

FINANSDEPARTEMENTET
Postboks 8008 DEP
0030 OSLO

Offentlig høring - Forslag om utsatt tidfesting for merverdiavgift for omtvistede krav med grunnlag i tilvirkningskontrakter

Det vises til Finansdepartementets høringsnotat av 6. oktober 2022, ref. 22/5152.

Skattedirektoratet har i samråd med divisjon Brukerdialog og divisjon Innsats følgende innspill til høringsnotatet.

1. Generelt

Skattedirektoratet er positiv til forslaget til ny § 15-9-3 i merverdiavgiftsforskriften som innebærer mulighet for utsatt tidfesting for merverdiavgift for omtvistede krav med grunnlag i tilvirkningskontrakter.

Samtidig er det vår vurdering at forslaget kan medføre risiko for feil, både bevisste feil, men også ubevisste feil. Det kan medføre at det blir vanskelig å kontrollere om regelen etterleves.

Denne riskoen kan reduseres ved at den foreslåtte regelen i merverdiavgiftsforskriften § 15-9-3 blir så klar som mulig. Skattedirektoratet mener at det er helt nødvendig at det fastsettes en dokumentasjonsregel for disse tilfellene.

2. Skattedirektoratets merknader

Begrepet tilvirkningskontrakt

Det fremgår av høringsnotatet pkt. 3.2 at det er en god løsning at bestemmelsens virkeområde avgrenses til tilvirkningskontrakter fordi man vil fange opp de fleste kontrakter hvor oppdragstakeren må fortsette arbeidet selv om partene er uenige (den såkalte «hoppeplikten»). Forslaget er knyttet opp mot begrepet tilvirkningskontrakt i skatteloven § 14-5 tredje ledd.

Begrepet tilvirkningskontrakt er ikke definert i lov eller forarbeider, og rettskildene ut over dette er begrenset. Det kan medføre at det oppstår tvister mellom parter om hvorvidt en kontrakt er en tilvirkningskontrakt. Det kan knytte seg uklarheter mot grensen til rene tjenesteoppdrag, hva som skal til av fastpriselement og i hvilken grad kun fysiske produkter omfattes.



Ettersom den foreslåtte tidfestingsregelen kan medføre utsatt tidfesting av store beløp i lang tid kan den få stor betydning for virksomheter som omfattes av regelen. Det vil være en fordel for oppdragstakere at en kontrakt kan defineres som en tilvirkningskontrakt. For oppdragsgiver derimot kan utsatt tidfesting av fradragsrett for inngående merverdiavgift være en ulempe. Uklarhet knyttet til kontraktsformen tilvirkningskontrakt kan medføre at partene definerer den enkelte kontrakt ulikt, med risiko for at tidfestingen av utgående merverdiavgift utsettes, samtidig som fradrag for inngående merverdiavgift gjennomføres i samsvar med «fakturaprinsippet».

Det fremgår av høringsnotatet at valget om å avgrense den nye tidfestingsregelen i stor grad har sammenheng med statsstøtteregelverket i EØS-avtalen som forutsetningsvis ikke kan avgrense virkeområdet for en slik regel til f.eks. bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri.

Vi er enig i at de fleste kontrakter med såkalt «hoppeplikt» er tilvirkningskontrakter. Men det vil også kunne oppstå likviditetsproblemer knyttet til uenighet om hvorvidt kontrakten blir oppfylt i andre kontraktsforhold. Bestemmelsen i skatteloven § 14-5 tredje ledd må anses som en presisering av realisasjonsprinsippet, og er ikke uten videre egnet til å avgrense en tidfestingsbestemmelse for omtvistede krav. Dette kan tilsi at det kan vurderes om det er hensiktsmessig å begrense regelens virkeområde til tilvirkningskontrakter.

Som påpekt kan en tidfestingsregel som foreslått medføre kontrollmessige utfordringer, og dette kan gi grunnlag for en avgrensning med hensyn til hvilke kontraktstyper som skal omfattes. Det kan derfor være hensiktsmessig at det i merverdiavgiftsforskriften § 15-9-3 fastsettes hvilke kontraktstyper som skal være omfattet. En slik definisjon kan knyttes til begrepet tilvirkningskontrakt, eller som en egen definisjon uavhengig av dette begrepet.

Krav til regnskapsdokumentasjon

Det fremgår av høringsnotatet pkt. 3.5 at det gjøres unntak fra hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 15-9 tredje ledd om at merverdiavgift skal tas med i skattemelding for den termin dokumentasjon er utstedt. Forslaget har ingen betydning for reglene i bokføringsforskriften §§ 5-2-2 og 8-1-2a om når salgsdokumentasjon skal utstedes. Oppdragsgiver vil følgelig motta salgsdokument som dokumenterer inngående merverdiavgift, som er beregnet på grunnlag av det beløpet oppdragstaker mener han har krav på. Dette kan være egnet til å påvirke etterlevelsen og innebærer en risiko for asymmetri mellom oppdragstakers og oppdragsgivers rapportering. Det kan medføre en risiko for at oppdragstaker rapporterer redusert utgående merverdiavgift i skattemeldingen når han ikke mottar betaling fra oppdragsgiver, mens oppdragsgiver rapporterer inngående merverdiavgift slik den fremgår av salgsdokumentet.

Dette tilsier at det må innføres dokumentasjonskrav for tilfelle hvor en oppdragstaker kan utsette tidfesting av merverdiavgift i skattemeldingen. Forslaget til ny § 15-9-3 innebærer at tidfesting av utgående merverdiavgift i skattemeldingen kan utsettes til tvisten er løst. Det kan dermed gå lang tid fra det tidspunkt salgsdokumentet utstedes til tvisten er avklart. Også dette tilsier at det bør fastsettes dokumentasjonskrav.



Skattedirektoratet mener at den dokumentasjonen som utstedes av oppdragstaker må gjøre oppdragsgiver oppmerksom på at oppdragstaker anser at vilkårene for å utsette tidfesting av utgående merverdiavgift er til stede, og at det kan påvirke tidspunktet for, og hvilket beløp oppdragsgiver til slutt kan fradragsføre som inngående merverdiavgift. Hvis oppdragsgiver er uenig, kan dette enten tas opp med oppdragstaker, eventuelt med Skatteetaten gjennom vedlegg til skattemeldingen eller på annen måte. Det kan også oppstå situasjoner hvor en oppdragsgiver unnlater å betale hele fakturaen, selv om han mener at fakturabeløpet bare skal reduseres. I denne sammenheng vil dokumentasjonsregler bidra til avklaring av hvor del av et vederlag som ikke vil bli betalt fordi det er omtvistet.

Det må fremgå av dokumentasjonen hva som er grunnlaget for at kravet anses omtvistet. Dette vil gjøre avgrensningen mot utestående betaling som skyldes manglende betalingsevne enklere. Alternativt kan det henvises til annen dokumentasjon, jf. bokføringsloven § 10 første ledd, f.eks. en henvisning til korrespondanse der oppdragsgiver gjør sine innsigelser gjeldende. Skattedirektoratet legger til grunn at slik korrespondanse uansett er oppbevaringspliktig regnskapsmateriale etter bokføringsloven.

Det nye regelverket må legge til rette for at både salgsdokumentet og dokumentasjon for omtvistet beløp blir registrert i regnskapssystemet, for på den måten å medvirke til at rapportering av merverdiavgift kan skje direkte fra regnskapssystemet. Det kan også bidra til å redusere risiko for feil.

Det omtvistede beløpet bør vises særskilt i balansen, som «motpost» til kundefordringer/leverandørgjeld. Dette gjelder uavhengig av om kravet er omtvistet på det tidspunktet salgsdokumentet utstedes eller ikke. Det vil gjøre Skatteetatens kontrollarbeid lettere. Av samme grunn bør det vurderes innført en egen post for dette i skattemelding for merverdiavgift.

Et dokumentasjonskrav kan utformes som et krav om at oppdragstaker skal utstede særskilt merket dokumentasjon med i hovedsak samme krav til innhold som en kreditnota. Dokumentasjonskravet kan fastsettes i bokføringsforskriften som nytt annet ledd i § 5-2-7. Alternativt kan dokumentasjonskravet fastsettes som annet ledd i merverdiavgiftsforskriften § 15-9-3.

Skattedirektoratet foreslår som nærmere innhold i et dokumentasjonskrav i nytt annet ledd til bokføringsforskriften § 5-2-7 (alternativt som § 15-9-3 annet ledd), samt nytt annet punktum i bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd hvor det henvises til denne bestemmelsen.

§ 5-2-7 Kreditnota mm.

Når det utstedes nytt salgsdokument til erstatning for allerede avsendt salgsdokument, skal det også utstedes en kreditnota som reverserer opprinnelig salgsdokument.

Ved utsatt tidfesting av merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsforskriften § 15-9-3, skal selger utstede midlertidig dokumentasjon som viser at et krav helt eller delvis er omtvistet. Dokumentasjonen skal være tydelig merket «Omtvistet krav tilvirkningskontrakt – midlertidig kreditering». Det skal fremgå av dokumentasjonen hva som er grunnlaget for at kravet anses omtvistet. Når kravet er avklart eller betalt skal det utstedes ny



dokumentasjon. Den nye dokumentasjonen skal ha en tydelig referanse til den midlertidige dokumentasjonen.

§ 8-1-2a. Utstedelse av salgsdokument

Salgsdokument kan utstedes i samsvar med bygge- og anleggsarbeidets fremdrift. Når arbeidet er fullført, skal salgsdokument utstedes senest innen en måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1. *Ved utsatt tidfesting av merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsforskriften § 15-9-3, skal det i tillegg utstedes dokumentasjon som nevnt i § 5-2-7 annet ledd.*

Objektivt sett rimelig tvil

Det er et vilkår for utsatt tidfesting at det *«objektivt sett er rimelig tvil om kreditor har rett på vederlaget,...»*.

Vi antar at det med dette menes at det er klargjort hvor stor del av vederlaget oppdragsgiver holder tilbake som følge av tvisten. Det kan tenkes tilfelle hvor oppdragsgiver bestrider en faktura og hvor oppdragstaker hevder at det er *«rimelig tvil»* om store deler av vederlaget, selv om tvisten i realiteten gjelder en mindre del. Hvis forfallsdato ligger noe frem i tid kan det også være usikkerhet knyttet til hvor stor del som vil bli holdt tilbake. Det kan også tenkes at oppdragsgiver holder tilbake en større del av fakturakravet enn det som er omtvistet for å presse frem en løsning. Det kan også foreligge en kombinasjon av tvist og manglende betalingsevne, eller påstand om erstatningsansvar. I tilknytning til dette kan det også påpekes at det kan være rimelig tvil om oppdragstaker har rett på avtalt vederlag også i andre tilfelle enn i typiske tvistesituasjoner. I kontraktsformen Offentlig Privat Samarbeid (OPS) er det vanlig at en stor del av bygge-/anleggskostnadene betales etter fullføring. Når arbeidet er fullført, skal salgsdokument utstedes senest innen en måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen, jf. bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd. Dette er dermed det seneste tidfestingstidspunktet for merverdiavgiften, jf. mval § 15-9. Det er vanlig at utsatt betaling kan omfatte 40-50% av kontraktsummen fordelt over en driftsperiode på inntil 20 år. I slike tilfelle kan merverdiavgift for vederlag som gjelder bygge-/anleggskostnader ikke tidfestes senere enn fullføring, dvs. når f.eks. en vei tas i bruk, jf. Skattedirektoratets BFU 5/2021 og 5/2022.

Det er viktig at det klargjøres hvorvidt denne type kontrakter er omfattet av ny § 15-9-3. Skattedirektoratet legger til grunn at denne kontraktsformen, som medfører at en (stor) del av vederlaget for bygge-/anleggskostnadene utbetales løpende i en avtalt driftsperiode ikke medfører at kravet er bestridt ved fullføring av bygge-/anleggsarbeidet. Oppdragstaker må tidfeste utstedelse av salgsdokumentasjon for all utgående merverdiavgift som gjelder bygge- og anleggskostnader ved fullføring, dvs. senest innen en måned etter utløp av alminnelig oppgavetermin, jf. bokføringsforskriften § 8-1-2a. Men det kan tenkes at oppdragsgivers avkorting av den del av vederlaget for bygge-/anleggsarbeider som utbetales i driftsperioden, ikke var omstridt ved fullføring, men blir det mange år inn i en driftsperiode. I disse tilfelle medfører regelen i bokføringsforskriften § 8-1-2a at utgående merverdiavgift for bygge-/anleggskostnader skal være innberettet.



For å unngå tvil i forhold til kontraktstyper hvor deler av vederlaget er avhengig av betingelser/vilkår som kan inntreffe etter levering/utførelse kan ordlyden i § 15-9-3 innledningsvis endres til «**Omtvistet beløp som har sitt grunnlag i...**»

Unntaket for nærstående (interessefelleskap)

Skattedirektoratet er enig i at det gjøres unntak for tilfelle hvor det består et interessefelleskap mellom oppdragsgiver og oppdragstaker. Det synes naturlig at man tar utgangspunkt i merverdiavgiftsloven § 4-4. Merverdiavgiftsloven gir ingen skarp avgrensing av hva som i denne sammenheng vil være et interessefelleskap som utelukker anvendelse av regelen. Et alternativ kan være at man avgrenser interessefelleskap på samme måte som i skatteforvaltningsloven § 8-11 fjerde ledd. Hvis det konkret ikke kan påvises et interessefelleskap som definert i denne bestemmelsen, vil vurderingen kun bero på om vederlaget reelt sett er omtvistet.

Avklart/endelig avklart

Skattedirektoratet viser til at det i utkastet til forskrift er benyttet ordlyden «**avklart**», fremfor «**endelig avklart**».

Skattedirektoratet forstår dette slik at «**avklart**» relateres til innholdet i tilvirkningskontrakten, og når tvistesporsmål i forhold til denne er avklart ved avtale eller ved domstolene. Tvister som oppstår med grunnlag i avtale mellom partene som ikke er tilvirkningskontrakten påvirker ikke tidfestingen.

Spørsmål i tilknytning til lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner og fylkeskommuner mv.

Skattedirektoratet vil også påpeke at kommuner og fylkeskommuner, samt private virksomheter som er omfattet av kompensasjonsloven kan inngå tilvirkningskontrakter som gir rett til kompensasjon av merverdiavgift.

Som nevnt ovenfor, jf. høringsnotatet punkt 3.5, medfører forslaget til ny § 15-9-3 om nytt tidfestingstidspunkt for merverdiavgift i skattemeldingen ikke endringer for når faktura skal utstedes, jf. bokføringsforskriften §§ 5-2-2 og 8-1-2a.

Momskompensasjonsloven § 10 har egne regler om foreldelse. Bl.a. fastsetter momskompensasjonsloven § 10 annet ledd at foreldelsesfristen for kommuner og fylkeskommuner er sammenfallende med fristen for å sende inn skattemelding for neste periode. Dette medfører at kommuner og fylkeskommuner kan komme i en situasjon hvor merverdiavgift må kreves kompensert for å unngå foreldelse, selv om tvisten ikke har materialisert seg på tidspunktet for innsendelse av kompensasjonsoppgave.



Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelse i saken.

Med hilsen

Åsmund Haugseth
Underdirektør
Juridisk avdeling
Skattedirektoratet

Lars Jone Skimmeland

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.