

Saksnr. 22/5152

06.10.2022

Høringsnotat

**Forslag om utsatt tidfesting for
merverdiavgift for omtvistede krav med
grunnlag i tilvirkningskontrakter**

Innhold

1	Innledning og bakgrunn	3
2	Gjeldende rett	4
2.1	Merverdiavgiftsloven – dokumentasjon, tidfesting og betaling.....	4
2.2	Bokføringsforskriften	5
2.3	Regelverket i EU, herunder Sverige og Danmark	7
3	Departementets vurdering	8
3.1	EØS-avtalen og statsstøtte	8
3.2	Virkeområdet - Tilvirkningskontrakter	10
3.3	Vilkåret om at kravet må være omtvistet	13
3.4	Omtvistede krav mellom nærstående.....	14
3.5	Når beløpet på merverdiavgift skal oppgis i skattemeldingen.....	15
4	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	17
5	Ikrafttredelse	18

1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

I statsbudsjettet for 2022 ble det på bakgrunn av to anmodningsvedtak fra Stortinget, redegjort for en ordning med utsatt tidfesting av merverdiavgift ved bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri. Fordi departementet vurderte at en ordning trolig kunne reise EØS-rettslige problemstillinger om statsstøtte, ble det ikke fremmet noe konkret forslag. I Innst. 3 S (2021-2022) kapittel 14.9 tok komiteen omtalen til orientering.

Finansministeren har i svar 24. november 2021 på spørretimespørsmål 18. november 2021 uttalt at han er innstilt på å finne en løsning på saken i tråd med Stortingets vedtak. I finansministerens svar på spørsmål 2402 til skriftlig besvarelse ble det uttalt at en vil komme tilbake med en sak når en prosess med EFTAs overvåkingsorgan (ESA) er avklart, enten ved at ESA har truffet et vedtak i saken eller ved at det er utredet en løsning som innebærer at det ikke er behov for godkjenning fra ESA.

På bakgrunn av dialog med ESA vurderer departementet det fortsatt slik at en ordning som er begrenset til å bare gjelde enkelte næringsgrupper, for eksempel bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri, kan være krevende å forene med statsstøtteregelverket i EØS-avtalen.

I dette notatet foreslås på denne bakgrunn en alternativ ordning med utsatt tidfesting for merverdiavgift knyttet til omtvistede fordringer som har sitt grunnlag i tilvirkningskontrakter, jf. også redegjørelsen i Prop. 1 LS (2022-2023) *Skatter, avgifter og toll 2023* kapittel 7.5. En slik ordning vil etter departementets vurdering ikke være selektiv, selv om den først og fremst vil treffe bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri.

Departementet viser til forslag til ny § 15-9-3 i merverdiavgiftsforskriften om tidfesting av omtvistede krav.

Siden departementet mener at den foreslåtte ordningen ikke vil utgjøre statsstøtte etter EØS-avtalen og dermed kan innføres uten forutgående notifikasjon til ESA, foreslår departementet at endringen trer i kraft fra 1. januar 2023.

På usikkert grunnlag anslås det samlede årlige provenytapet for staten som følge av forslaget å utgjøre om lag 100 mill. kroner. Provenyvirkningen er innarbeidet i forslaget til statsbudsjett for 2023, jf. Prop. 1 LS (2022-2023) Skatter, avgifter og toll 2023 kapittel 7.5.

2 GJELDENDE RETT

2.1 Merverdiavgiftsloven – dokumentasjon, tidfesting og betaling

Avgiftsregnskapet skal føres etter gjeldende bokføringsregler og de alminnelige prinsipper for bokføringen som følger av bokføringsloven med tilhørende forskrift, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 og § 15-10, jf. merverdiavgiftsforskriften § 15-10.

Hovedregelen for tidfesting av merverdiavgift er at beløpet skal oppgis i skattemeldingen for merverdiavgift i den terminen dokumentasjonen er utstedt (fakturaprinsippet), jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd. Fakturaprinsippet er i stor grad en praktisk tillempling av leveringstidspunktet som beskatningstidspunkt, jf. NOU 2002: 20 Ny bokføringslov – Nye regler om bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger punkt 8.4. Fakturaprinsippet forutsetter rettidig fakturering. Bokføringsforskriften inneholder nærmere regler om tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentasjonen, se punkt 2.2.

Det er i utgangspunktet uten betydning for tidfestingen av merverdiavgift om eller når varen eller tjenesten blir betalt. Det gjelder enkelte unntak fra dette som er regulert i merverdiavgiftsforskriften §§ 15-9-1 og 15-9-2, samt for tilfeller der departementet treffer enkeltvedtak om at betalingstidspunktet legges til grunn, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 annet ledd.

Unntakene regulert i merverdiavgiftsforskriften § 15-9-1 første ledd har en snever rekkevidde og omfatter tilfeller hvor vederlagets størrelse fastsettes av det offentlige. I slike tilfeller kan utstedelse av salgsdokumentasjon utstedes på «det tidspunkt vederlaget fastsettes». Unntaket i merverdiavgiftsforskriften § 15-9-2 gjelder merverdiavgift som fastsettes av utenlandske tilbyder registrert i den forenklete VOEC-ordningen (VAT on E-Commerce).

Innberettet merverdiavgift forfaller til betaling samme dato som fristen for levering av skattemeldingen for merverdiavgift, det vil si én måned og ti dager etter utløpet av perioden, jf. skattebetalingsloven § 10-30 og skatteforvaltningsforskriften § 8-3-10 (med unntak for perioden mai–juni, der fristen er 31. august).

2.2 Bokføringsforskriften

Krav til salgsdokument

Bokføringsforskriften delkapittel 5-1 oppstiller krav til dokumentasjonen for salg av varer og tjenester. Etter § 5-1-1 første ledd nr. 1 skal salgsdokumentet inneholde dokumentasjonsdato. Dokumentasjonsdatoen er datoen for utstedelse av dokumentet med mindre annet følger av bokføringsforskriften, jf. annet ledd. Videre skal salgsdokumentet inneholde blant annet ytelsens art og omfang (nr. 3), vederlag (nr. 5) og eventuell merverdiavgift (nr. 6). Salgsdokumentet skal også inneholde leveringsdato, jf. første ledd nr. 4. Når salgsdokumentet er utstedt i henhold til reglene i bokføringsforskriften, har leveringsdatoen ikke betydning for tidfestingen av merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd.

Tidspunkt for utstedelse av salgsdokument

Bokføringsforskriften delkapittel 5-2 regulerer kravene til utstedelsen av salgsdokument. Hovedregelen er at salgsdokument skal utstedes snarest mulig og senest én måned etter levering, med mindre annet er bestemt i bokføringsforskriften, jf. § 5-2-2 første ledd første punktum. Salgsdokument som omhandler avgiftspliktige varer

og tjenester, kan ikke utstedes før levering, med mindre det er gitt unntak i forskrift, jf. merverdiavgiftsloven § 15-10 tredje ledd, jf. femte ledd.

Særregler om faktureringstidspunktet er gitt blant annet i §§ 5-2-3 til 5-2-6. Dette gjelder:

- leveranser som faktureres månedlig, som kan faktureres innen femten virkedager i måneden etter leveringsmåneden,
- tjenester som leveres løpende og varer som leveres i den forbindelse, skal faktureres senest én måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen,
- ved anbudsarbeider og lignende kan avtalte betalingsplaner legges til grunn for utstedelse av salgsdokumentasjon,
- for tjenester som leveres basert på måling av faktisk forbruk (strøm, telefoni og lignende), kan det utstedes salgsdokument for lengre perioder, begrenset til en periode på ett år, og
- unntak fra forbudet mot forskuddsfakturering (persontransport, servering, abonnementer, leier, avgifter og lignende), hvor salgsdokumentasjon for en periode på inntil ett år kan utstedes før levering har funnet sted.

I bokføringsforskriften § 8-1-2a er det fastsatt særskilte regler for utstedelsen av salgsdokument for bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri. Hovedregelen etter bestemmelsens første ledd første punktum er at salgsdokument kan utstedes i samsvar med bygge- og anleggsarbeidets fremdrift. Av annet punktum følger det imidlertid at utstedelse av salgsdokument kan utsettes til arbeidet er fullført. Salgsdokument som utsettes til arbeidet er fullført, skal utstedes senest innen en måned etter utløpet av oppgaveterminen etter skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1.

I bokføringsforskriften § 8-2-1a annet ledd er det et unntak for tilfeller der entreprenøren faktisk mottar en delbetaling i samsvar med fremdriften. I slike tilfeller skal entreprenøren utstede salgsdokument for det mottatte beløpet.

2.3 Regelverket i EU, herunder Sverige og Danmark

I EU er merverdiavgiften regulert i Rådets direktiv 2006/112/EF (merverdiavgiftsdirektivet). Direktivet pålegger alle land i EU å ha et merverdiavgiftssystem, og innebærer en stor grad av harmonisering av systemene i EU-landene.

Utgangspunktet i EU-retten er at merverdiavgiftsplikten og plikten til å betale merverdiavgift oppstår på det tidspunktet varen eller tjenesten «leveres», jf. artikkel 63 i merverdiavgiftsdirektivet. Selve betalingen forfaller riktignok normalt først når skattemeldingen for merverdiavgift er levert. I artikkel 64 er det gitt særregler om leveringstidspunktet ved løpende vare- eller tjenesteleveranser. Ved delbetaling før varene eller tjenestene leveres, oppstår plikten til å betale merverdiavgift i den terminen delbetalingen skjer, jf. artikkel 65. Uavhengig av artikkel 63, 64 og 65 kan medlemslandene bestemme at betalingsplikten for visse transaksjoner og for visse kategorier av avgiftspliktige personer oppstår:

- senest ved utstedelse av faktura,
- senest når vederlag mottas, riktignok slik at dette alternativet bare er anvendelig for avgiftspliktige personer med maksimal årlig omsetning på 2 mill. euro, eller
- hvis det ikke utstedes faktura, eller denne utstedes for sent, innenfor en nærmere fastsatt frist regnet fra avgiftspliktens inntreden, jf. artikkel 66.

Artikkel 220 flg. i merverdiavgiftsdirektivet regulerer utstedelsen av fakturaer. Etter artikkel 220 plikter avgiftssubjektet å sørge for at det utstedes faktura ved levering av varer og tjenester. Dette gjelder også der det mottas delbetalinger før varen eller tjenesten er levert. Artikkel 222 bestemmer at medlemsstatene kan fastsette frister for utstedelsen av fakturaer.

I tråd med artikkel 63 i merverdiavgiftsdirektivet er utgangspunktet både i Sverige og Danmark at avgiftsplikten ved omsetning av varer og tjenester inntreer når varen eller

tjenesten er levert. Begge land har enkelte særbestemmelser om inntreden av avgiftsplikten og innberetnings- og betalingsplikten, som avviker fra dette utgangspunktet.

I Sverige er hovedregelen at avgiftsplikten ved omsetning av bygge- og anleggstjenester inntreer når faktura utstedes, og at utgående merverdiavgift skal innberettes i den terminen faktura er utstedt. Faktura skal utstedes senest ved utgangen av den andre kalendermåneden etter leveringen. Dersom entreprenøren mottar en betaling som forskudd eller à konto uten at det er utstedt faktura, skal innberetningen av merverdiavgift derimot skje i den terminen betalingen er mottatt. Dersom det verken er utstedt faktura eller mottatt betaling, skal innberetningen senest skje i den terminen som omfatter den andre kalendermåneden etter at tjenestene eller varene er levert. Foretak med årlig omsetning som normalt er under 3 mill. svenske kroner, kan likevel innberette merverdiavgiften i den terminen betaling mottas, men slik at merverdiavgiften senest skal innberettes for samtlige fakturaer som er ubetalte ved skatteårets utløp.

I Danmark anses faktureringstidspunktet som leveringstidspunkt der faktureringen skjer innen eller snarest etter leveringen. Dersom det betales helt eller delvis før leveringen eller faktureringen, anses betalingstidspunktet som leveringstidspunkt. Innberetningen av merverdiavgift skjer i den terminen levering anses å ha skjedd.

Reglene i Sverige og Danmark gir rom for at partene kan innrette seg slik at det ikke inntreer merverdiavgiftsplikt for omtvistede krav underveis i prosjektet, det vil si frem til levering.

3 DEPARTEMENTETS VURDERING

3.1 EØS-avtalen og statsstøtte

En ordning med utsatt tidfesting av merverdiavgiften av omtvistede krav for bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri som skissert i statsbudsjettet for 2022, vil

innebære en likviditetsfordel for denne bransjen sammenlignet med andre bransjer. Dette reiser spørsmål om entreprenørene da får en selektiv fordel, som innebære statsstøtte som er uforenlig med EØS-avtalen. Departementets vurdering på bakgrunn av dialogen som har vært med ESA er at en ordning for bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri vil kunne innebære et selektivt tiltak som rammes av EØS-avtalen artikkel 61 (1), det vil si at tiltaket «begunstige[r] enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer». Dette vilkåret vil ofte være oppfylt for støtteordninger som retter seg mot bestemte sektorer eller bransjer.

På bakgrunn av dialog med ESA er det departementets vurdering at det kan være krevende å forene en ordning som bare skal gjelde enkelte næringer, for eksempel bygge- og anleggsvirksomhet og verksindustri, med statsstøtteregelverket i EØS-avtalen. Departementet har i stedet vurdert andre måter å avgrense ordningen med utsatt tidfesting av merverdiavgift for omtvistede krav, som i praksis kan løse utfordringene i bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustrien. I Innst. 348 S (2020–2021), jf. Stortingets anmodningsvedtak nr. 849 (2020–2021), fremheves den særegne plikten i bygge- og anleggsbransjen til å fullføre oppdraget selv om det er uenighet rundt oppdraget og oppgjøret («hoppeplikten»), som begrunnelse for en særlig ordning for omtvistede krav på dette området. En slik plikt er vanlig i kontrakter hvor leverandøren (tilvirker) skal utvikle, prosjektere eller tilvirke et konkret formuesobjekt for bestilleren, og det påligger leverandøren et resultatansvar. Typisk gjelder dette for såkalte tilvirkningskontrakter. Etter departementets vurdering vil utfordringene som er knyttet til «hoppeplikten» løses ved en ordning som avgrenses til omtvistede krav i tilfeller hvor avtalen mellom partene reguleres av en tilvirkningskontrakt.

Departementet foreslår på denne bakgrunn en alternativ ordning med utsatt tidfesting av merverdiavgift for omtvistede krav med grunnlag i tilvirkningskontrakter. En slik ordning vil ikke «begunstige[r] enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer» siden den ikke er avgrenset til en eller flere næringer, jf. EØS-avtalen artikkel 61 (1).

Ordningen kan etter departementets vurdering tre i kraft uten forutgående notifikasjon, og godkjenning av ESA.

3.2 Virkeområdet - Tilvirkningskontrakter

Departementet foreslår at nærmere bestemmelser om en ordning med utsatt tidfesting for merverdiavgift av omtvistede krav avgrenses til krav som har sitt grunnlag (oppstår) i tilvirkningskontrakter, fastsettes i ny § 15-9-3 om omtvistede krav i merverdiavgiftsforskriften. Merverdiavgiftsloven § 15-9 tredje ledd bestemmer at departementet kan gi forskrift om unntak fra første ledd om at merverdiavgift skal medtas i skattemeldingen for den termin dokumentasjonen er utstedt.

Tilvirkningskontrakter gjelder noe mer enn bare kjøp av en ferdigprodusert vare eller tjeneste. Den som er forpliktet til å levere etter kontrakten (tilvirkeren) skal utvikle, prosjektere eller tilvirke et konkret formuesobjekt for bestilleren. Hva som skal tilvirkes reguleres av kontrakten.

Skatteloven § 14-5 tredje ledd har bestemmelser om tidfesting av tilvirkningskontrakt som ikke er fullført. Bestemmelsen bygger på realisasjonsprinsippet, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 106, og er begrunnet med at inntekter ikke bør komme til beskatning før det med overveiende sannsynlighet er klart at skattyter har et ubetinget krav på den inntekt han skattlegges for. Samtidig skal entreprenørens anleggskostnader aktiveres inntil denne inntektsføringen skjer. Dermed blir det nettoinntekten av entreprenørens prosjekt som skattlegges da. Bestemmelsen innebærer altså at fortjenesten av en tilvirkningskontrakt først skal tas til inntekt (tidfestes) ved ferdigstilling, uavhengig av den regnskapsmessige behandlingen.

Departementet mener at det er en god løsning at virkeområdet avgrenses ved et vilkår, tilvirkningskontrakter, som har et kjent innhold på skatte- og avgiftsområdet. Uttrykket tilvirkningskontrakt er riktignok verken definert i lovteksten eller forarbeidene.

Privatrettslig omfatter uttrykket i alminnelighet kontrakter som gjelder framstilling av fysiske eiendeler, og hvor selgeren står for anskaffelsen av materialer o.l.

Ifølge Skatte-ABC 2021 er «tilvirkningskontrakt», jf. [sktl. § 14-5](#) tredje ledd, «kontrakt om å lage gjenstander, oppføre bygg mv. mot fast pris (ikke regningsarbeid) enten tilvirkeren er eier av objektet frem til levering eller bestilleren fortløpende blir eier». Videre slås det fast at «rene tjenesteoppdrag faller utenfor begrepet «tilvirkningskontrakt»». Harald Hauge, Revisjon og Regnskap nr. 8 2006, *realisasjonsprinsippet – skatterettslig tidfesting*, legger til grunn at særregelen i skatteloven for tilvirkningskontrakter «kun gjelder fysiske produkter».

Harald Kjeldsen, Aleksander Grydeland, Revisjon og Regnskap nr. 3 2013, redegjør i artikkelen *skattemessig behandling av tilvirkningskontrakter*, for begrepet tilvirkningskontrakt i skatteloven. Det gis her uttrykk for en viss uklarhet med hensyn til hvor strengt kravet er til at kontrakten må ha en «fast pris». Vilkåret innebærer at det som ellers er en tilvirkningskontrakt etter privatretten faller utenfor den skattemessige definisjonen av tilvirkningskontrakt. Det legges i artikkelen til grunn, blant annet med henvisning til en sak i overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, at «det forhold at prisen ikke var fullstendig fast og avklart før arbeidets oppstart, diskvalifiserer ikke kontrakten fra å være en tilvirkningskontrakt for skattemessige forhold». Denne forståelsen er gjentatt i Sveing Wiig og Ruben Bjerketveit, Revisjon og Regnskap nr. 5 2015 *Forskjeller mellom regnskap, bokføring og skatt*.

Sammensatte kontrakter kan reise spørsmål om hvordan de skal vurderes etter skatteloven § 14-5 tredje ledd. Det kan i tilfelle oppstå spørsmål om det foreligger én eller flere tilvirkningskontrakter, eller en eller flere tilvirkningskontrakter og andre typer kontrakter. Finansdepartementet har i uttalelse 4. september 2002 (Utv. 2002/1298) lagt til grunn at sammensatte kontrakter kan deles opp slik at ulike tidfestingsregler eventuelt vil gjelde for de enkelte deler.

En ordning med utsatt tidfesting av omtvistede krav for merverdiavgift knyttet til tilvirkningskontrakter, hvor tilvirkningskontrakt gis samme innhold som etter skatteloven § 14-5 tredje ledd, vil trolig omfatte mange kontrakter innenfor bransjen bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri. Men avgrensningen mot kontrakter uten fastpriselement og rene tjenesteoppdrag vil innebære at enkelte krav faller utenfor virkeområdet for en slik bestemmelse. Departementet antar imidlertid at de fleste kontrakter som inngås hvor entreprenøren har såkalt «hoppeplikt», som har fremhevet som vesentlig begrunnelse for en særregel om omtvistede krav i bygge og anleggsbransjen, vil omfattes.

En ordning knyttet opp mot tilvirkningskontrakt vil på den annen side innebære at også slike kontrakter utenfor bygge- og anleggsvirksomhet, vil omfattes. I omtalen av en slik ordning i statsbudsjettet for 2022 viste departementet til at «tvist om sluttoppgjøret i kontraktsforhold av en viss varighet og størrelse, ikke er unikt for bygge- og anleggsbransjen». Det vil også være slik at en næringsdrivende som kommer i en situasjon der et krav er omtvistet, vil ha de samme likviditetsutfordringer som en entreprenør i bygge- og anleggsbransjen, uavhengig av bakgrunnen for at kravet har oppstått. Nøytralitet- og likebehandlingshensyn tilsier etter vår vurdering at en slik ordning også omfatter krav utenfor bygge- og anleggsvirksomhet.

Ordningsen i skatteloven § 14-5 tredje ledd er begrenset til tilvirkningskontrakter som «ikke er fullført». I dette ligger det at bestemmelsen bare omfatter såkalte «langsiktige tilvirkningskontrakter» som strekker seg over flere inntektsår. Denne avgrensningen vil ikke ha relevans for ordningen departementet foreslår. Forslaget regulerer ikke hvordan tidfestingen av merverdiavgift med grunnlag i tilvirkningskontrakter skal tidfestes løpende i kontraktsperioden. Hvordan dette skal skje følger av hovedreglene i merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd, jf. bokføringsreglene om utstedelse av salgsdokumentasjon. Skatteloven § 14-5 tredje ledd sin betydning for forslaget er knyttet opp til innholdet i begrepet «tilvirkningskontrakt». Også skatteloven har egne

regler om tidfesting av omtvistede krav, jf. punkt 3.3 nedenfor, som i motsetning til forslaget ikke er begrenset til «tilvirkningskontrakter».

3.3 Vilkåret om at kravet må være omtvistet

Departementet mener det bør klargjøres i regelverket hva som nærmere ligger i at kravet er omtvistet. At et krav er “omtvistet”, definerer ikke klart hvilke krav som omfattes. At uttrykket ikke har et avklart innhold, kompliserer regelverket på området. Både de avgiftspliktige og skattemyndighetene vil løpende måtte ta stilling til når et krav er omtvistet.

At et krav ikke blir betalt av debitor innen en avtalt forfallsfrist, innebærer ikke i seg selv at kravet er omtvistet. Manglende betaling kan skyldes ren betalingsuvillighet eller manglende betalingsevne. Behandlingen av merverdiavgift i skattemeldingen ved manglende betalingsevne må, som i dag, følge de alminnelige reglene om tap på krav, jf. merverdiavgiftsloven § 4-7.

En debtors uvilje mot å gjøre opp en fordring kan være subjektivt begrunnet og innebære at det er liten grunn til å tro at innvendingen vil føre frem eller har relevans for plikten til å betale. Departementet mener det bør oppstilles krav om at det objektivt sett må være rimelig tvil om kravets berettigelse for at kravet skal anses som omtvistet. Kravet om rimelig tvil innebærer ikke et krav om sannsynlighetsovervekt, men at grunnløse innsigelser er uten betydning. At det skal foretas en objektiv vurdering, innebærer at subjektive forhold hos kreditor og debitor holdes utenfor vurderingen av rimelig tvil. Departementet viser til at ordningen med utsatt tidfesting av omtvistede krav etter skattelovgivningen har et tilsvarende kvalifikasjonskrav. I Skatte-ABC 2022 punkt 4.4.1 *Tidfesting – realisasjonsprinsippet* uttales følgende:

«Når det etter en objektiv vurdering er rimelig tvil om kreditor har rett på vederlaget, skal inntektsføringen av den omtvistede delen utsettes til tvisten er løst og kravet er avklart.»

Departementet foreslår at det samme skal gjelde for merverdiavgift av omtvistede krav knyttet til tilvirkningskontrakter. I forslaget til ny § 15-9-3 merverdiavgiftsforskriften foreslås det et vilkår om at bestemmelsen gjelder «hvor det objektivt sett er rimelig tvil om kreditor at rett på vederlaget».

3.4 Omtvistede krav mellom nærstående

Ordningen på skatteområdet er slik at plikten til å utsette inntektsføringen av omtvistede krav korresponderer med en plikt for debitor til ikke å fradragføre kostnadene ved slike krav. For statens proveny innebærer det at ordningen i teorien er nøytral når både debitor og kreditor er næringsdrivende. På merverdiavgiftsområdet vil en slik ordning ikke alltid være nøytral selv om både debitor og kreditor er næringsdrivende. Dette vil være tilfelle dersom debitor ikke har rett til å fradragføre merverdiavgiften i skattemeldingen for merverdiavgift som inngående avgift. Et eksempel kan være at oppdraget gjelder fast eiendom. En ordning med utsatt tidfesting for omtvistede krav kan innebære en risiko for tilpasninger og omgøelser, for å få utsatt innbetalingen av merverdiavgift.

Faren for slike tilpasninger og omgøelser er størst der det er et økonomisk interessefelleskap mellom kreditor og debitor. Departementet mener derfor anvendelsesområdet for en slik ordning bør avgrenses mot tilfeller der fordringen består mellom nærstående. På skatte- og avgiftsområdet er det ulike regelsett med særlige regler dersom partene i en avtale, transaksjon eller lignende er nærstående. Hvem som etter de enkelte bestemmelsene skal anses som nærstående, varierer. Merverdiavgiftsloven § 2-2 har regler om fellesregistrering i Merverdiavgiftsregisteret av flere virksomheter, mens merverdiavgiftsloven § 4-4 har regler om fastsetting av beregningsgrunnlaget i tilfeller der det består et interessefelleskap mellom leverandør og mottaker av varer og tjenester.

Merverdiavgiftsloven § 2-2 er begrenset til å gjelde selskaper der minst 85 pst. av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene. Departementet mener at denne bestemmelsen vil innebære en for snever avgrensning for en bestemmelse om tidfesting av omtvistede krav.

Departementet foreslår å gi merverdiavgiftsloven § 4-4 tilsvarende anvendelse for en ordning med utsatt tidfesting for omtvistede krav. Forslaget innebærer at dersom det mellom partene i en tilvirkningskontrakt det vil si «leverandør og mottaker av varer og tjenester», foreligger et interessefelleskap vil bestemmelsen om utsatt tidfesting ikke kunne anvendes. I tillegg oppstiller § 4-4 som vilkår at interessefelleskapet medfører at «en annen fastsettelse av vederlaget enn om det ikke hadde foreligget». Dette vilkåret antas ikke å være relevant ved anvendelse av bestemmelsen i en sak om omtvistede krav. Det vil altså være tilstrekkelig at det foreligger et interessefelleskap. Dersom et slikt interessefelleskap foreligger, vil forslaget om utsatt tidfesting for omtvistede krav ikke kunne anvendes ved en tvist mellom partene om en fordring selv om vilkårene for øvrig er oppfylt.

Departementet viser til forslaget til ny § 15-9-3 annet punktum.

3.5 Når beløpet på merverdiavgift skal oppgis i skattemeldingen

Forslaget om utsatt tidfesting for omtvistede krav med grunnlag i tilvirkningskontrakter foreslås gjennomført ved at det i forskrift med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 15-9 tredje ledd gjøres unntak fra hovedregelen om at merverdiavgift skal tas med i skattemeldingen for den termin dokumentasjonen er utstedt. Forslaget har dermed ingen betydning for reglene i bokføringsforskriften om når salgsdokumentasjonen skal utstedes. Hovedregelen om utstedelse av salgsdokumentasjon vil fortsatt være bokføringsforskriften § 5-2-2 som bestemmer at salgsdokumentasjonen skal utstedes snarest mulig og senest en måned etter levering. Tilsvarende vil salgsdokumentasjon for tilvirkningskontrakter innenfor bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri følge

av bokføringsforskriften § 8-1-2a. Forslaget har heller ingen betydning for tidfesting av løpende merverdiavgift for kostnader knyttet til kontrakten (inngående avgift), slik som tidfestingsbestemmelsen i skatteloven § 14-5 tredje ledd. Forslaget er begrenset til tidfesting av «omtvistede krav» slik som den tilsvarende ordningen for omtvistede krav på skatteområdet.

I Stortingets anmodningsvedtak nr. 163 (2020–2021) er det angitt at utsettelsen av plikten til å utstede salgsdokument bør gjelde frem til «tvisten er endelig avklart», mens det i anmodningsvedtak nr. 849 (2020–2021) benyttes uttrykket «avklart». For en ordning hvor det gjøres unntak fra hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd blir spørsmålet om utsettelsen av å ta med omtvistede krav i skattemeldingen skal gjelde til den termin tvisten er «endelig avklart» eller «avklart».

Departementet mener at tidspunktet for når merverdiavgift for et omtvistet krav skal tas med i skattemeldingen, bør være den terminen tvisten «er avklart». Dersom partene kommer fram til en enighet om kravets omfang gjennom en særskilt avtale, kan det senere oppstå andre tvister knyttet til denne avtalen. Når ordningen med utsatt tidfesting av omtvistede krav er begrenset til tilvirkningskontrakter, vil et omtvistet krav ikke lenger ha sitt grunnlag i tilvirkningskontrakten, men i den nye avtalen som er inngått. Selv om det er inngått ny avtale mellom partene vil tvisten i slike tilfeller ikke være «endelig avklart».

Departementet foreslår at dersom kreditor mottar betaling for et krav som er omtvistet, skal beløpet oppgis i skattemeldingen for den termin betalingen foretas.

Forslaget til ny § 15-9-3 innebærer en plikt (skal-regel) til å anvende bestemmelsen for omtvistede krav knyttet til tilvirkningskontrakter, dersom vilkårene for øvrig foreligger. Det følger av dette at bestemmelsen også regulerer når debitor skal oppgi inngående merverdiavgift knyttet til omtvistede krav med grunnlag i tilvirkningskontrakter i skattemeldingen for merverdiavgift. Dette tilsvarer løsningen for skattekrav, jf. Skatte-

ABC 2022 Tidfesting – realisasjonsprinsippet punkt 4.4.2. Dersom debitor betaler et omtvistet krav, skal beløpet oppgis i skattemeldingen for den termin betalingen foretas.

Det kan oppstå tilfeller hvor det ikke blir klarlagt at kravet er omtvistet før beløpet på merverdiavgift knyttet til det omtvistede kravet er oppgitt i skattemeldingen for merverdiavgift. Siden salgsdokumentasjon i slike tilfeller vil være korrekt utstedt, er det ikke grunnlag for å korrigere skattemeldingen ved utstedelse av en kreditnota.

Departementet antar at i slike tilfeller kan fastsettingen endres ved at den skattepliktige foretar korreksjon i inneværende termin.

Departementet viser til forslaget til § 15-9-3 i merverdiavgiftsforskriften om at merverdiavgift for omtvistede krav knyttet til tilvirkningskontrakter «skal oppgis i skattemeldingen for den termin kravet er avklart eller betalt.»

4 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

En ordning med utsatt iverksetting av merverdiavgift for omtvistede krav vil komplisere regelverket på merverdiavgiftsområdet. Departementet viser til at det både må tas stilling til om det foreligger et krav som er omtvistet, om hele eller deler av kravet er avklart eller betalt og eventuelt om kravet består mellom to nærstående parter. For Skatteetaten vil dette innebære økt ressursbruk i form av veiledning og et økt behov for kontroll.

Å suspendere betalingsplikten for merverdiavgift inntil det omtvistede kravet er avklart, vil innebære at det tar lenger tid før staten får inn merverdiavgiftsinntektene. Det vil innebære bedret likviditet for entreprenører som etter dagens regler må innbetale merverdiavgift for omtvistede krav. For oppdragsgivere som har fradragsrett eller kompensasjonsrett, vil forslaget innebære en likviditetsulempe som tilsvarer likviditetsfordelen for fordringshaveren. Flere av oppdragsgiverne i bygge- og

anleggsbransjen har ikke fradragsrett eller kompensasjonsrett. I sum antas derfor forslaget å innebære en likviditetstilførsel til næringslivet.

For staten vil den likviditetsgevinsten næringslivet oppnår som følge av betalingsutsettelse, ha sin motsats i et likviditetstap. Det innebærer tap av renteinntekter for staten og tapte avgiftsinntekter som følge av økt sannsynlighet for mislighold. De økonomiske konsekvensene av forslaget avhenger av omfanget av tvister og varigheten av dem.

I statsbudsjettet for 2022 ble det anslått på usikkert grunnlag at en ordning avgrenset til bygge- og anleggsvirksomhet og skipsverft vil medføre et årlig rentetap på om lag 15 mill. kroner. Det var i beregningen av rentetapet lagt til grunn en årlig rente på 1 pst. I dag vil det være mer naturlig å legge til grunn en høyere rente. Utsatt innbetaling av merverdiavgift øker sannsynligheten for manglende innbetaling. I noen tilfeller kan for eksempel entreprenøren ha blitt betalingsudyktig innen det senere faktureringsstidspunktet. Økt sannsynlighet for manglende innbetaling innebærer at statens merverdiavgiftsinntekter forventes å gå ned. I statsbudsjettet for 2022 ble det på usikkert grunnlag antatt at forslaget vil gi et årlig tap av merverdiavgiftsinntekter på i underkant av 35 mill. kroner.

En ordning avgrenset til krav som har sitt grunnlag i tilvirkningskontrakter antas å ha et noe videre anvendelsesområdet fordi det vil omfatte kontrakter utenfor bygge- og anleggsvirksomhet. På usikkert grunnlag anslås det samlede årlige provenytapet til 100 mill. kroner ved en slik ordning. Provenyvirkningen er innarbeidet i forslaget til statsbudsjett for 2023, jf. Prop. 1 LS (2022-2023) Skatter, avgifter og toll 2023 kapittel 7.5.

5 IKRAFTTREDELSE

Departementet foreslår at ordningen trer i kraft 1. januar 2023.

Merverdiavgiftsloven § 22-1 første ledd regulerer hvilken betydning endring av merverdiavgiftsregelverket har for beregning av merverdiavgift. Forslaget innebærer ikke endringer av hvordan merverdiavgift av omsetning og uttak skal beregnes eller endringer i satsen for merverdiavgift, slik at bestemmelsen ikke får direkte anvendelse for forslaget.

Departementet har vurdert om det er behov for å klargjøre i ikrafttredelsesbestemmelsen hvordan virkning forslaget har for merverdiavgift av omtvistede krav som er oppgitt i skattemelding før forslaget trer i kraft. Departementet foreslår at endringen bare får virkning for merverdiavgift av omtvistede krav som skal medtas i skattemeldingen etter 1. januar 2023. Dette følger etter departementets vurdering i utgangspunktet av forslaget til § 15-9-3 ved at bestemmelsen bare regulerer merverdiavgift som skal oppgis i skattemeldingen, og ikke merverdiavgift som allerede er oppgitt i skattemeldingen. Departementet legger imidlertid til grunn at bestemmelsen også skal anvendes i tilfeller hvor det blir klart at kravet er omtvistet etter at beløpet er oppgitt i skattemeldingen. Dette skal da skje ved tilbakeføring av det omtvistede merverdiavgiftsbeløpet i den aktuelle termin det blir klart at kravet er omtvistet, jf. punkt 3.5 over. Uten en nærmere regulering av virkningstidspunktet, vil det kunne oppstå tvil om krav som det etter ikrafttredelsestidspunktet blir klart er omtvistet er omfattet selv om det er oppgitt i en oppgave før ikrafttredelsestidspunktet.

Etter skatteforvaltningsloven § 9-4 første ledd kan skattepliktige endre opplysninger i tidligere levert skattemelding for merverdiavgift. Departementet viser til at formålet med denne bestemmelsen er å gi skattepliktige adgang til å korrigere feil i fastsettinger de selv har utført. Bestemmelsen gir ikke adgang til å rette en tidligere egenfastsetting på bakgrunn av endringer i regelverket etter at egenfastsettingen er foretatt. Etter departementets vurdering kan adgangen i skatteforvaltningsloven til egenretting ikke benyttes til å utsette tidfestingen av merverdiavgift av omtvistede krav som allerede er oppgitt i en skattemelding levert før endringen trer i kraft.

Departementet viser til forslaget romertall II til endringsforskrift til merverdiavgiftsforskriften. Det foreslås at endringen trer i kraft 1. januar 2023, men at endringen ikke gjelder omtvistede krav som er etter merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd er eller skulle vært oppgitt i skattemeldingen før 1. januar 2023

**Forskrift om endring av forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til
merverdiavgiftsloven**

I merverdiavgiftsforskriften gjøres følgende endring:

I

Ny § 15-9-3 skal lyde:

§ 15-9-3. Omtvistede krav – tilvirkningskontrakter

Beløp som har sitt grunnlag i tilvirkningskontrakter og hvor det objektivt sett er rimelig tvil om kreditor har rett på vederlaget, skal oppgis i skattemeldingen for den termin kravet er avklart eller betalt. Dette gjelder ikke dersom det foreligger interessefellesskap som nevnt i merverdiavgiftsloven § 4-4 mellom debitor og kreditor.

II

Forskriften trer i kraft 1. januar 2023, men gjelder ikke omtvistede krav som etter merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd er eller skulle vært oppgitt i skattemeldingen før 1. januar 2023.