



NORGES HØYESTERETT

Den 9. februar 2015 avsa Høyesterett dom i

HR-2015-00312-A, (sak nr. 2014/1237), sivil sak, anke over dom,

Lønningshaugen 15 AS

(advokat Torgeir Fjeldskaar – til prøve)

mot

Staten v/Skatt vest

(Regjeringsadvokaten v/advokat Arne-Martin H. Sørli)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Endresen**: Saken gjelder gyldigheten av vedtak truffet av Klagenemnda for merverdiavgift. Spørsmålet er om det foreligger fradragsberettiget tap på utestående fordring i medhold av merverdiavgiftsloven § 4-7 første ledd.
- (2) Lønningshaugen 15 AS ble frivillig registrert i Merverdiregisteret med virkning fra og med første termin 2009. Selskapet leide i perioden 31. mai 2009 til 17. januar 2011 ut lokaler til Johs Lunde Flytteservice AS. I perioden 16. juni 2009 til 17. januar 2011 leide selskapet også ut lokaler til Johs Lunde Cargo Bergen AS.
- (3) Leietakerne unnlot, i hvert fall i all hovedsak, å betale den avtalte leie. Som følge av at utgående merverdiavgift inngikk i fakturagrunnlaget, hadde Lønningshaugen 15 AS betalt i alt 404 585 kroner i merverdiavgift til staten da det ble åpnet konkurs i de to leietakerselskapene den 14. februar 2011. De to selskapene var tidligere innrømmet fradrag for inngående avgift med det angitte beløp.

- (4) A eide indirekte 91 prosent av Johs Lunde Flytteservice AS og Johs Lunde Cargo Bergen AS. Han var styreformann i begge selskaper. Hans indirekte eierinteresse i Lønningshaugen 15 AS varierte i perioden mellom 25 og 36,7 prosent.
- (5) Lønningshaugen 15 AS var et heleiet datterselskap av Vendere Eiendom AS. Dette selskapets eiere var Orkla Eiendom AS og Finansgruppen Eiendom AS med 25 prosent hver og Måsen Eiendom AS med 50 prosent. As indirekte eierinteresse i Måsen Eiendom AS varierte i perioden mellom 50 og 73,3 prosent.
- (6) Lønningshaugen 15 AS hadde ingen funksjon utover å være eier av den aktuelle eiendommen. A var styreformann også i dette selskapet til 30. november 2010 og styremedlem til 7. mars 2011. Selskapet hadde ingen ansatte, og den daglige drift ble ivaretatt av morselskapet Vendere Eiendom AS der A var daglig leder. Morselskapet hadde på sin side inngått en managementavtale med Lundegruppen. Det fremgikk av avtalen at Lundegruppen skulle forestå den daglige ledelse av selskapet og datterselskapene og ivareta alle administrative funksjoner i disse. I forbindelse med at Orkla Eiendom AS og Finansgruppen Eiendom AS kom inn som eiere i Vendere Eiendom AS, ble det inngått en aksjonæravtale, som blant annet hadde følgende bestemmelse:
- "Følgende beslutninger i Selskapet kan ikke treffes uten at samtlige Parter er enige om det, eller dersom beslutningen treffes av styret, uten at minst ett møtende styremedlem fra hver av Partene er enige om dette (i denne sammenheng opptrer Orkla-gruppen som en Part):**
- ...
- (ii) **Avtaler mellom Selskapet og Partene eller noen av Partenes nærstående eller selskap kontrollert av noen av disse på den ene side og Selskapet på den andre side.**
- (iii) **Beslutninger eller disposisjoner som er utenfor den ordinære drift i Selskapet."**
- (7) Etter konkursåpning i leietakerselskapene vurderte Lønningshaugen 15 AS fordringene på leie som endelig tapt. På denne bakgrunn korrigerste Lønningshaugen 15 AS beregningsgrunnlaget i omsetningsoppgaven for første termin 2011, slik at tidligere utgående merverdiavgift ble krevd tilbakeført. Korreksjonen av beregningsgrunnlaget ble gjort under henvisning til merverdiavgiftsloven § 4-7 første ledd.
- (8) Skattekontoret vedtok 31. august 2011 ikke å akseptere tilbakeføringen. Det var fra Skatt vests side først gjort gjeldende at tilbakeføring også måtte nektes på det grunnlag at det ikke var avklart at fordringene var uerholdelige. Denne innvendingen ble ikke opprettholdt under klagebehandlingen.
- (9) Etter klage fra Lønningshaugen 15 AS traff Klagenemnda for merverdiavgift 12. desember 2011 slikt vedtak:
- "Det påklagede vedtak om etterberegning av avgift stadfestes."**
- (10) Vedtaket ble truffet under dissens, idet et av nemndens medlemmer stemte for å ta klagen til følge.

- (11) Lønningshaugen 15 AS brakte vedtaket inn for retten, og Bergen tingrett avsa 4. januar 2013 dom med slik domsslutning:
- "1. Staten ved Skatt Vest frifinnes.
 2. Lønningshaugen 15 AS dømmes til innen to uker fra dommens forkynning å betale sakskostnader til staten ved Skatt Vest med kr. 49.590 – kronerførtinitusenfemhundreogtitti –."
- (12) Lønningshaugen 15 AS anket tingrettens dom til Gulating lagmannsrett, som 27. mars 2014 avsa dom med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.
 2. Lønningshaugen 15 AS betaler sakskostnader for lagmannsretten til Staten ved Skatt vest med kroner 56 672 – femtisekstusensekshundreogsyttito – innen 2 – to – uker fra forkynning av dommen."
- (13) Lagmannsrettens dom er av Lønningshaugen 15 AS anket til Høyesterett. Anken gjelder i all hovedsak rettsanvendelsen.
- (14) Saken står i det alt vesentligste i samme stilling som for de tidligere retter.
- (15) Den ankende part, *Lønningshaugen 15 AS*, har i det vesentligste gjort gjeldende:
- (16) Vilkårene for å kreve korreksjon i form av fradrag for tidligere beregnet utgående merverdiavgift etter § 4-7 er oppfylt. Etter bestemmelsens ordlyd har avgiftspliktige krav på fradrag dersom en utestående fordring som det er beregnet utgående merverdiavgift av, på grunn av at skyldnernes manglende betalingsevne anses endelig konstatert tapt. Leietakerne hadde ikke betalingsevne i leieperioden og gikk konkurs i 2011. Oppgjør har ikke funnet sted, og disse omstendigheter er tilstrekkelig til å konstatere fradragsrett. Legalitetsprinsippet tilsier en streng fortolkning av ordlyden, og hverken reelle hensyn eller andre rettskilder gir grunnlag for å modifisere lovens regel slik at fradragsretten kan tapes ved at fordringen anses å ha skiftet karakter.
- (17) Det foreligger ikke noen høyesterettsavgjørelse som tar direkte stilling til spørsmålet, men i en dom av tidligere Eidsivating lagmannsrett 10. januar 1977 (Trysil Systemhus) ble det uttrykkelig tatt avstand fra at det var adgang til å avskjære fradragsretten på et slikt grunnlag. Det er ikke påberopt avvikende tingrettspraksis før på 2000 tallet, og hverken disse dommene eller avgiftspraksis gir grunnlag for å anse rettsstilstanden endret.
- (18) På skatterettens område stiller det seg annerledes, jf. Rt. 2005 side 1171. Fordringens karakter er i skatteretten bestemmende for beskatning i ulik sammenheng, og det følger med nødvendighet at fordringer da må undergis en slik vurdering. Det er derfor ikke grunnlag for å trekke paralleller til avgiftsretten.
- (19) Heller ikke reelle hensyn tilsier at det åpnes for å begrense fradragsretten ved å legge vekt på om fordringen har endret karakter. Det er riktignok så at det er mangel på symmetri, kreditors rett til å tilbakeføre beregnet avgift fører ikke til at debitor taper fradragsrett, men betydningen av dette forholdet har uttrykkelig vært vurdert av et offentlig utvalg, jf. NOU 1991: 30, Forbedret merverdiavgiftslov, som konkluderte med at denne

asymmetrien er en følge av vårt merverdiavgiftssystem, som det ikke ble ansett mulig å eliminere uten avgjørende negative konsekvenser.

- (20) Det er uomtvistet at fradragsretten også gjelder i konsernforhold, og det er ikke noe rettslig grunnlag for å hevde at et interessefellesskap mellom kreditor og debitorerne kan føre til bortfall av fradragsretten i andre tilfeller enn der det er grunnlag for gjennomskjæring, noe som ikke er påstått i saken her. Kreditor og debitorerne inngår uansett ikke i samme konsern. Signaturretten i selskapet lå til et samlet styre. I og med at hovedeier i debitorselskapet ikke hadde bestemmende innflytelse i Lønningshaugen 15 AS forelå det da heller ikke et interessefellesskap mellom avtalepartene.
- (21) Subsidiært gjøres det gjeldende at det ikke er grunnlag for å omklassifisere fordringene i dette tilfellet. Det kreves etter gjeldende rett særlige holdepunkt for at en kundefordring har endret karakter til finansieringsbistand eller lignende, og slike holdepunkter er det ikke i denne saken. Det foreligger hverken avtale eller andre forhold som tilsier at det var enighet om at kundefordringer ikke skulle betales eller gå over til å bli noe annet enn ordinære forfalte krav på husleie.
- (22) Husleie er fakturert på ordinær måte, og det er systematisk fulgt opp med purringer.
- (23) Det bestrides at leietakernes manglende betaling har grunnlag i et ønske hos utleier om å yte finansieringsbistand. Den manglende pågang skyldes en forretningsmessig vurdering som bygget både på tiltro til et langvarig leieforhold, og en negativ vurdering av mulighetene for utleie til andre leietakere. Det ble i denne sammenheng vektlagt at leietakerne hadde en betydelig virksomhet og store tilgodehavender hos selskaper i eget konsern. Tomme lokaler kan ha sterk negativ innvirkning på de øvrige leieforhold. Selskapets manglende tiltak også overfor Rensia Storbilvask AS, som i den samme perioden i all hovedsak unnlot å betale leien, må her tillegges betydelig vekt.
- (24) Også i denne sammenheng har det betydning at hovedaksjonæren i leietakerselskapene ikke hadde kontroll i Lønningshaugen 15 AS, hverken gjennom sitt eierskap eller i kraft av ansettelsesforhold eller styreverv. Uansett er det ikke årsakssammenheng mellom eventuelt interessefellesskap og tap på fordring.
- (25) Den instruks A ga til administrasjonen i leietakerselskapene, om at husleien ikke skulle betales før disse selskapene fikk oppgjør fra andre konsernselskaper, har ikke betydning for vurderingen av fordringens karakter. Instruksen er et internt anliggende for debitorerne, som hverken vedrører Lønningshaugen 15 AS eller fordringens karakter. Årsaken til den manglende betaling er under enhver omstendighet den manglende betalingssevne.
- (26) Det tilføyes at Klagenemnden dessuten uriktig har lagt til grunn at det i perioden ikke ble betalt leie overhodet. Det ble imidlertid betalt husleie med til sammen 304 000 kroner i løpet av perioden. Dette er opplysninger som ikke forelå for avgiftsmyndighetene, men det kan ikke være til hinder for at leiebetalingene kan hensyntas av domstolene.
- (27) Lønningshaugen 15 AS har nedlagt slik påstand:

"1. Klagenemnda for Merverdiavgifts vedtak av 12. desember 2011 for Lønningshaugen 15 AS oppheves.

2. **Lønningshaugen 15 AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett."**

- (28) Ankemotparten, *staten v/Skatt vest*, har i det vesentlige anført:
- (29) Det er etter merverdiavgiftsloven § 4-7 et vilkår for tilbakeføring av utgående merverdiavgift at den manglende betaling gjelder en "utestående fordring som det tidligere er beregnet utgående merverdiavgift av". Fordringen som tapes må være den samme fordringen som det tidligere er beregnet merverdiavgift av. Dersom fordringen omdannes til en langsiktig kreditt eller på annen måte endrer karakter, er det ikke lenger samme fordringen. At manglende oppgjør da ikke fører til rett til tilbakeføring, følger direkte av ordlyden i § 4-7. Den tilsvarende problemstilling innen skatteretten er løst på den måten staten her har gjort gjeldende, jf. Rt. 2005 side 1171 (Skjelland). Kravet på utbytte ble i den saken ansett konvertert til et lån, og aksjonærene måtte ta den skatterettslige konsekvens av dette.
- (30) På avgiftsområdet er det ikke noen avgjørende høyesterettsdom som avklarer dette, men det er, i hvert fall over de siste 15 år, gjennom en lang rekke underrettsavgjørelser og avgjørelser av Klagenemnden for merverdiavgift lagt til grunn at tilbakeføringsrett forutsetter at den avgiftsbelagte fordring ikke har skiftet karakter. Den lagmannsrettsdommen fra 1977, som den ankende part særlig har vist til, er ikke avgjørende i motsatt retning. Hovedproblemstillingen var der om det i det hele tatt var rom for tilbakeføring når debitor er et nærstående selskap. Det er ikke vist til avgjørelsen i senere praksis, og det kan ikke legges til grunn at den har vært fulgt.
- (31) Den norm som utkrystalliserer seg av praksis, er gjengitt i KMVA-2003-4936. Det gis her en lengre redegjørelse fra Skattedirektoratet, som på en dekkende måte gir retningslinjer for hva som etter gjeldende rett kreves for å legge til grunn at en fordring har skiftet karakter med den konsekvens at beregnet merverdiavgift ikke kan tilbakeføres.
- (32) Når normen anvendes på de aktuelle fordringene, kan det ikke være tvilsomt at de opprinnelige husleiekraav har skiftet karakter.
- (33) Det var et sterkt interessefellesskap mellom utleier og leietakerselskapene, og det var eieren av leietakerselskapene som kontrollerte alle selskapene, i hvert fall i den form at han faktisk hadde bestemmende innflytelse i disse. Husleie er ikke betalt over en lang periode, og det er ikke gjort noe egentlig inndrivelsesforsøk. Det er ikke påberopt noen forretningsmessig forsvarlig begrunnelse for at fordringene ikke ble inndrevet.
- (34) Selv om det ikke skulle være inngått noen uttrykkelig avtale om henstand, ligger det nær dette når det var utleier selv som hadde bestemt at det ikke skulle betales husleie før leietakerselskapene hadde fått oppgjør for krav mot andre konsernselskaper.
- (35) Husleiekraavene må da anses konvertert til finansiell bistand, og tilbakeføring kan ikke lenger skje i medhold av merverdiavgiftsloven § 4-7.
- (36) Den ankende part har, som nytt faktisk forhold, trukket inn opplysninger om at noen av fakturaene ble betalt i perioden. Det er imidlertid ikke adgang til å trekke inn nye faktiske opplysninger ved domstolsbehandlingen, jf. Rt. 1995 side 1768 og senere praksis.

- (37) Heller ikke lovens vilkår om at tapet må skyldes manglende betalingsevne kan anses oppfylt. Den uteblitte betaling skyldes ikke dette, men utleiers tilsagn om at leietaker kunne vente med betalingen; det er forhold på kreditors hånd som er den dominerende faktor i årsaksbildet.
- (38) Staten v/Skatt vest har nedlagt slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. Staten v/Skatt vest tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (39) *Jeg er kommet til at anken fører frem, og behandler først spørsmålet om merverdiavgiftsloven § 4-7 åpner for at det under gitte omstendigheter kan nektes tilbakeføring selv om den fordring som må anses endelig tapt, i utgangspunktet var en ordinær kundefordring.*
- (40) Bestemmelsen har slik ordlyd:
- "(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."**
- (41) Ordlyden gir etter mitt syn liten veiledning.
- (42) Problemstillingen er heller ikke direkte omhandlet i forarbeidene. Det fremgår imidlertid klart at det ikke ble tatt sikte på å endre gjeldende rett ved vedtakelsen av § 4-7. Tilbakeføringsretten bygget forut for någjeldende merverdiavgiftslov på ulovfestet rett, og var forutsatt i forskrift 20. august 1969 nr. 1 § 13. Forskriften bygget på at det etter gjeldende rett gjaldt som vilkår for tilbakeføringsrett at den aktuelle kundefordring ikke var innfridd, omdannet eller hadde skiftet karakter. Det er nærliggende å slutte at også denne del av den ulovfestede rett må anses å ha fulgt med ved lovfesting av tilbakeføringsretten.
- (43) Reelle hensyn tilsier også at det i hvert fall i noen utstrekning må være adgang til å nekte tilbakeføring med den begrunnelse at fordringen har skiftet karakter. 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 være utelukket, og den materielle løsning bør her være uavhengig av på hvilken måte refinansieringen gjennomføres.
- (44) Den tilbakeføringsrett som følger av § 4-7 innebærer at staten påføres et tap som følge av at det ikke skjer en korresponderende tilbakeføring av den inngående avgift som debitorselskapet er godskrevet. Det kan argumenteres for at denne risikoen, som anses som en nødvendig konsekvens av det systemet som er valgt, burde begrenses til den ordinære kreditt ved omsetning, og at det ikke er grunn til å utvide denne konsekvens av systemet ved å la staten bære risikoen for debtors betalingsevne også når kreditten ikke lenger kan sees som ordinær leverandørkreditt. Også dette hensynet har etter mitt syn en

viss vekt. At staten påføres tap ved tilbakeføring er ansett å være et nødvendig element i det system som er valgt, men statens tapseksponeering tilsier at det søkes etablert en rimelig ramme for ordningen.

- (45) På skatterettens område er det avklart at en fordring kan skifte karakter med skatterettslig konsekvens, jf. Rt. 2005 side 1171 (Skjelland). Problemstillingen er en noe annen i avgiftssammenheng. Det er her tale om tilbakeføring av en avgift som kreditor tidligere er blitt belastet. Kreditor har for så vidt angår merverdiavgiftsbeløpet en innkrevingsfunksjon for staten, og ordningen forutsetter systematisk sett at kreditor mottar oppgjør fra debitor. De grunnleggende synspunkter i dommen fra 2005, se særlig avsnittene 91 og 92, er likevel av interesse også i avgiftssammenheng.
- (46) Det foreligger ikke noen høyesterettsdom som tar uttrykkelig stilling til spørsmålet om det gjelder begrensninger i retten til tilbakeføring av kundefordringer, men det er en rikholdig underrettspraksis. Tidligere Eidsivating lagmannsrett bygget i en avgjørelse 10. januar 1977 på at det ikke kunne nektes fradragsrett på det grunnlag at fordringen hadde skiftet karakter for eksempel slik at den var gått over til en del av debitorselskapets alminnelige finansiering. Det svekker betydningen av dommen at det prinsipielle spørsmål som ble avklart, var om det i det hele tatt var rom for tilbakeføring når det var et interessefellesskap mellom kreditor og debitor. De mer vidtgående uttalelsene i dommen er ikke fulgt opp i senere praksis.
- (47) I de siste 20 år er det avsagt en rekke dommer i underrettene som alle bygger på at det er et vilkår for tilbakeføringsretten at fordringen ikke kan anses å ha skiftet karakter. Det er også et betydelig antall avgjørelser i Klagenemnden for merverdiavgift som bygger på den samme rettsoppfatning, og dette er fulgt opp i teorien.
- (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. Det samme må i utgangspunktet også gjelde der omdanningen fremkommer av den regnskapsmessige behandling. Etter mitt syn må det videre legges til grunn at tilbakeføring også kan nektes når leverandørkreditten har skiftet karakter til en annen form for tilgodehavende.
- (49) Det er vesentlig mer problematisk å redegjøre nærmere for etter hvilke kriterier den konkrete vurdering må foretas i det enkelte tilfellet.
- (50) Det er ikke grunnlag for å begrense regelen om omklassifisering av fordring til fordringer mellom selskaper innen samme konsern eller selskaper som på annen måte har et interessefellesskap. Men utgangspunktet for vurderingen vil være annerledes når det er helt sammenfallende eierinteresser enn når det ikke er noen eiermessig tilknytning. Når eierinteressene er de samme, vil det etter omstendighetene kunne fremstå som økonomisk formålstjenlig å opprettholde leverandørkreditten for ved dette å styrke debitorselskapets finansielle stilling på en måte som innebærer at staten opprettholder sin eksponering for debitorselskapets betalingsevne. Et vesentlig moment i vurderingen vil derfor være om kreditorselskapet har særbehandlet debitorselskapet i forhold til sine øvrige debitorer, og videre om kreditorselskapets handlemåte kan begrunnes forretningsmessig når dette skal vurderes ut fra kreditorselskapets stilling alene.

- (51) Når selskapene ikke har noe interessefellesskap er det et naturlig utgangspunkt at en utvidet leverandørkreditt nettopp skyldes forretningsmessige vurderinger i kreditorselskapets interesse alene. Det kan i disse tilfellene vanskelig sies å være noen presumpsjon for at kreditors siktemål er å bistå debitorselskapet med langsiktig finansiering.
- (52) Praksis bygger etter mitt syn på en slik betraktning, og det er understreket i de retningslinjer for vurderingen som er utarbeidet. I en avgjørelse av Klagenemnda for merverdiavgift – KMVA-2003-4936, uttrykkes betydningen av interessefellesskap slik:
- "I vurderingen av når en betalingsforpliktelse basert på en kundefordring skal anses som et driftstilskudd/lån, må det legges vekt på hvorfor de normale kriterier for betaling er fraveket. Består det mellom kreditor og debitor et nært forhold økonomisk eller gjennom eierskap, vil det være momenter av betydning for vurderingen av fordringens karakter der kreditor har unnlatt å innfordre kravene. Det samme må gjelde der kreditor ensidig ettergir kundefordringer."**
- (53) KMVA-2009-6346 og KMVA-2007-5999 er også eksempler på at det fremheves at forholdet mellom debitor og kreditor vil være av betydning for vurderingen av om fordringen kan anses å ha skiftet karakter. At interessefellesskapet har betydning må forstås slik at det når kreditor og debitor er uavhengige selskaper, skal mer til for å la manglende oppgjør føre til at det utestående skal anses å ha skiftet karakter med tap av tilbakeføringsrett som resultat.
- (54) I MVA-håndboken 10. utgave 2014 side 355 understrekes betydningen av den naturlige presumpsjon, i en noe annen sammenheng, slik i kommentaren til merverdiavgiftsloven § 4-7:
- "Det klare utgangspunkt var at kreditor måtte kunne sannsynliggjøre at tapet var reelt. I ordinære forretningsforhold måtte man likevel langt på vei bygge på en forutsetning om at det forelå et reelt tap dersom kreditor hadde sett seg nødt til å foreta tapsavskrivning...."**
- (55) Den samme formulering kan gjenfinnes i praksis.
- (56) Det er ikke fremlagt noen avgjørelse som nekter tilbakeføring med den begrunnelse at fordringen har skiftet karakter når selskapene ikke har et sterkt interessefellesskap. Praksis gjelder i all hovedsak selskaper med helt sammenfallende eierinteresser, eller i hvert fall et sammenfall i eierinteressene som overstiger 50 prosent. Det er illustrerende at de avgjørelser det i denne sammenheng vises til i MVA-håndboken 10. utgave 2014, side 357, alle gjelder tilfeller der det var 100 prosent sammenfall i eierinteressene. Dette innebærer at de konkrete avveininger som er gjort i de saker der tilbakeføring er nektet på dette grunnlaget, gir begrenset veiledning når problemstillingen aktualiseres i saker der det ikke foreligger noe interessefellesskap eller der eierinteressene i mindre grad er sammenfallende enn det som har vært tilfelle i praksis slik denne er opplyst for Høyesterett.
- (57) Den foreliggende sak må vurderes med dette som bakteppe. Utgangspunktet for vurderingen må være at Lønningshaugen 15 AS hadde til gode husleie for perioden mai/juni 2009 til januar 2011 fra leietakerne Johs Lunde Cargo Bergen AS og Johs Lunde Flytteservice AS. De utestående leiekravene utgjorde henholdsvis 1 557 685 kroner og 465 240 kroner.

- (58) Ankende part har som ny anførsel for domstolene gjort gjeldende at det i noen utstrekning er betalt husleie i perioden, og dette er søkt dokumentert. Ankemotparten har gjort gjeldende at det ikke kan tas hensyn til nye opplysninger som først er fremlagt ved domstolsbehandlingen. Slik jeg ser på saken er eventuelle leiebetalinger ikke av avgjørende betydning, og jeg tar ikke stilling til om det kan bygges på at det er foretatt leiebetalinger som anført.
- (59) Leien er løpende fakturert, og det er sendt purringer og innkassovarsel der det er tillagt forsinkelsesrente med 10,5 prosent p.a. Det fremgår for øvrig at det har vært kontakt mellom selskapene med hensyn til det utestående beløp. Ved vurderingen av hva man kan slutte av den manglende leieinnkreving må det også ses hen til leietakerselskapenes økonomiske stilling. Selskapenes regnskaper for 2009, som ble avgitt i juni 2010, viser en omsetning for Johs Lunde Cargo Bergen AS på vel 40 millioner kroner og et positivt resultat på 2 millioner kroner. Johs Lunde Flytteservice AS hadde en omsetning på 12 millioner kroner og et nullresultat. Begge selskapene hadde positiv egenkapital. Selv om selskapenes utestående kan synes uforsvarlig høye, er det vanskelig å si at utleier da måtte forstå at leien ikke ville bli betalt.
- (60) At det fra utleiers side ikke ble gjort noe mer aktivt for å bringe forholdet til leietakerne inn i ordnede former, fremstår likevel som et avvik fra hva en normalt ville forvente. Det er mulig at hensynet til øvrige leietakere kan ha vært tatt i betraktning, og at situasjonen kan ha vært slik at det kunne være vanskelig å finne alternative leietakere til de aktuelle lokalene, men dette fremstår ikke alene som en rimelig forklaring på den utviste passiviteten.
- (61) Det synes da også mer nærliggende at fraværet av ytterligere tiltak som reaksjon på den manglende leiebetaling, skyldtes at A så seg tjent med at leie ikke ble betalt. Likviditeten i hans konsern var meget anstrengt. Han ga følgelig instruks til dem som hadde oppgjørsfunksjon i de to leietakerselskapene om at leie ikke skulle betales før disse selskapene fikk oppgjør for sine tilgodehavender mot andre selskaper i Lundegruppen. Da det ble gjort pågang overfor leietakerselskapene med sikte på betaling av skyldig leie, ble det fra disses side opplyst at grunnen til at leie ikke ble betalt var den instruks som jeg nettopp har vist til.
- (62) Klagenemnden bygger på at A ga denne instruks i egenskap av styreformann i Lønningshaugen 15 AS. Det er etter mitt syn – av flere grunner – ikke treffende. Lønningshaugen 15 AS hadde overlatt oppfølgingen av leieforholdet til morselskapet, som igjen hadde satt arbeidet ut ved en managementavtale. I egenskap av styreleder for Lønningshaugen 15 AS hadde A ingen instruksjonsmyndighet overfor de ansatte i leietakerselskapene. Det riktige må være, som lagmannsretten legger til grunn, at instruks er gitt av A som styreformann i leietakerselskapene.
- (63) Spørsmålet er hvordan dette skal bedømmes i relasjon til spørsmålet om tilbakeføringsrett etter merverdiavgiftsloven § 4-7. Etter en samlet vurdering er det mitt syn at det ikke er grunnlag for å anse at fordringen har endret karakter fra å være en kundefordring til å utgjøre en del av leietakerselskapenes alminnelige finansiering. Den manglende husleiebetaling strekker seg over vel 1 ½ år. Det er lenge, men med den aktuelle eierstrukturen er det ikke alene tilstrekkelig til at kundefordringene kan anses å ha skiftet karakter.

- (64) Det er i praksis lagt stor vekt på hva som må anses å ha vært kreditors hensikt med den manglende inndrivelse. Det er her ikke noe holdepunkt for at det på kreditorselskapets vegne er gitt noe bindende tilsagn om henstand. Det er for øvrig ikke hevdet at styret var kjent med den manglende husleiebetaling, og det er ikke noe grunnlag for å tillegge styret noe motiv i retning av et ønske om å medvirke til å styrke leietakernes finansielle stilling.
- (65) Det følger av aksjeloven § 6-28 og det jeg har gjengitt fra aksjonæravtalen at A ikke i noen egenskap hadde kompetanse til i strid med Lønningshaugen 15 AS' interesser å konvertere leiekravene til ordinær finansieringsbistand. Innholdet i den instruks A ga, var dessuten heller ikke etter sitt innhold mer enn en midlertidig utsettelse. For leietakerne var "utsettelsen" av helt ubestemt varighet.
- (66) Det er heller ikke noen naturlig formodning for at kreditor her skulle ha interesse av å styrke leietakerselskapets økonomi ved å unnlate å kreve oppgjør for husleien. Det er eiernes oppgave å sikre selskapet et forsvarlig finansielt grunnlag.
- (67) At Lønningshaugen 15 AS skulle bidra til finansiering av selskaper i Lundegruppen, ville også rukke ved forutsetningene for de nye eieres inntreden i Vendere Eiendom AS. Jeg er etter dette kommet til at det ikke er grunnlag for å nekte tilbakeføring med den begrunnelse at fordringen har skiftet karakter, og ikke lenger kan ansees som en kundefordring.
- (68) Staten har som alternativt grunnlag for å nekte tilbakeføring anført at tapet ikke skyldes debtors manglende betalingsevne. Dette grunnlaget får bare selvstendig betydning dersom de aktuelle kundefordringene – slik som her – ikke ansees for å ha skiftet identitet.
- (69) I merverdiavgiftsloven § 4-7 første ledd er dette vilkåret formulert slik at "fordringen ... på grunn av skyldnerens manglende betalingsevne anses endelig konstatert tapt". I dette tilfellet ble fordringene ansett endelig konstatert tapt i forbindelse med konkursbehandlingen i de to debitorselskapene. Etter bestemmelsens ordlyd er derfor dette vilkåret utvilsomt oppfylt.
- (70) Staten anfører imidlertid at man ved denne vurderingen ikke bare kan se hen til det siste leddet i årsaksrekken. Det samlede årsaksbildet må vurderes, og, hevdes det, den dominerende faktor i årsaksbildet er da forhold på kreditors hånd, nemlig at det var instruksene som var årsak til misligholdet.
- (71) Jeg er kommet til at denne anførselen – som jeg ikke finner grunn til å behandle mer generelt – ikke her kan føre frem. De betraktninger som staten her har gjort gjeldende, er i all hovedsak de samme som ble gjort gjeldende som begrunnelse for at fordringene hadde skiftet identitet. Jeg viser til min begrunnelse for at denne anførselen ikke kunne føre frem, og peker særlig på at jeg der kom til at A ga instruksene i egenskap av styreformann i leietakerselskapene – ikke på vegne av kreditor.
- (72) Anken har ført frem, og den ankende part må etter mitt syn tilkjennes sakskostnader for alle instanser. Det er ikke fremkommet innsigelser mot størrelsen på de sakskostnader som er krevet dekket, og sakskostnader tilkjennes i overensstemmelse med de inngitte kostnadsoppgaver inklusive rettsgebyrer.

(73) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Klagenemnda for Merverdiavgifts vedtak 12. desember 2011 for Lønningshaugen 15 AS oppheves.
2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skatt vest til Lønninghaugen 15 AS 492 808 – firehunderognittitotusenåttehundreogåtte – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

(74) Dommer **Noer**: Jeg er har kommet til et annet resultat enn førstvoterende. Jeg kan i hovedsak slutte meg til lagmannsrettens syn på jussen.

(75) Forutsetningen for tilbakeføring etter merverdiavgiftsloven § 4-7 er at en utestående kundefordring, som det tidligere er beregnet utgående merverdiavgift av, anses *endelig tapt*. Tapet av fordringen må skyldes *manglende betalingsevne* hos debitor. Andre grunner gir ikke rett til tilbakeføring. Dette bygger etter det jeg kan se på en bevisst vurdering fra lovgivers side om hvor tapsrisikoen bør ligge. For eksempel vil tap av fordring på grunn av at debitor nekter å betale, normalt ikke gi rett til tilbakeføring, jf. merverdiavgiftsforskriften § 4-7-1.

(76) Hvis selger av ulike årsaker velger å ettergi eller ikke inndrive kundefordringen, vil det derfor kunne påvirke retten til tilbakeføring ved seinere tap av fordringen, jf. Merverdiavgiftshåndboken 2010–2013 kapittel 4-7.2. For å sette det på spissen: dersom et bilfirma over lengre tid forsetter å selge nye biler til et selskap med dårlig økonomi som ikke gjør opp for seg, uten å inndrive utestående eller sørge for sikkerhet, vil bilfirmaet neppe kunne kreve tilbakeføring av innbetalt avgift hvis kjøper går konkurs. Om man i dette tilfellet vil forankre standpunktet i at tapet ikke skyldes manglende betalingsevne (bilfirmaet kunne i tråd med vanlig forretningsikk ha tatt pant eller avstått fra videre salg og dermed unngått tapet av fordringen) eller i at fordringen har endret karakter, vil neppe være avgjørende.

(77) Også tap av fordring som skyldes handlinger fra en "utro tjener", for eksempel ved underslag, faller etter mitt syn utenfor det som gir grunnlag for tilbakeføring. Tapet er da ikke forårsaket av "manglende betalingsevne" hos skyldner. Dette er også lagt til grunn i praksis, jf. Borgarting lagmannsretts dom LB-2008-68274, som gjaldt et annet saksforhold, men som blant annet henviser til forvaltningspraksis om at underslag hos den avgiftspliktige ikke påvirker avgiftsplikten. Selv om slike tap kan ramme den avgiftspliktige hardt, er det naturlig at tapet plasseres hos den som har størst mulighet for å forhindre at tap oppstår.

(78) I dansk rett er rettsstillingen oppsummert slik i Momsvejledningen 2014 pkt. D.A.8.1.1.6.3:

"Hvis kreditor har 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 et tap som følge af gave-/låneforhold.

Et tab som følge af gave-/låneforhold berettiger ikke til fradrag i momsgrundlaget."

- (79) Dette er etter mitt syn i hovedsak dekkende for rettsstillingen også i norsk rett.
- (80) Jeg er imidlertid enig med lagmannsretten i at det "i utgangspunktet skal mye til for å nekte en avgiftspliktig å tilbakeføre allerede beregnet og betalt avgift av krav som misligholdes" når fordringen går tapt. At det er gitt henstand med betalingen er ikke tilstrekkelig. Dette er også fulgt i praksis. Jeg viser til prinsipputtalelsen fra Klagenemnda for merverdiavgift KMVA-2003-4936, hvor det blant annet heter:

"Det er likevel ikke tilstrekkelig å slå fast at kundefordringer som ikke gjøres opp etter normale kriterier, automatisk endrer karakter til å bli lån. Et tilbakeføringskrav vil alltid basere seg på at debitor ikke har betalt ved forfall, dvs. at debitor ikke gjør opp for seg etter normale kriterier. Det er karakterendringen som må begrunnes. Det at forpliktelsen er misligholdt er ikke alene tilstrekkelig for å begrunne en karakterendring. Det presiseres at det er avskrivningstidspunktet som er avgjørende for vurderingen av forringens karakter.

Ved vurderingen av hva som i det enkelte tilfellet skal anses som normale kriterier for sikring av krav/kundefordringer, må det tas utgangspunkt i hva som er alminnelige betalingsbetingelser ved varesalg innen den aktuelle bransje. Dersom selger (kreditor) ved å fravike de alminnelige eller avtalte betalingsbetingelser har til hensikt å tilføre kjøper (debitor) likviditet i form av lån eller driftskreditt, taler det for at betalingsforpliktelsene samtidig må anses omgjort til et alminnelig lån."

- (81) Deretter følger det som førstvoterende siterte i avsnitt 52.
- (82) Sentrale momenter ved vurderingen vil altså være *graden av avvik fra vanlig forretningsmessig oppfølging av fordringen og årsaken til dette*, og – inn under denne vurderingen – *graden av interessefelleskap*.
- (83) Basert på disse utgangspunktene mener jeg at forholdene i vår sak tilsier at Lønningshaugen 15 AS ikke har krav på å få tilbakeført avgiften.
- (84) Det er i vår sak delvis sammenfallende eierinteresser. A var deleier både i utleieselskapet og i leieselskapene, jf. gjennomgangen i avsnitt 4 til 6. A var dessuten styreformann i alle de tre selskapene i mesteparten av leieperioden. Og han var daglig leder i Lønningshaugens morselskap Vendere Eiendom AS, som sto for driften av utleievirksomheten.
- (85) Flytteservice og Cargo betalte så å si ikke leie. Lønningshaugen 15 AS sendteurring og varsel om inkasso hver måned. Men det ble ikke gjort forsøk på inkasso eller på å skaffe sikkerhet for fordringene. Heller ikke ble leietagerne forsøkt sagt opp.
- (86) Leieforholdet varte i henholdsvis 20 og 21 måneder. Til avgiftsmyndighetene opplyste Lønningshaugen 15 AS at ingen av de utstedte fakturaene "knyttet til utleien av lokalene" var betalt. Klagenemndas vedtak bygger på dette. Totalt kom ubetalt leibeløp etter hvert opp i vel to millioner kroner.
- (87) Spørsmålet er så hva som var årsaken til betalingsutsettelsen.

- (88) Det Lønningshaugen 15 AS opplyste til avgiftsmyndighetene, var at A hadde gitt leietakerne beskjed om "ikke å betale skyldig husleie til Lønningshaugen før de har fått betalt utestående som leietakerne har hatt mot andre selskap i Johs Lunde-konsernet", jf. brev fra Lønningshaugens prosessfullmektig til Skatt vest av 19. august 2011.
- (89) De to leieselskapene var en del av Lunde-konsernet, som var heleid av A. Konsernet hadde allerede i 2009 store økonomiske problemer. Et vanlig utleieselskap ville derfor neppe latt misligholdet av leieavtalen fortsette så lenge. Det kan riktig nok være at forsøk på inndrivning ville vært forgjeves. Men alternativet da ville vært å si opp leieforholdet. I stedet fortsatte utleier her å stille lokalene til disposisjon, uten å ta initiativ til å få inn nye leietakere. Jeg minner om at Lønningshaugen 15 AS var et selskap hvis virksomhet utelukkende besto i utleie av denne faste eiendommen.
- (90) Utleier har anført at det var vanskelig å få leid ut lokaler. Men i årsmeldingene til selskapet for de aktuelle årene heter det at så å si alt var utleid. Eiendommen lå like ved Flesland flyplass, og jeg kan ikke se at det er sannsynliggjort at utleieproblemer reelt sett var grunnen til at misligholdet ble akseptert.
- (91) Det er uklart om styret i Lønningshaugen 15 AS var kjent med instruksen fra A. Men som påpekt i lagmannsrettens dom, må det legges til grunn at selskapet "de facto aksepterte leietagernes betalingsmislighold". A ble for øvrig politianmeldt av Lønningshaugen 15 AS i etterkant av konkursen for å ha handlet i strid med selskapets interesser for å fremme sine egne. Klagenemnda viste til dette i sin avgjørelse.
- (92) Samlet sett er det min konklusjon at Lønningshaugens oppfølging av kundeforholdet i sterk grad avvek fra vanlig forretningsmessig opptreden, og at det i realiteten er yttet driftskreditt til leieselskapene gjennom de løpende leveransene. Jeg legger da vekt på at det var et langvarig og nærmest totalt mislighold, at det ikke ble gjort reelle forsøk på inndrivning eller oppsigelse, at de utestående beløpene var betydelige og at det var delvis interessefellesskap mellom utleier og leietaker. I tillegg viser instruksen fra A at selskapene hadde fått beskjed om ikke å betale husleien og at styreleder i utleieselskapet var klar over dette.
- (93) Jeg mener derfor anken ikke kan føre fram.
- (94) Dommer **Arntzen:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Endresen.
- (95) Dommer **Kallerud:** Likeså.
- (96) Dommer **Tjomsland:** Likeså.

(97) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Klagenemnda for Merverdiavgifts vedtak 12. desember 2011 for Lønningshaugen 15 AS oppheves.
2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skatt vest til Lønninghaugen 15 AS 492 808 – firehunderognittitotusenåttehundreogåtte – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: