

Høringsinnspill – forslag om en formell avskjæringsregel for merverdiavgiftsmessig tap på fordring mot nærstående

1. Innledning

Høringen omhandler forslag om en formell avskjæringsregel for merverdiavgiftsmessig tap på fordring mot nærstående skyldner, når vilkårene for tapsføring ikke er oppfylt innen 12 måneder fra fordringen ble etablert.

Forslaget bør, etter mitt syn, ikke vedtas.

Bakgrunnen for dette er, for det første, at forslaget retter seg mot et rettsspørsmål som etter sin art er lite egnet for en fast og formell avskjæringsregel. For det andre vil forslaget gi en lite rimelig regulering av problemstillingen. For det tredje er forslaget uegnet til å realisere målsetningene om økt forenkling og forutberegnelighet.

I tillegg til nevnte innvendinger vil det gis noen formelle bemerkninger til lov- og forskriftsteknikken som ligger til grunn for forslaget, før det avslutningsvis gis anvisning på alternative løsninger.

2. Innvending #1: Rettsspørsmålet fremstår lite egnet for en fast regel

2.1 Kort om rettsgrunnlaget

Merverdiavgiftsretten inneholder en rekke problemstillinger som vanskelig kan reguleres av klare og faste regler, men som mest hensiktsmessig løses ut fra en rettslig standard. Hvilke transaksjoner som medfører omsetning ("levering av varer og tjenester mot vederlag"), samt hva som kreves for at en anskaffelse skal være fradragsberettiget (anskaffelser "til bruk i den registrerte virksomheten"), er eksempler på dette.

Etter merverdiavgiftsloven § 4-7 første ledd kan beregningsgrunnlaget korrigeres dersom en utestående fordring som det tidligere er beregnet utgående merverdiavgift av, kan anses endelig konstatert tapt grunnet skyldnerens manglende betalingsevne.

Etter langvarig retts-¹ og forvaltningspraksis² tolkes bestemmelsen innskrenkende, ved at det innfortolkes et vilkår om at tapsføring bare kan foretas for såkalte "ordinære kundefordringer".³ I dette ligger at fordringer som har sitt opphav i avgiftspliktig omsetning underlegges en selvstendig bedømmelse i relasjon til tapsføring. Selv om det (korrekt) er beregnet utgående merverdiavgift av fordringen, kan et endelig konstatert tap likevel anses knyttet til noe annet enn den avgiftspliktige leveransen.

2.2 Hensynene bak gjeldende rett

Bakgrunnen for den innskrenkende tolkningen av § 4-7 første ledd er reelle hensyn. Dette omfatter:

¹ Se f.eks. LH-1994-42, TMOSS-2007-36530, TAUAG-2009-130090, TOSLO-2010-33878, THARD-2012-99062, TFRED-2012-97354, TSTAV-2012-208086, TOSLO-2015-20977, LA-2015-186489, LB-2015-185653, TOSLO-2017-48309, TOSLO-2021-87928 og LB-2023-48484.

² Se f.eks. KMVA 4936, 5999, 6346, 6750, 6843, 6847, 6853, 6965, 7030, 7033, 7037, 7045, 7057, 7063, 7148, 7156, 7171, 7184, 7222, 7310, 7403, 7428, 7477, 7550, 7603, 7640, 7825, 7830, 7954, 7991, SKNS1-2017-137, SKNS1-2018-116, SKNS1-2022-13, SKNA8-2022-32 og SKNA3-2022-49.

³ Lovforståelsen ble stadfestet i HR-2015-312-A *Lønningshaugen 15*.

- (i) Hensynet til likebehandling av direkte og indirekte kapitaltilførsel
- (ii) Hensynet til at tapsføring (særlig når kjøper har fradragsrett) påfører staten tap
- (iii) Hensynet til at avgiftssystemet ikke skal subsidiere interessefellesskap
- (iv) Hensynet til at de skattepliktige utøver en kreditorrolle på vegne av staten, og
- (v) Hensynet til at avgiftspliktig forbruk (som følge av tapsføring) ikke bør finne sted avgiftsfritt.

Nevnte hensyn må samtidig balanseres mot merverdiavgiftens karakter som en indirekte skatt på innenlands forbruk av varer og tjenester, hvor de næringsdrivende normalt bare opptrer som skatteoppkrevere på vegne av staten – og ikke selv er ment å (endelig) belastes for merverdiavgiften.

Etter gjeldende rett vil det være sentralt om kreditors handlemåte kan anses forretningsmessig begrunnet, når dette vurderes ut fra kreditors stilling isolert sett.⁴ Dersom kreditors opptreden anses påvirket av et interessefellesskap med debitor, vil dette kunne resultere i at fordringene bedømmes som noe annet enn ordinære kundefordringer. Bedømmelsen foretas ut fra en objektiv vurdering av hvilken opptreden som, ut fra omstendighetene i saken, med rimelighet må kunne forventes av kreditor.

I den danske momsveiledningen fra 1995 formuleres dette slik:

"Det er endvidere en forudsætning, at tabet vedrører varer og ydelser. Har kreditor ydet kredit ud over, hvad der er sædvanligt inden for den pågældende branche eller fortsat leveringen gennem længere tid, selv om han burde have indset, at debitor ikke ville være i stand til at betale, kan en konkret vurdering føre til, at tabet ikke anses for at være tab som følge af en momspliktig leverance, men derimod som følge af et låneforhold, hvilket ikke berettiger til fradrag i momsgrundlaget."

Vurderingstemaet bærer følgelig preg av at det tas stilling til om den næringsdrivende har opptrådt aktsomt og lojalt som skatteoppkrever for staten, eller om kreditor isteden har vært påvirket av andre interesser – typisk eierinteresser i skyldneren. Hvorvidt dette er tilfellet, skal avgjøres etter en konkret og skjønnsmessig helhetsvurdering av omstendighetene forbundet med leveransen(e).

2.3 Hensynene bak gjeldende rett kan vanskelig ivaretas av en formell avskjæringsregel

Den første innvendingen mot forslaget er at hensynene som begrunner dagens innskrenkende tolkning av bestemmelsen vanskelig kan ivaretas av en fast og formell avskjæringsregel.

Dette har, for det første, en side mot at terskelen for en innskrenkende tolkning av bestemmelsen vil (og bør) påvirkes av *hvilke reelle hensyn* som gjør seg gjeldende. Selv om det foreligger samme grad av interessefellesskap mellom kreditor og debitor, vil det eksempelvis være av vesentlig betydning å avklare om kjøper har fradragsrett for den inngående merverdiavgiften. Uten fradragsrett kan det, ut fra hensynene som begrunner en innskrenkende tolkning, vanskelig oppstilles samme terskel som i tilfeller med fradragsrett.

I tillegg til at terskelen for en innskrenkende tolkning er og bør være elastisk, er det for det andre slik at de reelle hensynene tilsier mest mulig konkrete vurderinger av om, evt. i hvilken grad, et interessefellesskap faktisk har påvirket kreditors opptreden.

⁴ HR-2015-312-A *Lønningshaugen* 15 avsnitt 50.

Selv om man etter gjeldende rett i stor utstrekning også ser hen til *presumsjoner* – typisk at misligholdets varighet og omfang er av en karakter som i seg selv tilsier at interessefellesskapet har påvirket kreditors opptreden – vil de skattepliktige kunne tilbakevise slike presumsjoner, og evt. sannsynliggjøre at kreditors opptreden ikke er påvirket av interessefellesskapet.

En fast og formell avskjæringsregel som utelukkende ser hen til hvorvidt skyldner er nærstående, og fordringens alder, fremstår i så måte lite egnet til å ivareta de reelle hensynene som gjør seg gjeldende på dette området.

2.4 Er det behov for en fast avskjæringsregel?

Faste regler kan i mange tilfeller være praktisk eller nødvendig fordi effektivitets- og kontrollhensyn tillegges større vekt enn hensynet til å oppnå et mest mulig korrekt resultat i den enkelte sak. Slike hensyn kan, også på dette området, tenkes å gi grunnlag for en fast avskjæringsregel hvor fordringer mot nærstående, på visse faste vilkår, ikke skal kunne tapsføres.

Høringsnotatets egen vurdering av forslagets administrative og økonomiske konsekvenser synes imidlertid å undergrave behovet for en fast avskjæringsregel, når det uttales at virkeområdet for forslagene må kunne anses som begrenset og antakelig bare vil omfatte et fåtall tilfeller årlig.⁵

Dersom dette rettsspørsmålet anses så lite aktuelt at det kun vil gjøre seg gjeldende i et fåtall tilfeller årlig, er det vanskelig å se at forenklingshensyn gir et reelt behov for en fast regel – særlig når en fast regel, etter sin natur, vil medføre urimelige utfall i enkeltsaker.⁶ Under slike omstendigheter er det videre liten grunn til å legge vekt på hensynet til forutberegnelighet når dette, slik forslaget er formulert, utelukkende vil være til de skattepliktiges ugunst.

3. Innvending #2: Forslagets avskjæringsregel fremstår lite rimelig

3.1 Avskjæringsregelen ser ikke hen til om kjøper har fradrags- eller kompensasjonsrett for inngående merverdiavgift

Som nevnt i pkt. 2.2 ovenfor kan gjeldende rett begrunnes i en rekke reelle hensyn. Det fremstår likevel klart at de sentrale hensynene bak dagens tolkning av regelverket er hensynene til at staten ikke skal påføres tap – når et slikt tap samtidig vil medføre subsidiering av et interessefellesskap. Skattedirektoratet har beskrevet dette slik:

"Det presiseres at det bare er tap på kundefordringer som kan være gjenstand for tilbakeføring av merverdiavgift. Ytelse av tilskudd/lån/kreditt for å styrke mottakers likviditet, vil ikke kunne gi grunnlag for tilbakeføring av merverdiavgift hos kreditor. Begrunnelsen for å skille mellom reelle kundefordringer og tilføring av lån/kreditt er at merverdiavgiften ikke skal kunne benyttes som et rent driftstilskudd i en virksomhet."⁷

Dette taps-/subsidieringssynspunktet kan gjøre seg fullt ut eller delvis gjeldende, avhengig av om kjøper har full eller forholdsmessig fradrags- eller kompensasjonsrett. Bakgrunnen for at

⁵ Høringsnotatet s. 15.

⁶ At problemstillingen er så "uaktuell" som det her gis uttrykk for, fremstår imidlertid lite realistisk.

⁷ KMVA 4936.

dette kan oppstå er at kjøpers fradrags- eller kompensasjonsrett vil være i behold uavhengig av om selger kan tapsføre det korresponderende avgiftsbeløpet.

Rettskildebildet blir derimot annerledes i tilfeller hvor kjøper verken har fradrags- eller kompensasjonsrett. I slike tilfeller vil de relevante reelle hensyn være av en annen karakter, og klart mindre tungtveiende enn de som gjør seg gjeldende når kjøper har fradragsrett. Dette vil som nevnt påvirke terskelen for en innskrenkende tolkning av bestemmelsen – og bør også påvirke utformingen av en formell avskjæringsregel.

Forslagets avskjæringsregel ser derimot utelukkende hen til om det foreligger fordringer mot en nærstående skyldner, uavhengig av om debitor har fradrags- eller kompensasjonsrett for den inngående merverdiavgiften. Forslagets avskjæringsregel fremstår da lite balansert i de sentrale reelle hensyn som ligger til grunn for gjeldende rett.

3.2 Avskjæringsregelens fokus på fordringens alder

Etter gjeldende rett er *misligholdperiodens* varighet og omfang sentrale momenter i vurderingen av om en utestående fordring kan anses som en ordinær kundefordring. Årsaken er at dette gir viktig kontekst til bedømmelsen av om kreditor har opptrådt i henhold til det som med rimelighet kan forventes ut fra omstendighetene i saken.

Forslaget til en formell avskjæringsregel skiller seg fra dette ved at det utelukkende fokuseres på fordringens alder, uten at det engang kreves at fordringen er misligholdt.

En utfordring med en fast frist på 12 måneder fra fordringen ble stiftet/etablert, er at det kan foreligge forhold knyttet til kreditors og skyldners virksomheter som (og fra bransje til bransje) påvirker hva som er sedvanlig alder og forfall for utestående fordringer.

Fra kreditors perspektiv kan det eksempelvis være slik at leveransen gjelder en tilvirkningskontrakt. Dersom avtalen er utformet slik at levering finner sted fortløpende, kan dette innebære at adgangen til tapsføring (for de eldste fordringene) går tapt allerede før kontrakten som sådan er fullført og/eller fordringene i det hele tatt forfaller til betaling.

Ved utbygging og salg av boliger og fritidseiendom kan prosjektet være organisert slik at et nærstående selskap opptrer som entreprenør for selskapet som står for salget. Det kan da tenkes at forfall og betaling for byggetjenestene er knyttet opp mot salg og innbetalinger fra sluttkundene. I tilfeller som dette vil man raskt kunne støte mot en slik 12-månedersfrist, uten at interessefellesskapet nødvendigvis kan sies å ha innrettet seg på en avgiftsmessig "illojal" måte.

Til sammenligning vil 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 ellers tilsier, etablere et endelig konstatert tap.⁸ Når den foreslåtte avskjæringsregelen knytter en 12-månedersfrist til tidspunktet for etablering av fordringen, vil dette altså kunne føre til at adgangen til tapsføring bortfaller allerede før fordringen forfaller til betaling. Dersom forfall eksempelvis er mer enn 6 måneder fra etablering av fordringen, vil adgangen til tapsføring videre kunne bortfalle før kreditor i det hele tatt har en realistisk mulighet til å konstatere et endelig tap.

⁸ Merverdiavgiftsforskriften § 4-7-1 første ledd bokstav b.

Det kan også være forhold knyttet til skyldnerens virksomhet som innebærer at det kan fremstå urimelig at fordringer eldre enn 12 måneder uten videre ikke skal kunne tapsføres.

Agder lagmannsretts dom av 11. oktober 2016 (MH Eiendom) gjaldt eksempelvis et selskap som leide ut lokaler til en hagemøbelgrossist.⁹ For sterkt sesongbaserte virksomheter som dette, som i tillegg kan være preget av en bransjepraksis med svært konsentrerte forfallstidspunkter, kan det (også mellom nærstående) være større rom for at kreditor aksepterer en periode med mislighold – eksempelvis på bakgrunn av at skyldner kan vise til godt forhåndssalg for neste sesong.

En fast og generell avskjæringsregel 12 måneder etter at fordringen ble etablert fremstår etter dette som en streng fristregel, som må forventes å ville medføre urimelige utslag og/eller at avgiftssystemet vil medføre "unødvendig" påvirkning av hvordan næringsdrivende innretter sine privatrettslige disposisjoner.

3.3 Avskjæringsregelens ensidige fokus på fordringens alder – hva med omfang?

Etter gjeldende rett vurderes misligholdets varighet alltid i sammenheng med dets omfang, fordi det er totaliteten som avgjør hva som med rimelighet kan forventes av kreditor. Relativt sett store utestående fordringer vil normalt medføre større krav til aktivitet fra kreditors side enn det som kan kreves for fordringer av mindre omfang og betydning for kreditor.

En utfordring knyttet til fordringers alder og "passivitet" fra kreditors side vil ofte være at rettslig inndrivelse (og kostnadene dette medfører) kan være bedriftsøkonomisk irrasjonelt når kreditor har full innsikt i skyldnerens økonomiske stilling. I slike tilfeller vil det derfor, etter gjeldende rett, stå sentralt om passiviteten faktisk har resultert i tap for kreditor, typisk ved at passiviteten de facto har medført at debitor har kunnet prioritere andre, ikke-nærstående kreditorer.

Slike sentrale aspekter ved dagens praksis knyttet til totaliteten i fordringers alder, omfang og oppfølging, kan imidlertid vanskelig fanges opp av en formell avskjæringsregel.

3.4 Forslagets regulering av hva som er "tilstrekkelige innfordringstiltak"

Forslaget gir anvisning på at 12-månedersfristen ikke skal løpe når fordringshaver har gjennomført "kvalifiserte innfordringstiltak". Hva som anses som kvalifiserte innfordringstiltak fremgår at forslaget til nytt fjerde ledd i § 4-7-1, hvor det angis at fristen ikke skal løpe mens debitor er i gjeldsforhandlinger, under bobehandling etter konkursåpning eller er under rekonstruksjonsforhandlinger.

Sett i lys av den relativt korte fristen på 12 måneder fra fordringen ble etablert, og at avskjæringsregelen ikke tar hensyn til den utestående fordringens omfang, fremstår det strengt at kun nevnte situasjoner skal kunne kvalifisere som tilstrekkelige innfordringstiltak.

3.5 Forslagets definisjon av "nærstående skyldner"

Hvilke skyldnere som er "nærstående" til kreditor foreslås regulert i § 4-7-1 nytt tredje ledd.

Til dette kan det bemerkes at avskjæringsregelens definisjon av "nærstående" vil avvike fra det som etter ulovfestet rett kan representere et interessefellesskap – uten at bakgrunnen for dette er omtalt. Det fremstår også uklart hvorfor forslaget inneholder en egen definisjon av

⁹ LA-2015-186489.

nærstående, istedenfor å benytte definisjonen inntatt i skatteforvaltningsloven § 8-11 fjerde ledd.¹⁰

Forslagets avskjæringsregel vil komme til anvendelse dersom eierkravet er oppfylt "på noe tidspunkt i fordringens levetid". Når det ikke stilles krav til "minste eiertid", eller for øvrig legges vekt på tidspunktet for når eierkravet oppfylles, åpner dette for at adgangen til tapsføring kan bortfalle også i tilfeller hvor interessefellesskapet ikke har hatt noen reell påvirkning på kreditors opptreden.

4. Innvending #3: Forslaget fremstår uegnet til å realisere hensynene til forenkling og forutberegnelighet

4.1 Forslaget innebærer ingen forenkling av gjeldende rett – men vil etablere et mer komplisert regelverk i form av et tosporet system

Et grunnleggende trekk ved forslaget er at det utelukkende omhandler hvorvidt en utestående fordring har *endret* karakter (fra en "ordinær kundefordring" til noe annet). Dette er imidlertid en tilnærming til materien som kun delvis fanger opp utfordringene forbundet med gjeldende rett.

I saker hvor det er tema om utestående fordringer kan anses som ordinære kundefordringer, er dette riktignok en treffende beskrivelse for de eldste fordringene. Fokuset vil da være rettet mot kreditors oppfølging og inndrivelse av fordringene. Retts- og forvaltningspraksis gjelder derimot i all hovedsak *løpende leveranser*, som typisk avsluttes ved at skyldner går konkurs. Argumentasjonen knyttet til de eldste fordringene er da ikke overførbar til de yngste fordringene – hvor kreditor ikke har vært, evt. hatt anledning til å være passiv ved inndrivelsen.

For de yngste fordringene vil det ikke være etterfølgende forhold som begrunner at fordringene ikke kan klassifiseres som ordinære kundefordringer. Dette vil isteden måtte begrunnes i omstendighetene ved etablering av fordringene. Fordringene vil, allerede fra stiftelsen, kunne anses som noe annet enn ordinære kundefordringer – typisk fordi en uavhengig kreditor (særlig grunnet historikken og kjennskapet til debtors økonomiske stilling) ikke ville ha opprettholdt/gjennomført leveransen på tilsvarende vilkår i en slik situasjon.

Ulovfestet rett omhandler følgelig to prinsipielt ulike tilfeller: Fordringer som allerede på stiftelsestidspunktet ikke kan anses som "ordinære kundefordringer" og fordringer som stiftes som ordinære kundefordringer, men som på tapsføringstidspunktet har endret karakter.

Etter gjeldende rett behandles disse "ulike" tilfellene samlet – dels fordi det vil være en glidende og uskarp grense mellom kategoriene, dels fordi det ikke har vært noen grunn til å plassere begrunnelsen i en bestemt kategori. Det overordnede er, for begge kategorier, en helhetsvurdering av rettsforholdet og transaksjonene mellom partene.

I høringsnotatet heter det på side 10 at forslaget vil forenkle skattemyndighetenes kontroll ved å redusere de skjønsmessige vurderingene, da det ikke lenger vil være behov for å gå inn i enkeltsaker for å vurdere momenter som kan tilsi at fordringen reelt sett utgjør finansieringsbistand eller lån. På side 11 presiseres det at tidligere retts- og

¹⁰ Sml. merverdiavgiftsforskriften § 15-9-3.

forvaltningspraksis fortsatt vil komme til anvendelse i tilfeller hvor det er aktuelt å vurdere om en kundefordring har endret karakter før utløpet av 12-månedersfristen.

Realiteten i forslaget er følgelig at en slik formell avskjæringsregel bare vil representere en forenkling i tilfeller hvor tapsføringen *kun består av fordringer som er eldre enn 12 måneder*. En slik situasjon fremstår lite praktisk. I et normalt tilfelle vil tapsføringen både omfatte fordringer som er yngre og eldre enn 12 måneder.

I slike normalt tilfeller vil altså de skattepliktige og skattemyndighetene måtte forholde seg til et tosporet system, med to ulike regelsett for hva som er å anse som ordinære kundefordringer.

En tapsføring kan eksempelvis gjelde 14 måneders misligholdt husleie. Man vil da eventuelt først måtte undersøke om vilkårene i den formelle avskjæringsregelen gjør seg gjeldende. Deretter må man uansett forholde seg til ulovfestet rett for de gjenstående fordringene – herunder foreta de skjønnsmessige og konkrete helhetsvurderingene man tilsynelatende skulle spare seg for.

Dersom resultatet av en slik konkret helhetsvurdering er at det heller ikke er grunnlag for tapsføring av de gjenstående fordringene, har man oppnådd samme resultat som etter gjeldende rett, men på en mer tidkrevende måte ved bruk av to ulike normer.

Dersom det konkluderes med at det etter ulovfestet rett ikke er grunnlag for å nekte tapsføring av de gjenstående fordringene, har man uansett gjort samme arbeid som tidligere, men samtidig oppnådd et mer urimelig resultat ved at store deler av tapet ikke kan tapsføres til tross for at dette ikke underbygges av reelle hensyn.

Samlet sett er det altså vanskelig å se at forslaget er egnet til å innebære forenkling. Forslaget fremstår tvert om egnet til å medføre merarbeid og økt kompleksitet, ved at man må forholde seg til et tosporet system basert på ulike normer for det som reelt sett er samme rettsspørsmål – om de utestående fordringene er "ordinære kundefordringer".

4.2 Nærmere om forholdet mellom en formell avskjæringsregel og ulovfestet rett i et tosporet system

I forslaget vil skyldneren anses som "nærstående" når kreditor, direkte eller indirekte, har eid 90 prosent eller mer av aksjene/selskapsandelene i debitor. Den formelle avskjæringsregelen vil følgelig være begrenset til formelle selskapsforhold, der eierinteressen i tillegg har vært høy.

Etter ulovfestet rett kan derimot ethvert interessefellesskap ha betydning. Dette vil ikke nødvendigvis være begrenset til eierinteresser, men kan også omfatte familieforhold mv. For eierinteresser oppstilles videre en lavere terskel, ved at det etter gjeldende rett er tilstrekkelig med en eierinteresse som overstiger 50 prosent.¹¹

Dette innebærer altså at det kan oppstå tilfeller hvor tapsføring ikke er avskåret etter den formelle avskjæringsbestemmelsen (eksempelvis fordi eierinteressen er 80 %), men hvor tapsføring uansett er avskåret etter ulovfestet rett.

¹¹ Ulovfestet rett er følgelig mer i samsvar med definisjonen i skatteforvaltningsloven § 8-11 fjerde ledd.

Dersom det vedtas en formell (men begrenset) avskjæringsregel, fremstår det nærliggende at de skattepliktiges oppmerksomhet vil være rettet mot vilkårene i en slik bestemmelse. Hvis tapsføring likevel kan nektes med grunnlag i ulovfestet rett, kan dette svekke forutberegneligheten ved at skattepliktige gis en "uberettiget forventning" om tapsføringsadgang.

4.3 Vil en regel basert på fordringens alder være enkel å praktisere?

I høringsnotatet legges det til grunn at tidspunktet for når en fordring ble etablert normalt vil være notorisk, blant annet ut fra bokføringsforskriftens dokumentasjonskrav.¹² Det er imidlertid ikke vanskelig, verken privat- eller avgiftsrettslig, å se for seg tilfeller hvor det kan foreligge usikkerhet knyttet til om/når en fordring ble "etablert". Dette har eksempelvis vært et tema for bygge- og anleggsprosjekter.¹³

Praksis for "ordinære kundefordringer" gjelder i hovedsak løpende ytelser. I slike tilfeller vil fordringer etableres fortløpende, i takt med at tjenesten leveres. Slike ytelser kan ofte forskuddsfaktureres – og skal eventuelt faktureres senest en måned etter utløpet av terminen.¹⁴

Ved anvendelse av 12-månedersfristen kan man altså ikke ta utgangspunkt i fakturadato. Det nærmere leveringstidspunktet må identifiseres, noe som riktignok skal angis i salgsdokumentet.¹⁵ I praksis vil det imidlertid kunne være slik at leveringsdato ikke er angitt. Selv når leveringsdato er angitt, kan det videre være nødvendig å skille ut en andel av et fakturabeløp og regne ut hvilken andel som knytter seg til fordringer yngre enn 12 måneder.

Hvorvidt en fordring er "etablert", samt fordringens omfang, har også en side mot spørsmålet om transaksjonen består av én eller flere leveranser. Usikkerhet kan videre oppstå som følge av at tidspunktet for når en fordring er etablert privatrettslig ikke nødvendigvis vil sammenfalle med avgiftsrettens leveringsbegrep.

5. Oppsummering av innvendingene

Den avgiftsmessige grensen mellom "ordinære kundefordringer" og andre typer fordringer fremstår, på generelt grunnlag, lite egnet for en fast regel – løsrevet fra konkrete vurderinger av de relevante reelle hensyn. Dersom det likevel er ønskelig med en fast regel, fremstår forslagets avskjæringsregel lite rimelig. Det er videre vanskelig å se at forslaget er egnet til å realisere målsetningene om økt forenkling og forutsigbarhet.

Hensynet til merverdiavgiftens karakter som en indirekte skatt på innenlands forbruk av varer og tjenester tilsier videre at det bør kreves gode grunner for at næringsdrivende endelig belastes for merverdiavgiften utenfor tilfeller hvor dette er tilsiktet. De reelle hensynene bak gjeldende innskrenkende tolkning av bestemmelsen kan sies å etablere et slikt grunnlag. En formell avskjæringsregel for alle fordringer mot nærstående skyldner etter 12 måneder, fremstår derimot lite forenelig med merverdiavgiftens karakter.

¹² Høringsnotatet s. 10.

¹³ Høringsnotat 17.06.2020 – Utstedelse av salgsdokument ved bygge- og anleggsvirksomhet – endringer i bokføringsforskriften § 8-1-2a s. 20.

¹⁴ Bokføringsforskriften §§ 5-2-4 jf. 5-2-6.

¹⁵ Bokføringsforskriften § 5-1-1 første ledd nr. 4.

6. Formelle merknader til utformingen av forslaget

6.1 En forskriftshjemmel kan gis en mer generell utforming

Forslaget til forskriftshjemmel i § 4-7 første ledd annet punktum angir at tapsføring kan avskjæres for fordringer på nærstående skyldner 12 måneder etter at fordringen ble etablert.

Til dette kan det bemerkes at forslaget går relativt langt i å begrense forskriftskompetansen, ved å innta slike materielle vilkår i selve forskriftshjemmelen. På generelt grunnlag kan det fremstå hensiktsmessig med en mer fleksibel hjemmel, eksempelvis ved at:

"Departementet kan gi forskrift om når korreksjonsadgang for fordring på nærstående skyldner avskjæres."

6.2 Forskriftshjemmelens plassering

Etter mitt syn fremstår det lite naturlig å plassere en slik forskriftshjemmel som et nytt annet punktum i § 4-7 første ledd. Dette bryter med lovgivningstradisjon for at forskriftshjemler inntas i bestemmelsens siste ledd, og blir i tillegg unaturlig når det allerede eksisterer en forskriftshjemmel i § 4-7 tredje ledd. Dersom man går videre med forslaget, bør forskriftshjemmelen isteden inntas som nytt *annet punktum til § 4-7 tredje ledd*.

6.3 Utkastet til forskriftsbestemmelser gjennomfører ikke selve avskjæringsregelen

Det kan bemerkes at forslaget til nye forskriftsbestemmelser strengt tatt ikke gjennomfører selve avskjæringsregelen forskriftshjemmelen skal gi departementet kompetanse til å vedta.

Forslaget til nye bestemmelser i merverdiavgiftsforskriften § 4-7-1 tredje og fjerde ledd nøyer seg med å definere hva som menes med "nærstående", samt å at 12-månedersfristen ikke skal løpe i visse tilfeller.

Disse bestemmelsene inneholder følgelig kun definisjoner og presiseringer av begrepet i forskriftshjemmelen – uten at det er foreslått en egen forskriftsbestemmelse som uttrykkelig vedtar selve avskjæringsregelen.

7. Kort om alternative løsninger

7.1 En formell avskjæringsregel bør ramme alle leveranser i et rettsforhold

En formell avskjæringsregel som kun retter seg mot fordringer eldre enn 12 måneder vil, som nevnt, ikke være egnet til å oppnå forenkling og økt forutberegnelighet – fordi man i praksis uansett vil måtte forholde seg til gjenstående, yngre fordringer.

Dersom formålene med en slik avskjæringsregel skal realiseres, fremstår det nærliggende at dette gjøres i form av en regel hvor *alle fordringer* knyttet til *et nærmere bestemt rettsforhold* avskjæres. Ved utforming av en slik regel bør det imidlertid undersøkes om man i større grad kan ivareta hensynene bak gjeldende innskrenkende tolkning av § 4-7 første ledd.

7.2 Snudd avregning for leveranser mellom nærstående

Hovedutfordringene med gjeldende rett er som nevnt knyttet til at samme avgiftsbeløp reelt sett kan komme til fradrag hos både kreditor og debitor. Dette problemet kan motvirkes ved å innføre snudd avregning for omsetning mellom nærstående, når kjøper er mva-registrert.

Ettersom kjøper i så fall selv skal beregne og innbetale merverdiavgiften, vil dette løse alle problemstillinger relatert til tapsføring av fordringer mot nærstående (dvs. mer enn bare spørsmålet om det foreligger ordinære kundefordringer).¹⁶

7.3 Korrigering av kjøpers fradragsrett ved manglende betaling

Betaling er, verken i Norge eller etter EU-retten, et vilkår for fradragsrett. Medlemsstatene kan imidlertid vedta bestemmelser om at fradrag skal korrigeres for anskaffelser som blir stående ubetalt.¹⁷ En slik regel kan eksempelvis gå ut på at fradraget skal korrigeres dersom betaling ikke er foretatt innen 6 eller 12 måneder fra forfall.

En annen utforming kan være at selger, ved tapsføring, skal orientere debitor om at fordringen er avskrevet – og at meddelelsen utløser en korrigeringsplikt for kjøper (sml. en kreditnota).

En slik korrigeringsregel antas imidlertid ikke å være en fullgod løsning på problemstillingen med ordinære kundefordringer, ettersom et endelig tap i slike saker ofte konstateres på bakgrunn av skyldnerens konkurs.

7.4 Lovfesting av gjeldende rett

En utfordring med gjeldende rett er at et såpass sentralt vilkår som at den utestående fordringen må kunne klassifisere som en "ordinære kundefordring" ikke fremgår av lov- eller forskriftsbestemmelsen.

Økt forutberegnelighet kan oppnås ved å innta dette vilkåret i lovteksten, samtidig som relevante momenter fra retts- og forvaltningspraksis omtales i forarbeidene. Ved en lovfesting kan det samtidig vurderes om gjeldende praksis bør justeres eller bare kodifiseres.

Drammen, 30.05.2024

Geir Tollak Bjørndal Norli

¹⁶ Hvorvidt det er nødvendig med en egen løsning for tilfeller hvor nærstående skyldner er kompensasjonsberettiget, er et annet spørsmål.

¹⁷ Merverdiavgiftsdirektivet artikkel 185(2)(2).