

Beregning av forsinkelsesrenter ved utbetaling av merverdiavgiftskompensasjon

6.9.2019 (2019/436)

Klager - en interesse- og serviceorganisasjon - hadde fått avslag på søknader om merverdiavgiftskompensasjon knyttet til undervisningsvirksomhet. Kravene ble først tatt til følge etter at saken ble behandlet i lagmannsretten. Skatteetaten utbetalte merverdiavgiftskompensasjon til gode, men mente at klager ikke hadde krav på forsinkelsesrenter.

Ombudsmannen forela saken for Finansdepartementet. Departementets syn var at det ikke var grunnlag for å begrense retten til forsinkelsesrenter til tilfeller hvor Skatteetaten bruker for lang tid på å utbetale kravet. Forsinkelsesrenter tilkjennes også i tilfeller hvor forsinkelsen skyldes at etaten først har avslått kravet og at nektingsvedtaket senere har blitt omgjort. Forutsetningen er at forsinkelsen ikke skyldes forhold som må legges den kompensasjonsberettigede til last. Ombudsmannen er enig i Finansdepartementets lovforståelse og forutsetter at Skattedirektoratet vurderer saken på nytt.

Sakens bakgrunn

A (klager) hadde fått avslag på søknader om merverdiavgiftskompensasjon knyttet til undervisningsvirksomhet. Kravene ble først tatt til følge etter at saken ble behandlet i lagmannsretten. Skatteetaten utbetalte merverdiavgiftskompensasjon til gode, men avslø klagers krav om forsinkelsesrenter for perioden tre uker fra krav om kompensasjon ble fremmet og fram til utbetaling. Avslaget var begrunnet med at den tidligere merverdiavgiftskompensasjonsloven § 15, og nå skattebetalingsloven § 11-3, kun gir rett til forsinkelsesrenter for tilfeller der den kompensasjonsberettigede har levert inn fullt ut korrekte oppgaver, og hvor forsinkelsen bare skyldes at avgiftsmyndighetene har brukt for lang tid på å utbetale beløpet.

På vegne av A klaget Advokat Morten Fjermeros saken inn for ombudsmannen. Han fremholdt at Skattedirektoratets tolkning av merverdiavgiftskompensasjonsloven § 15 og skattebetalingsloven § 11-3 mangler støtte i lovens ordlyd og forarbeider. Det kan ikke innfortolkes et unntak fra forsinkelsesrenter for tilfeller der forsinkelsen skyldes uenighet om kravets gyldighet. Videre ble det anført at det i denne saken ikke er grunnlag for å nekte utbetaling av forsinkelsesrenter med henvisning til at den forsinkede utbetalingen skyldes forhold som kan legges den kompensasjonsberettigede til last, eller som denne er nærmest til å bære ansvaret for. Selv om klager i de opprinnelige kompensasjonsoppgavene hadde ført opp et større beløp enn det som ble godkjent for utbetaling etter behandlingen i lagmannsretten, er det klart at den forsinkede utbetalingen skyldtes at skattekontoret og Skattedirektoratet var uenig i kravets berettigelse. Dette er ikke et forhold som kan legges klager til last.

Våre undersøkelser

Vi tok saken opp med Finansdepartementet 15. april 2019, og ba departementet redegjøre for reglene om forsinkelsesrenter i merverdiavgiftskompensasjonssaker. Fordi saken gjelder perioder før og etter 1. januar 2017 da skattebetalingsloven ble gjort gjeldende for merverdiavgiftskompensasjon, ba vi både om en redegjørelse for når forsinkelsesrenter skulle beregnes etter den tidligere merverdiavgiftskompensasjonsloven § 15, og etter den någjeldende bestemmelsen i skattebetalingsloven § 11-3.

Finansdepartementet besvarte henvendelsen 13. august 2019. Innledningsvis redegjorde departementet for Skattedirektoratets vedtak. Direktoratets oppfatning var at den tidligere rentebestemmelsen i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 15 første ledd, gjennom utelukkende å henvise til lovens § 9 kun regulerte den ordinære situasjonen at den

kompensasjonsberettigede leverte inn en fullt ut korrekt hovedoppgave, men hvor problemet bare var at avgiftsmyndighetene brukte for lang tid på å utbetale beløpet. Denne oppfatningen synes å bygge på en tanke om at forfallsfristen i lovens § 9 ikke kan legges til grunn når det er levert inn en delvis uriktig oppgave. Direktoratet hadde også forutsatt at denne rettssituasjonen ble videreført da bestemmelsene ble flyttet til skattebetalingsloven. Finansdepartementet var ikke enig i direktoratets rettsoppfatning. Etter departementets vurdering er det ikke grunnlag for å innfortolke en begrensning i den tidligere merverdiavgiftsloven § 15-1 første ledd første punktum. En regel om at forfallsfristen i § 9 ikke skal legges til grunn når det er levert inn delvis uriktig oppgave burde etter departementets syn kommet klart til uttrykk i lovteksten.

En annen sak er at renter ikke kan kreves dersom overskridelsen av fristen for utbetaling skyldtes forhold som kan legges den kompensasjonsberettigede til last eller som denne var nærmest til å bære ansvaret for, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 15 første ledd annet punktum. Departementet ville ikke utelukke at en innlevering av en delvis uriktig oppgave i enkelte tilfeller vil kunne føre til forsinket utbetaling, og være et forhold som må «legges den kompensasjonsberettigede til last eller som denne er nærmest til å bære ansvaret for», og at forsinkelsesrenter derfor kan nektes i enkelte tilfeller. Hvorvidt det foreligger slike forhold, må avgjøres ut fra en konkret vurdering i den enkelte sak.

Når det gjelder reglene for forsinkelsesrenter etter skattebetalingsloven, viste departementet til at det etter loven § 11-3 første ledd skal svares forsinkelsesrenter dersom utbetaling av avgift skjer senere enn forfallstidspunktet i § 10-60. Departementet mener at forfallstidspunktet for krav om merverdiavgiftskompensasjon reguleres i skattebetalingsloven § 10-60 femte ledd som er en særlig bestemmelse for merverdiavgiftskompensasjon, og en ren videreføring av den tidligere bestemmelsen i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 9 første og fjerde punktum. Siden bestemmelsen er en videreføring av det som fulgte av tidligere rett, og det ved endringen ikke var tilsiktet å gjøre realitetsendring, mener departementet det også for skattebetalingsloven skal legges til grunn at det skal svares forsinkelsesrenter fra ordinært forfall når merverdiavgiftskompensasjon ikke blir utbetalt innen utløpet av fristen for å sende inn skattemelding. Dette må også gjelde der skattemyndighetene først har nektet å godta kompensasjonsmeldingene.

Departementet avsluttet redegjørelsen med å informere om at Skattedirektoratet var blitt orientert om departementets syn og at direktoratet vil følge opp saken og beregne renter i tråd med departementets rettsoppfatning.

Ombudsmannens syn på saken

Forsinkelsesrenter er en erstatnings- eller strafferente som debitor må betale når en økonomisk forpliktelse ikke er oppfylt i tide. Plikten til å svare forsinkelsesrente er hovedsakelig regulert i forsinkelsesrenteloven, men det er også gitt flere spesialbestemmelser i særlovgivningen. På skatterettens område reguleres forsinkelsesrenter i skattebetalingsloven.

Spørsmålet i denne saken er om klager har krav på forsinkelsesrenter når utbetaling av merverdiavgiftskompensasjon ble forsinket på grunn av uenighet om kompensasjonskravets gyldighet, og hvor det opprinnelig ikke ble innlevert fullt ut korrekte kompensasjonsmeldinger.

1. Forsinkelsesrenter etter § 15 i merverdiavgiftskompensasjonsloven

Før lovendringen i 2017 ble forsinkelsesrenter for merverdiavgiftskompensasjon regulert i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 15. Etter bestemmelsen skulle forsinkelsesrenter tilkjennes dersom kompensasjon «utbetales senere enn den frist som er fastsatt i § 9». Forfallsbestemmelsen i § 9 slo fast at kompensasjon «skal utbetales innen 3 uker etter at fristen i § 7 for å sende inn oppgave er utløpt».

I denne saken ble kompensasjonen først utbetalt etter at kravets gyldighet ble avklart i lagmannsretten. Dette var lenge etter kravets opprinnelige forfallstidspunkt etter lovens § 9. Slik forsinkelsesrentebestemmelsen i merverdiavgiftskompensasjonsloven var utformet, er det vanskelig å finne støtte for Skattedirektoratets syn om at det ikke skal beregnes forsinkelsesrenter dersom myndighetene først har truffet vedtak om å nekte å utbetale kompensasjon. En slik tolkning støttes verken av lovens ordlyd eller av forarbeidene til bestemmelsen.

Den klare hovedregelen etter både forsinkelsesrenteloven og andre bestemmelser om forsinkelsesrenter er at renter skal tilkjennes uavhengig av om forsinkelsen skyldes debitorens eget forhold eller forhold som ligger utenfor hans kontroll. At det har vært berettiget tvil om et kravets gyldighet, fritar ikke debitor for forsinkelsesrenter når saken har vært prøvet i domstolen og han har ikke har vunnet frem med sitt syn.

Ombudsmannen finner heller ikke støtte for Skattedirektoratets påstand om at kompensasjonskravet ikke forfaller etter § 9 dersom myndighetene «fra starten av ikke har ment at vilkårene for utbetaling er oppfylt». Som Finansdepartementet skriver i sitt svar til ombudsmannen, burde en slik regel ha kommet klart frem av lovteksten om det skulle vært lagt til grunn. Et avslag på kravet om forsinkelsesrenter kan bare begrunnes i

regelen i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 15 om at det ikke foreligger «krav på renter dersom overskridelsen av fristen for utbetaling skyldes forhold som kan legges den kompensasjonsberettigede til last eller som denne er nærmest til å bære ansvaret for». Regelen i § 15 er i samsvar med forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd og alminnelige prinsipper om kreditormora i gjensidig bebyrdende kontraktsforhold.

Kompensasjonssystemet bygger på egendeklarerer fra den kompensasjonsberettigede. Kravet fastsettes ved innleveringen av en kompensasjonsmelding som danner grunnlag for utbetaling, med mindre myndighetene fatter vedtak om at utbetaling nektes. I et selvdeklareringsystem er det avgjørende at oppgavene fra den kompensasjonsberettigede er korrekte. Ombudsmannen har forståelse for at skattemyndighetene vanskelig kunne utbetalt korrekt beløp rettidig når kompensasjonsmeldingene som lå til grunn for kravet, var feil. Som Finansdepartementet har poengtert i svaret til ombudsmannen, vil forsinket utbetaling som skyldes at kompensasjonsoppgaven er delvis uriktig, kunne være et forhold som må legges den kompensasjonsberettigede til last eller som denne er nærmest til å bære ansvaret for. Det er likevel vanskelig å se at Skattedirektoratet hadde hjemmel til å avkorte renteutbetalingen med henvisning til feilbeløp i kompensasjonsoppgavene i denne saken. Slik saken er opplyst for ombudsmannen, synes den forsinkede utbetalingen i hovedsak å skyldes at skattemyndighetene var uenig i at klagers virksomhet ga rett på kompensasjon. Skatteetatens hovedinnsigelse var ikke at beløpet i kompensasjonsoppgaven var for høyt, men at de aktuelle virksomhetene ikke ga rett på kompensasjon.

2. Forsinkelsesrenter etter skattebetalingsloven § 11-3

Fra og med januar 2017 ble skattebetalingslovens rentebestemmelser gjort gjeldende for merverdiavgiftskompensasjon. Etter skattebetalingsloven § 11-3 første ledd skal det svares forsinkelsesrenter for tiden fra forfallstidspunktet til utbetaling skjer dersom utbetaling av avgift skjer senere enn forfallstidspunktet i § 10-60. Spørsmålet her er om en kompensasjonsoppgave som gjennom vedtak nektes utbetalt, forfaller til betaling etter forfallsbestemmelsen i § 10-60 første ledd – tre uker etter at det ble truffet endringsvedtak, eller om forfall reguleres av bestemmelsen i § 10-60 femte ledd.

Skattebetalingsloven § 10-60 første ledd er en generell bestemmelse som i utgangspunktet gjelder alle skatte- og avgiftskrav, herunder merverdiavgiftskompensasjon. Bestemmelsen angir forfallstidspunkt «når det er betalt for mye skatt eller avgift og når det ellers oppstår tilgodebeløp». I slike tilfeller skal beløpet og rentegodtgjørelse utbetales «så snart som mulig, og senest tre uker etter at vedtaket som medførte tilbakebetaling ble truffet». Bestemmelsen gjelder i

utgangspunktet for samtlige skattekrav, men ordlyden passer dårlig for krav på merverdiavgiftskompensasjon. Selv om den kompensasjonsberettigede i denne saken har fått fastsatt et tilgodebeløp fra myndighetene i et endringsvedtak, er det likevel et grunnleggende trekk ved kompensasjonssystemet at utbetalingen fra myndighetene nødvendigvis vil være et tilgodebeløp. Her skiller merverdiavgiftskompensasjonen seg fra øvrige skattearter som merverdiavgift og særavgifter, da tilgodebeløp for disse oppstår i tilfeller hvor den skattepliktige har betalt inn for mye.

Skattebetalingsloven § 10-60 femte ledd er en spesialregel utformet til å kun gjelde for merverdiavgiftskompensasjonskrav. Denne angir at fristen for «krav på utbetaling av kompensasjon for merverdiavgift skal regnes fra utløpet av fristen for å sende inn kompensasjonsoppgaven». I likhet med Finansdepartementet mener ombudsmannen at når det for merverdiavgiftskompensasjon er gitt en egen forfallsregel, så kommer ikke den mer generelle regelen i bestemmelsens første ledd til anvendelse. Videre synes det klart av forarbeidene til skattebetalingsloven § 10- 60 femte ledd at lovgiver mente å videreføre tidligere rett slik den var etter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 9.

Konklusjon

Forfallsbestemmelsene i skattebetalingsloven § 10-60 og tidligere merverdiavgiftskompensasjonsloven § 9 må forstås slik at krav om merverdiavgiftskompensasjon forfaller til betaling tre uker etter fristen for innlevering av kompensasjonsmelding. Dette gjelder også når myndighetene først har fattet vedtak om å nekte utbetaling, men hvor det senere slås fast at det ikke var grunnlag for nektingen. Ved forsinket utbetaling i disse tilfellene plikter myndigheten å betale forsinkelsesrenter etter skattebetalingsloven § 11-3 og tidligere merverdiavgiftskompensasjonsloven § 15. Forsinkelsesrenter kan bare nektes dersom forsinkelsen skyldes forhold som kan legges den kompensasjonsberettigede til last.

Ombudsmannens tolkning av regelverket er den samme som er lagt til grunn i Finansdepartementets vurdering av saken. Det forutsettes at Skattedirektoratet følger opp saken i tråd med føringene i brevet fra departementet og denne uttalelsen.

6.9.2019 (2019/436)