter en samlet vurdering, avsluttet leieforholdet på et tidligere tidspunkt for å unngå tapet som oppsto.

Tingretten viste til manglende misligholdsbeføyelser og vanskeligheter med å finne en ny leietaker til lokalene. Manglende misligholdsbeføyelser vil imidlertid ikke gi noen indikasjon på om tapet er uerholdelig, fordi misligholdsbeføyelser ikke belyser hvorvidt innfordring vil gi

resultater for kreditor. Misligholdsbeføyelser er relevant for vurderingen av om det var forretningsmessig fornuftig av kreditor å fortsette leieforholdet, altså en omdannelsesvurdering tilknyttet fordringsvilkåret.

Videre vil håp om økonomisk bedring tale mot at fordringen er uerholdelig, fordi det kan innebære muligheter for inndrivelse av fordringen på et senere tidspunkt. I Vøringfoss Hotell ble argumentet likevel tatt til inntekt for at fordringen måtte anses uerholdelig, men argumentet ble avskåret fordi forventningene om å kunne snu den negative trenden på sikt var urealistiske. Argumentet om muligheter for økonomisk bedring ble dermed vektet som om vurderingen gjaldt fordringsvilkåret.

Domsresultatet i Vøringfoss Hotell ivaretar hensynet til misbruksfaren, og resultatet er forsvarlig med hensyn til en omklassifiseringsvurdering. Konverteringsspørsmålet er videre i tråd med statens anførsler om at fordringen måtte anses som en kredittytelse. Det er altså rettens behandling av spørsmålet, og ikke resultatet, som er det problematiske i Vøringfoss Hotell.

6.4 Auglendsdalen Eiendom

Auglendsdalen Eiendom⁶³ gjaldt Auglendsdalen Eiendom AS sitt krav på husleie mot BryneStavanger Offset AS. Auglendsdalen Eiendom og BryneStavanger Offset AS var heleide søsterselskaper under Seam Investering AS.

Det var klart at fordringen var tapt, ettersom debitorselskapet var konkurs. Videre måtte det vurderes om fordringen var ettergitt eller omdannet til finansieringsbistand på et tidligere tidspunkt. Tingretten trakk et skille mellom uerholdelige tap på den ene siden og lån/ettergivelse på den andre siden, der sistnevnte ikke gir grunnlag for tapsføring. Etter min mening blir det ikke riktig å trekke et slikt skille, fordi uerholdelighetsvurderingen og omdannelsesvurderingen er ulike vurderinger.

⁶³ TSTAV-2012-208086

Det kan tenkes at en lånefordring er uerholdelig fordi den reelt sett ikke lar seg inndrive. På samme måte vil i utgangspunktet ettergitte krav være uerholdelige, fordi kravene ikke vil la seg inndrive.

Når ettergivelse og konvertering til lån ikke omfattes av fordringsvilkåret, er det fordi det ikke lenger foreligger en ordinær kundefordring tilknyttet en avgiftspliktig vare eller tjeneste. Selv om et krav er «uerholdelig» kan kravet anses som ettergitt eller konvertert til finansieringsbistand, på bakgrunn av kreditors opptreden. Dette kommer ikke tydelig frem i dommen, og synes å være et resultat av at tingretten ikke var bevisst på forskjellene i taps- og fordringsvurderingen.

Tingretten uttalte at hva som er forretningsmessig hensiktsmessig ikke er «så relevant for vurderingen». Likevel vurderte tingretten hvorvidt kreditors handlemåte var påvirket av interessefellesskapet. Sammenblanding av taps- og fordringsvurdering kan være en forklaring på uttalelsen. Forretningsmessig handlemåte er essensen i omdannelsesvurderingen, men det er ikke en like sentral del av uerholdelighetsvurderingen. I realiteten er rettens videre vurdering et spørsmål om kreditors handlemåte kunne begrunnes forretningsmessig.

Auglendsdalen Eiendom hadde investert store summer i tilpasning av lokalene og det var få alternative leietakere for de spesialtilpassede lokalene. Likevel antok tingretten at kreditor burde forstått at han ikke ville få dekning for sitt krav, og fortsatt levering ville ikke være forretningsmessig forsvarlig. Allerede den sterke forbindelsen mellom to heleide søsterselskaper tilsier at kreditor tydelig må opptre som en uavhengig kreditor ville gjort med hensyn til behandlingen av kravet, for å ivareta inkassatorrollen. Dette følger av at misbruksfaren og provenyehensynet gjør seg særlig gjeldende dersom eierinteressene er de samme. Stavanger Tingrett kom til at interessefellesskapet påvirket utleiers vurderinger, og at Auglendsdalen Eiendom ikke opptrådte som en uavhengig kreditor ville gjort.

6.5 Activ Eiendom

I Activ Eiendom⁶⁴ uttalte tingretten at så lenge kreditorselskapet «forholdt seg passiv overfor husleiekravet, skyldtes det at kravet var ettergitt». Ettergivelsen blir tatt til inntekt for

⁶⁴ TFRED-2012-97354

avskjæring av fordringen fordi den ikke kunne anses som reelt tapt. En ettergivelse vil, i utgangspunktet, være et argument for at fordringen er reelt tapt, fordi innfordringsmulighetene er falt bort. Når ettergivelse ikke gir adgang til tapsføring, er det fordi det ikke lenger foreligger en utestående «fordring» etter mval. § 4-7.

Videre blir håp om økonomisk bedring i debitorselskapet av tingretten tatt til inntekt for at fordringen er reelt tapt. Håp om økonomisk bedring kan innebære at kreditorselskapet vil kunne få dekning for sitt krav i fremtiden, og er således et argument mot reelt tap.

Håp om økonomisk bedring er et argument for at det foreligger en ordinær kundefordring og dermed en «fordring» etter mval. § 4-7, fordi det i slike tilfeller kan være forretningsmessig fornuftig å fortsette et leieforhold til tross for mislighold.

Uttalelsene i Activ Eiendom om ettergivelse og vektingen av debtors økonomiske forhold synes å være et resultat av at tingretten ikke er tilstrekkelig bevisst på skillet mellom taps- og fordringsvurderingen.

7. Avsluttende betraktninger

Vilkårene for tapsføring etter mval. § 4-7 er sammenvevde, og flere av dem overlapper. Ofte vil det være vanskelig å skille vilkårene fullstendig fra hverandre. Dette kan gi en forklaring på hvorfor domstolene i noen tilfeller sammenblander vilkårene for tapsføring.

Selv om skillet mellom særlig taps- og fordringsvilkåret er viktig, kan regelen om tapsføring også leses som et uttrykk for rimelighetsbetraktninger. Det sentrale blir da en konkret vurdering av hvorvidt det er rimelig at kreditor selv bærer risikoen for tapet dersom debitor ikke innfrir kravet, altså en rimelig ramme for statens tapseksposering.⁶⁵

Særlig ved interessefellesskap er det en fare for at kreditor behandler fordringen mer lempelig, for ved dette å styrke debitorselskapets videre drift. Misbruksfaren kan reduseres dersom bestemmelsen praktiseres som uttrykk for en vurdering av når kreditor er nærmest til å selv bære risikoen for tapet, og interessefellesskap vil kunne inngå som et moment i den samlede

⁶⁵ Se Rt. 2015 s. 168 avsnitt 44

vurderingen. Som redegjørelsen av rettspraksis i oppgavens punkt 6 viser, er ofte resultatet rimelig til tross for at domstolene i noen tilfeller blander vilkårene for tapsføring.

Misbruksfaren er også et resultat av at debitor har sin fradragsrett i behold, samtidig som kreditor kan kreve korrigerende av beregningsgrunnlaget etter mval. § 4-7. På denne måten er adgangen til tapsføring et unntak fra merverdiavgiftslovens system som avgiftsmessig nøytralt frem til omsetning til en sluttbruker, og hensynet til å unngå provenytnap for staten vil derfor tale mot tapsføring.

Et alternativ for å begrense statens tapseksponeering kan derfor være å innføre en lovregel der debitorens fradragsrett etter mval. § 8-1 tilbakeføres dersom kreditor korrigerer beregningsgrunnlaget etter mval. § 4-7.

På den ene siden ville en slik regel avhjulpet asymmetrien, og i større grad ivaretatt provenyhensynet. På den andre siden vil debitor ofte være insolvent dersom kreditor har adgang til å tapsføre fordringen etter mval. § 4-7, ettersom «manglende betalingsevne» og «endelig konstatert tapt» er vilkår for tapsføring. En slik regel vil derfor få liten praktisk betydning for statens provenytnap. Videre ville en slik regel stride mot selvstendighetsprinsippet, som innebærer at «hvert ledd i omsetningskjeden opptrer som et eget avgiftssubjekt overfor det offentlige».⁶⁶ Dette da kreditorens disposisjoner vil innvirke på debitorens rettsstilling, ved etterberegning av fradrag for inngående merverdiavgift.

Avgiftsmyndighetenes oppfølging av debitor i forbindelse med en regel om etterberegning vil være ressurskrevende, hvilket svekker hensynet til effektiv ressursutnyttelse i det offentlige. I tillegg vil ikke asymmetrien bli avhjulpet dersom man vurderer kreditor isolert, ettersom kreditor har krav på fradrag for inngående avgift for anskaffelser av varer og tjenester til bruk i avgiftspliktig virksomhet, samtidig som denne kan kreve korrigerende av beregningsgrunnlaget dersom vilkårene i mval. § 4-7 er oppfylt.

Den gjeldende reguleringen av tapsføring av fordringer i merverdiavgiftsretten er etter min mening forsvarlig, og ivaretar de grunnleggende hensyn bak bestemmelsen. For å ivareta disse hensynene må imidlertid rettsanvender være bevisst de ulike aspektene ved vilkårene for tapsføring etter mval. § 4-7. Særlig må rettsanvender forsikre seg om at tapet er reelt og at fordringen ikke er ettergitt, eller omdannet til finansieringsbistand. Rettsanvender må derfor

⁶⁶ Gjems-Onstad (2017) s. 49

tydeliggjøre skillet mellom taps- og fordringsvurderingen. Dette gjøres ved å vektlegge momentene i tråd med de sentrale vurderingstemaene; inndrivelsesmulighetene og behandling av fordringen på samme måte som en uavhengig kreditor ville gjort. I tillegg må rettsanvenderen legge vekt på interessefellesskapet hvor dette kan representere en misbruksfare. Dette for å ivareta hensynet til å sikre statens proveny.

Kildehenvisning

Lover

Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven – Grl.)

Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven 1969)

Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven – asl.)

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.)

Lov 26. mars 1999 nr. 17 om husleieavtaler (husleieloven)

Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven – mval.)

Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

Forskrifter

Forskrift 20. august 1969 nr. 1 om regnskapsplikt og bokføring for næringsdrivende som går inn under bestemmelsene i merverdiavgiftsloven (forskrift om regnskapsplikt og bokføring for næringsdrivende)

Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven (forskrift til skatteloven – FSFIN)

Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften – fmval.)

Forarbeider

Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) Om lov om endringer i lov nr. 8 av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m v.

Innst. O. nr. 80 (1990-1991) Innstilling fra finanskomiteen om skattereformen 1992

Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) Skattereformen 1992

Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Prop.1 LS (2010-2011) Skatter og avgifter 2011

Prop.1 LS (2011-2012) Skatter, avgifter og toll 2012

Rettspraksis

Høyesterettspraksis

Rt. 1990 s. 1143

Rt. 2014 s. 1281 (Byggmester-saken)

Rt. 2015 s. 168 (Lønningshaugen)

Rt. 2015 s. 203

Rt. 2015 s. 1246

Lagmannsrettene

Utv. 1992 s. 1139

LB-2008-68274

LB-2013-144191

LA-2015-186489 (HE Holding)

LB-2015-185653 (ProsjektKonsulent)

Tingrettene

TOSLO-2007-122987

TOSLO-2008-195926

TFRED-2012-97354 (Activ Eiendom)

THARD-2012-99062 (Vøringfoss Hotell)

TSTAV-2012-208086 (Auglendsdalen Eiendom)

TKISA-2014-204586

TOSLO-2015-20977 (Arve Myrstad)

TSTAV-2015-107126

Dom fra Oslo Tingrett avsagt 30. april 2018 med saksnr. 17-048309TVI-OTIR/04 (Consema)

Nemndspraksis

KMVA-2012-7275

KMVA-2014-8382

SKNA1-2016-11

SKNS1-2017-136

Litteratur og administrative forvaltningsuttalelser

Bjerke, Joachim M., *Internprissetting*, 1997

Gjems-Onstad, Ole, *Lærebok i merverdiavgift*, 5. utg., 2017

Gjems-Onstad, Ole og Kildal, Tor S., *MVA-kommentaren*, 5. utg., 2016

Skattedirektoratet, *MVA-håndboken*, 14. utg., 2018

Skjerdal, Nicolai Vogt, «Hva betyr ‘klar lovhjemmel’? Legalitetsprinsippet som grunnprinsipp og nyansert rettsregel», *Jussens Venner* 2001 s. 337-362

Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*, 7. utg., 2014