



Finansdepartementet

Sendt elektronisk

Deres ref.: 19/2826

Dato: 7. august 2020

Vår ref.: 301049

Høringsbrev - Forslag til endret tidfesting av merverdiavgift ved bygge- og anleggsarbeid

1 INNLEDNING

Vi viser til departementets høringsbrev av 17.6.2020 vedrørende ovennevnte høring. Høringsfristen er satt til den 3. august 2020, men det henvises til korrespondanse med Finansdepartementet om at Advokatforeningens høringsinnspill i denne saken vil bli hensyntatt ved innsendelse innen en uke etter fristen.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettssikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokaters rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et uavhengig ekspertorgan. Årsaken til at vi sonderer mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som et uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for avgiftsrett. Lovutvalget består av Cecilie Aasprong Dyrnes (leder), Eivind Bryne, Bjørn Christian Lilletvedt Tovsen, Oddgeir Wiig og Grethel Jevne Østlie.

2 GENERELT OM PLIKTEN TIL Å BEREKNE OG INNBETALE MERVERDIAVGIFT

Avgiftsplikt ved omsetning av entreprenørtjenester følger av hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd.

Etter merverdiavgiftsloven er det som hovedregel leverandøren som er avgiftssubjektet og som er forpliktet til både å beregne og deretter innbetale merverdiavgiften til staten, jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd første punktum. Selve oppkrevingen av merverdiavgiften skjer ved at avgiftssubjektet utsteder salgsdokument (faktura) til kjøperen for sitt honorar med tillegg av merverdiavgift, jf. bokføringsforskriften § 5-1-1 flg. Pr. i dag gjelder det en spesialregel for utstedelse av faktura for bygge- og anleggsvirksomhet, jf. bokføringsforskriften § 8-1-2a. Bestemmelsen fastsetter at faktura skal utstedes i samsvar med bygge- og anleggsarbeidets fremdrift, men senest en måned etter den alminnelige oppgaveterminen (avgiftsterminen).

Beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften er som hovedregel vederlaget for varen og/eller tjenesten, jf. merverdiavgiftsloven § 4-1 første ledd. Vederlaget vil følge av den underliggende avtalen mellom avgiftssubjektet og kjøperen. For at vederlaget skal være bindende som avgiftsgrunnlag for staten, må det dreie seg om et reelt vederlag for en reell omsetning. Det er det avtalte vederlaget som skal legges til grunn ved fastsettelsen av beregningsgrunnlaget.

Forslaget som er gjenstand for høring, bygger på at avgiftssubjektet har en ubetinget plikt til å fakturere og beregne merverdiavgiften og innbetale denne til staten selv om kravet er omtvistet (se våre kommentarer om dette nedenfor).

Avgiftsgrunnlaget og beregnet merverdiavgift skal rapporteres i avgiftssubjektets skattemelding for merverdiavgift i den avgiftsterminen fakturaen er utstedt, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd og skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav (a).

Tidfesting (periodisering) av merverdiavgiften følger således fakturaprinsippet. Dette betyr at det er dato på fakturaen som er avgjørende for når merverdiavgiften skal rapporteres og innbetales uavhengig av forfallsdato og når fakturaen faktisk blir betalt.

Dersom det er uenighet om det foreligger et krav på vederlag eller det er uenighet om størrelsen på vederlaget, oppstår spørsmålet om hvilke konsekvenser dette får for avgiftssubjektets plikter etter merverdiavgiftsloven og bokføringsloven. Den såkalte «hoppeplikten» medfører at entreprenøren har arbeidsplikt til tross for at vederlagskravet er omtvistet. Dersom fakturaen av ulike årsaker ikke blir betalt av kjøper, vil avgiftssubjektet oppleve en likviditetsbelastning ved å måtte betale merverdiavgiften til staten.

Avgiftssubjektet vil bare kunne få tilbake den innbetalte merverdiavgiften fra staten dersom det enten (a) blir avklart at det fakturerte vederlaget oversteg det avtalte vederlaget og det er utstedt kreditnota for å korrigere feilen eller (b) kravet på betaling kan anses endelig konstatert tapt, jf. merverdiavgiftsloven § 4-7. Det oppstilles strenge vilkår for at et krav skal kunne anses endelig konstatert tapt, jf. merverdiavgiftsforskriften § 4-7-1.

3 3. FINANSDEPARTEMENTETS HØRINGSNOTAT AV 17. JUNI 2020, REF. 19/2826

Høringsnotatet gjelder endring av bokføringsforskriften § 8-1-2a, hvor det foreslås følgende ordlyd:

«Salgsdokument utstedes i samsvar med bygge- og anleggsarbeidets fremdrift eller når arbeidet er fullført, senest innen en måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1.

Dersom det mottas en delbetaling som samsvarer med arbeidets fremdrift, skal salgsdokument for delbetalingen utstedes senest innen en måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen da delbetalingen ble mottatt.»

4 ADVOKATFORENINGENS KOMMENTARER

4.1 Om gjeldende rett

Advokatforeningen vil bemerke at verken merverdiavgiftsloven eller bokføringsloven inneholder noen særregulering av hvordan omtvistede krav skal håndteres. Det som i høringsnotatet er omtalt som gjeldende rett er basert på Skatteetatens praksis. I Merverdiavgifts håndboken 2020 pkt. 15-9.3.1 uttales følgende om dette:

«Et omtvistet krav må faktureres dersom selger mener at han har et krav på kjøper. Fakturering kan ikke unnlates ved å fremme kravet i f.eks. protokoller fra bygge møter mv. Videre skal avgiftspliktig omsetning bokføres og innberettes i den termin fakturaen er utstedt, uavhengig av om det underliggende kravet er omtvistet.»

Det vil i denne sammenheng være relevant å stille spørsmål om det p.t. foreligger plikt til å beregne og innbetale merverdiavgift når kravet er omtvistet. Avgiftsplikt inntreffer ved «omsetning» av varer eller tjenester, det vil si levering av varer og tjenester mot vederlag, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd og 1-3 første ledd bokstav (a). I omsetningsbegrepet ligger det et krav om en gjensidig bebyrdende forpliktelse, det vil si en rettslig forpliktelse om utveksling av ytelser. Det kan således ikke pålegges plikt til å oppkreve merverdiavgift før det kan konstateres slik avgiftspliktig omsetning. Merverdiavgiften er en transaksjonsskatt og baseres på det underliggende privatrettslige forholdet mellom selger og kjøper. For å kunne fastsette avgiften må man altså ta stilling til om det foreligger avgiftspliktig omsetning, dvs. en leveranse som gir rett til vederlag, og hvor stort det avtalte vederlaget i så fall er, jf. også merverdiavgiftsloven § 4-1 første ledd som sier at beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften er «vederlaget» for tjenesten. I tilfeller hvor det foreligger uenighet mellom partene om dette og dermed uklarhet knyttet til hva det avtalte vederlaget er, så må altså denne uklarheten avklares før avgiften kan fastsettes. Dersom avgiftsfastsettelsen fremtvinges før det avtalte vederlaget (beregningsgrunnlaget for avgiften) er avklart, så vil det være en risiko for at avgiftsfastsettelsen blir feil. Avgiftsfastsettelsen skal følge et prinsipp om rett avgift til rett tid, og Advokatforeningen synes det er uheldig at avgiftssubjektene – som i realiteten kun utøver en lovpålagt funksjon som avgiftsoppkrever for staten – skal påføres en ekstra økonomisk belastning ved å bli pålagt å beregne og betale merverdiavgift på krav kjøper bestrider og som avgiftssubjekter derfor ikke vil få betalt før tvisten om kravet er avgjort. Etter Advokatforeningens syn må regelverket kunne fortolkes og praktiseres slik at den eventuelle avgiftsplikten suspenderes inntil det er avklart om det foreligger avgiftspliktig omsetning og hva det avtalte vederlaget/beregningsgrunnlaget for avgiften er. Hvis departementet mener dette ikke er mulig innenfor dagens regelverk, så bør regelverket tillempes slik atplikten til å beregne og betale merverdiavgift

oppstår først når det kan konstateres at det foreligger avgiftspliktig omsetning og det ikke foreligger reell tvist knyttet hva som utgjør det avtalte vederlaget og beregningsgrunnlaget for avgiften.

Symmetriprinsippet i avgiftsretten betyr at selgers utgående merverdiavgift og kjøpers inngående merverdiavgift skal tidfestes (periodiseres) til samme avgiftstermin. En plikt for selgeren til å fakturere et omtvistet krav med merverdiavgift betyr at selgeren må rapportere og innbetale merverdiavgiften, mens kjøperen på sin side har rett til å fradragføre merverdiavgiften. På denne måten vil selger bli påført en økonomisk belastning mens en avgiftspliktig kjøper oppnår tilsvarende økonomiske fordel ved å fradragføre et beløp han faktisk ikke har betalt. Dette vil påvirke styrkeforholdet i en rettstvist mellom partene og dermed potensielt utfallet av rettstvisten.. En slik effekt er ikke tilsiktet av lovgiver og vil kunne utgjøre et rettssikkerhetsproblem. Advokatforeningen ser på dette som svært uheldig.

4.2 Advokatforeningens kommentarer til forslaget

4.2.1 4.2.1 Overordnet

Advokatforeningen er generelt positiv til at det fokuseres på endringer som medfører at entreprenørene avlastes den likviditetsulempe som oppstår ved omtvistede krav, men har noen særskilte kommentarer til det konkrete forslaget, jf. nedenfor.

4.2.2 Ordlyden

Slik ordlyden er utformet, kan det fremstå som om det legges opp til en «enten-eller-løsning», ved at entreprenøren forplikter seg til å velge ett av alternativene for alle krav: enten utstede faktura i samsvar med arbeidets fremdrift eller når arbeidet er utført. Slik vi leser forslaget er det ikke en slik løsning man legger opp til, men en løsning der entreprenøren for omtvistede krav kan velge å utsette faktureringen.

4.2.3 Innebærer forslaget en reell avlastning?

Forslaget går ut på at selger (entreprenøren) kan velge å utsette fakturering av omtvistede krav inntil fullføringen av arbeidet. Ved fullføringen av arbeidet vil det etter forslaget utløses en faktureringsplikt uavhengig av om kravet er omtvistet eller ei. Likviditetsulempen vil dermed kunne bli avlastet for den perioden det oppstår tvist og inntil fullføringen av arbeidene, men ikke for perioden etter fullføring av arbeidene og frem til tvisten er avgjort.

Slik Advokatforeningen ser det, vil effekten som oppnås i perioden forut for fullføring i realiteten ikke medføre en avlastning da mange aktører allerede i dag praktiserer regelverket på denne måten, jf. også artikkel av advokat Axel Naustdal Cooper 19. juni 2020 publisert på www.kluge.no.

Dette betyr at forslaget ikke medfører en reell avlastning av likviditetsulempen.

4.2.4 Alternativer

I forkant av høringen er det fra bransjens side og i media skissert ulike løsninger, blant annet en særregel for entreprenørbransjen som gir utsettelse av faktureringsplikten inntil tvisten er endelig avgjort. En annen skissert løsning er en generell regel om utsatt faktureringsplikt for alle typer krav inntil tvisten er endelig avgjort.

Advokatforeningen er enig med Finansdepartementet i at en særregel for entreprenørbransjen vil kunne komme i konflikt med EØS-avtalens statsstøtteregler. En generell regel om utsatt faktureringsplikt, eller

utsatt plikt til å beregne merverdiavgift, inntil tvisten er avgjort for alle typer krav vil derimot ikke komme i konflikt med EØS-avtalen. For å redusere faren for misbruk kan det oppstilles dokumentasjonskrav knyttet til tvisten og evt. krav til beløpets størrelse (minimumsterskel). Faren for misbruk må da kunne anses som lav. Ordningen åpner ikke for refusjon av merverdiavgift fra staten, kun en utsettelse av avgiftsplikten inntil det er avklart hva beregningsgrunnlaget for avgiften er. Misbruksfaren vil være begrenset til tilfeller hvor partene dokumenterer en konstruert tvist og ved dette risikere strenge reaksjoner dersom det avdekkes av tvisten ikke er reell. Det er all grunn til å tro at dette vil fremstå som en lite attraktiv misbruksmulighet.

Vi bemerker at tvist også kan oppstå etter at faktura er utstedt. I slike tilfeller bør det aksepteres kreditering såfremt dette skjer før levering/overtakelse.

Vennlig hilsen



Jon Wessel-Aas
leder



Merete Smith
generalsekretær

Saksbehandler: Trude Molvik
tm@advokatforeningen.no