

Beregning av omsetningsfall i midlertidig tilskuddsordning for foretak med stort omsetningsfall (koronakompensasjon)

9.5.2022 (2022/1098)

Saken gjelder tolkningen av en unntaksbestemmelse om beregning av omsetningsfall i regelverket for «koronakompensasjon», forskrift til lov om midlertidig tilskuddsordning for foretak med stort omsetningsfall § 2-3 tredje ledd (tilskuddsforskriften).

Klager (et aksjeselskap) hadde vært gjennom en omstrukturering i form av en såkalt trekantfusjon i 2019. Selskapet mente at omstruktureringen ikke hadde påvirket virksomheten eller driftsresultatet. De kunne derfor benytte hovedregelen for beregning av omsetningsfall. Skattemyndighetene mente at alle virksomheter som hadde vært gjennom en fisjon eller fusjon måtte benytte unntaksbestemmelsen.

Sivilombudet er kommet til at unntaksbestemmelsen i tilskuddsforskriften § 2-3 tredje ledd gjelder alle foretak som i 2019 gjennomgikk en omstrukturering i form av en fisjon eller fusjon. Ved tolkningen er det særlig lagt vekt på formålet med tilskuddsordningen, å være en effektiv og automatisert støtteordning uten behov for skjønnsmessige vurderinger. Selv om fisjoner og fusjoner i ulik grad påvirker regnskapene, ville

det krevet konkrete vurderinger i langt større omfang enn hva formålet bak ordningen la opp til.

Sakens bakgrunn

Våren 2020 ble det norske samfunnet stengt ned på grunn av Covid 19- pandemien. Kompensasjonsordningen som ble innført i april 2020 var ment å erstatte en viss del av virksomheters omsetningsfall på grunn av myndighetenes restriksjoner. Ordningen trådte i kraft 17. april 2020 ved lov om midlertidig tilskuddsordning for foretak med stort omsetningsfall med tilhørende forskrift (tilskuddsforskriften).

A (Selskapet) drev reisebyråvirksomhet. De søkte om tilskudd og fikk dette utbetalt.

Ved en etterfølgende kontroll krevde skattemyndighetene tilbakebetalt deler av støtten. Begrunnelsen for kravet var at Selskapet hadde benyttet feil regel ved beregningen av omsetningsfallet.

Selskapet hadde benyttet hovedregelen i tilskuddsforskriften § 2-3 andre ledd for beregning av omsetningsfall. Hovedregelen fastslo at søkere skulle beregne omsetningsfallet ved å sammenligne faktisk månedlig omsetning i 2020 (etter innføringen av restriksjonene) med omsetningen for tilsvarende månedlige perioder i 2019 (normalomsetning). Det var imidlertid gitt en unntaksregel for tilfeller der foretaket hadde vært gjennom en omstrukturering i 2019. I slike tilfeller skulle man isteden sammenligne omsetningen med omsetningen for januar og februar 2020. Begrunnelsen for unntaksregelen var at foretak som hadde gjennomgått en omstrukturering kunne ha vanskeligheter med å finne relevante regnskapstall for å fastslå sammenlignbar omsetning i 2019.

Det er enighet mellom partene om at Selskapet gjennomgikk en omstrukturering i 2019, herunder en såkalt trekantfusjon.

Selskapet påklaget vedtaket med henvisning til unntaksbestemmelsens ordlyd på det aktuelle tidspunktet (senere endret):

«Foretak som er etablert mindre enn ett år tidligere enn den kalendermåneden det søkes tilskudd for, *eller som på bakgrunn av omstrukturering av foretaket ikke kan finne den relevante omsetningen for ett år siden til sammenligningen*, skal bruke gjennomsnittlig månedlig omsetning i kalendermånedene januar og februar 2020 som grunnlag for beregning av omsetningsfallet. [...]» (ombudets kursivering)

Etter Selskapets syn gjaldt unntaksbestemmelsen bare i tilfeller der man på grunn av en omstrukturering ikke kunne finne den relevante omsetningen for 2019. Selskapet påpekte at deres omstrukturering bare hadde til hensikt å få inn et holdingselskap mellom hovedaksjonæren og

Selskapet. Den gjennomførte fisjonen, med påfølgende fusjon, hadde ikke påvirket virksomheten eller driftsresultatet i Selskapet. Omstruktureringen hadde derfor ikke medført at foretaket ikke kunne finne den relevante omsetningen for ett år siden. Unntaksbestemmelsen kom derfor ikke til anvendelse.

Skattedirektoratet fastholdt vedtaket om tilbakebetaling 15. desember 2021. De mente at alle selskaper som hadde gjennomgått en fisjon eller fusjon i 2019 eller 2020 måtte bruke unntaksregelen. De viste til Prop. 70 LS (2019-2020) hvor det var fremhevet at kompensasjonsordningen skulle etableres på svært kort tid og at det måtte legges stor vekt på effektivitet ved saksbehandlingen. Man ønsket i størst mulig grad en automatisert behandling av søknadene. Det var derfor ikke lagt opp til vurderinger av skjønnsmessige kriterier.

Omorganiseringer kom i uante former og variasjoner og kunne omhandle flere foretak. Effektivitetshensyn tilsa derfor bruk av unntaksregelen for å unngå behovet for skjønnsmessige vurderinger i det enkelte tilfellet. Skattedirektoratet viste i den anledning til den rettslige avklaringen 11. mai 2020 om forståelsen av unntaksregelen. Avklaringen ble publisert på skattemyndighetenes hjemmeside om regelverket for kompensasjonsordningen.

Selskapet klaget til ombudet 6. februar 2022. De fastholdt sine anførsler.

Våre undersøkelser

Ombudet tok saken opp med Skattedirektoratet 15. februar 2022. Vi ba om en rettslig redegjørelse for tolkningen av unntaksbestemmelsen i tilskuddsforskriften § 2-3 tredje ledd første punktum.

I svarbrevet 30. mars 2022 fastholdt Skattedirektoratet sin tolkning. Hovedformålet med kompensasjonsordningen var å hindre konkurser og sikre arbeidsplasser, jf. Prop. 70 LS (2019-2020) pkt. 2.2.1. Ordningen skulle etableres på svært kort tid, og ordningen måtte være enkel og effektiv for å sikre rask utbetaling til de rammede virksomhetene. Ved Stortingets behandling av proposisjonen sluttet Finanskomitéens flertall seg til at ordningen skulle være enkel og effektiv. Det ble derfor ikke lagt opp til skjønnsmessige vilkår eller vurderinger i regelverket. Søkerne måtte bruke en digital løsning uten at Skatteetaten måtte saksbehandle opplysningene i søknadene manuelt.

Reglene for beregning av omsetningsfall la opp til at sammenligningen mellom faktisk omsetning og normalomsetning måtte basere seg på relevante regnskapstall for samme foretak begge årene. Dette var bakgrunnen for unntaksbestemmelsen for foretak som på grunn av omstrukturering ikke kunne finne den relevante omsetningen for ett år siden. Beregningsmåten kunne slå ut både positivt og negativt for de enkelte bedriftene.

Ettersom lov og forskrift ble utarbeidet på meget kort tid, var ikke alle detaljer eller problemstillinger fullstendig kartlagt og gjennomtenkt, slik man under normale omstendigheter kan forvente ved utarbeidelse av nytt regelverk. Mange avklaringer måtte skje gjennom fortolkninger som bygget på ordningens prinsipper. Rettesnoren ved fortolkning av ordlyden i loven og forskriften var lik

behandling, verifiserbarhet og betydelig vekt på ordningens formål. For å sikre notoritet og dermed forutberegnelighet for søkere, ble alle avklaringer publisert løpende på en egen nettside hvor også regelverket var lagt ut. Avklaringene skulle dermed være lett tilgjengelige for alle søkere og deres rådgivere.

Avklaringen om tolkningen av unntaksbestemmelsen i § 2-3 tredje ledd ble publisert allerede 11. mai 2020:

«Foretak som har foretatt omstrukturering som fisjon eller fusjon i løpet av 2019, skal benytte gjennomsnittlig månedlig omsetning i kalendermånedene januar og februar 2020 som grunnlag for beregning av omsetningsfallet.»

Bakgrunnen for regelen var at tilfeller som medfører at regnskap splittes eller slås sammen for å finne riktig omsetning er en omstrukturering der man «ikke kan finne» relevant omsetning for ett år siden. Skulle Skatteetaten kunne sikre og kontrollere at innsendte opplysninger stemte, ville det medføre at alle slike selskaper måtte tas ut for en nærmere skjønsmessig vurdering. Uten denne tolkningen ville Skatteetaten havnet i en situasjon der man måtte vurdere hvert enkelt fusjons- og fisjonstilfelle.

På denne bakgrunn var det Skattedirektoratets klare mening at ordlyden ikke kunne forstås slik at selskaper som hadde vært gjennom en fisjon eller fusjon kunne benytte forskriftens hovedregel. Dette gjaldt uavhengig av hvor stor eller liten innvirkning omstruktureringen hadde hatt på regnskapstallene.

Skattedirektoratet viste i den anledning også til Finansministerens svar på spørsmål fra Stortinget 6. mai 2020:

«[...] foretak som har vært omstrukturert gjennom fisjon og fusjon i perioden mellom sammenligningsmåneden i 2019 og tilskuddsmåneden, skal [...] i stedet sammenligne omsetningen med foretakets gjennomsnittlige omsetning for januar og februar 2020. Reglene er utformet for å kunne gjennomføre beregningen av omsetningsfallet uten å måtte gå inn i potensielt omfattende og tidkrevende analyser av tidligere regnskap og omsetningstall.»

Avslutningsvis skrev Skattedirektoratet at Skatteetatens fortolkning bygget på alminnelige prinsipper og de kriteriene som ordningen baserte seg på, herunder regelverkets formål og prinsipper. De mente at tolkningen var godt forankret i lovens ordlyd og ga lik behandling av søkere som hadde foretatt tilsvarende omstruktureringer.

Selskapet kommenterte Skattedirektoratets svar 17. april 2022. De mente at svaret redegjorde for hvorfor ordlyden i unntaksbestemmelsen var misvisende. Dette endret ikke det faktum at informasjonen som Selskapet forholdt seg til faktisk var misvisende. Skattemyndighetene måtte godta at kompensasjonen ble beregnet med grunnlag i den informasjonen som var tilgjengelig.

Sivilombudets syn på saken

Saken gjelder tolkningen av forskrift til lov om midlertidig tilskuddsordning for foretak med stort omsetningsfall (tilskuddsforskriften) § 2-3 tredje ledd første punktum.

Tilskuddsforskriften § 2-3 gir regler om hvordan foretakene skal beregne sitt omsetningsfall ved søknad om tilskudd. Hovedregelen finnes i bestemmelsens andre ledd, mens tredje ledd gir et unntak i tilfeller av omstrukturering.

Tilskuddsforskriften § 2-3 hadde følgende ordlyd på det aktuelle tidspunktet:

§ 2-3.Omsetningsfall

(1) Med stort omsetningsfall menes fall i omsetningen på 30 prosent eller mer i kalendermåneden det søkes tilskudd for. For mars 2020 anses et fall i omsetningen på 20 prosent eller mer som stort omsetningsfall.

(2) Fallet i omsetning i mars 2020 settes til den prosentvise forskjellen mellom foretakets beregnede normalomsetning i mars 2020 og faktisk omsetning i mars 2020. Beregnet normalomsetning i mars 2020 settes til omsetning i mars 2019, justert med foretakets prosentvise endring i omsetning fra perioden januar og februar 2019 til januar og februar 2020. Hvis salgsdokumentasjonen er utstedt og bokført etter bestemmelsene i eller i medhold av bokføringsloven, kan bokførte opplysninger brukes for å beregne prosentvis endring i omsetning fra perioden januar og februar 2019 til januar og februar 2020. Beregnet normalomsetning for hver av månedene april til august 2020 kan ikke settes mer enn fem ganger høyere eller 20 prosent lavere enn faktisk omsetning i tilsvarende måned i 2019. For etterfølgende kalendermåneder beregnes fallet på tilsvarende måte.

(3) Foretak som er etablert mindre enn ett år tidligere enn den kalendermåneden det søkes tilskudd for, *eller som på bakgrunn av omstrukturering av foretaket ikke kan finne den relevante omsetningen for ett år siden til sammenligningen*, skal bruke gjennomsnittlig månedlig omsetning i kalendermånedene januar og februar 2020 som grunnlag for beregning av omsetningsfallet. Det samme gjelder for foretak som er etablert mer enn ett år tidligere enn den kalendermåneden det søkes om tilskudd for, men som ikke hadde omsetning i tilsvarende måned året før eller i januar og februar 2019. (Ombudets kursivering)

Etter hovedregelen skal foretakene beregne omsetningsfallet ved å sammenligne faktisk omsetning i måneden det søkes tilskudd for med en beregnet normalomsetning i 2019. Når foretaket har vært gjennom en omstrukturering, kan det være vanskelig å finne sammenlignbar omsetning fra tidsrommet før omstruktureringen. Dette er bakgrunnen for unntaket i tredje ledd som gir en alternativ beregningsmetode. Unntaksbestemmelsen fastslår at omsetningsfallet i slike tilfeller skal beregnes ved å sammenligne med omsetningen i januar og februar 2020.

Selskapet mener at unntaksbestemmelsen bare gjelder for omorganiserte foretak som ikke kan finne den sammenlignbare omsetningen i 2019.

Skattemyndighetene mener at unntaksbestemmelsen gjelder alle tilfeller av fisjon og fusjon. Selv om slike omstruktureringer i varierende grad påvirker regnskapene, ville det krevet en særskilt vurdering av regnskapene for å fastslå om omsetningstallene før og etter transaksjonene var sammenlignbare. Regelverkets formål; å være en effektiv og automatisert tilskuddsordning, taler klart imot en slik forståelse.

Etter ombudets syn må unntaksbestemmelsen forstås i tråd med skattemyndighetenes syn.

Ombudet er enig i at en naturlig språklig forståelse av ordlyden kan åpne for en skjønnsmessig vurdering av hver enkelt fisjon eller fusjon. Ordlyden må imidlertid tolkes i lys av andre relevante rettskilder. De ekstraordinære omstendighetene som rådet etter nedstengningen i mars 2020 medførte stor hast ved utformingen av regelverket. Dette gir grunn til å legge større vekt på reglernes overordnede formål ved tolkningen.

Lovgivers klare hensikt med tilskuddsordningen var at det skulle være en effektiv og automatisert løsning uten behov for skjønn. Det vises i den anledning til uttalelser i Prop. 70 LS (2019-2020) pkt. 2.2.1 og Finanskomitéens tilslutning til dette.

Selskapets forståelse av unntaksbestemmelsen ville medført at hver omstrukturering måtte vurderes særskilt. Hensynene bak regelverket taler klart imot en slik tolkning.

Forståelsen av ordlyden i unntaksbestemmelsen ble kort tid etter ikrafttredelsen avklart fra skattemyndighetenes side. Avklaringen lyder slik:

«Foretak som har foretatt omstrukturering som fisjon eller fusjon i løpet av 2019, skal benytte gjennomsnittlig månedlig omsetning i kalendermånedene januar og februar 2020 som grunnlag for beregning av omsetningsfallet. [...]»

Avklaringen ble publisert 11. mai 2020 på den særskilte nettsiden fra Skatteetaten som gjaldt tilskuddsordningen (www.kompensasjonsordning.no). Nettsiden ga informasjon om regelverket og forståelsen av dette.

Næringsdrivende virksomheter har plikt til å sette seg inn i relevant regelverk for virksomheten. I dette tilfellet var avklaringen tilgjengelig for Selskapet på tidspunktet da de søkte om tilskudd for de aktuelle månedene juni, juli og august 2020.

På denne bakgrunn er det ombudets syn at unntaksbestemmelsen i tilskuddsforskriften § 2-3 tredje ledd første punktum må forstås slik at den gjelder alle foretak som i 2019 gjennomgikk en fisjon eller fusjon. Selskapet skulle derfor ha benyttet unntaksbestemmelsen ved beregningen av omsetningsfallet.

Konklusjon

Forskrift til lov om midlertidig tilskuddsordning for foretak med stort omsetningsfall § 2-3 tredje ledd første punktum skal forstås slik at foretak som i 2019 gjennomgikk en omstrukturering i form av en fisjon eller fusjon, må benytte unntaksregelen for beregning av omsetningsfall.

Ved tolkningen er det særlig lagt vekt på formålet med tilskuddsordningen, å være en effektiv og automatisert støtteordning uten behov for skjønnsmessige vurderinger. Selv om fisjoner og fusjoner i ulik grad påvirker regnskapene, ville det krevet konkrete vurderinger i langt større omfang enn hva formålet bak ordningen la opp til.

9.5.2022 (2022/1098)