

Høringsnotat
med forslag til bestemmelser om endring av
merverdiavgiftsoppgjør etter krav fra den avgiftspliktige

Innhold

1 Innledning og sammendrag.....	3
2 Gjeldende rett.....	4
2.1 Adgang for registrerte avgiftspliktige til å få utbetalt til gode merverdiavgift for tidligere terminer.....	4
2.1.1 Innledning	4
2.1.2 Nærmere om merverdiavgiftsloven § 55.....	4
2.1.3 Praksis for utbetaling av til gode avgift for tidligere terminer.....	5
2.2 Reduksjon av tilbakebetalingskrav som følge av at avgiftsbelastningen er overveltet på andre	8
2.3. Oppgjør av krav om inn- eller utbetaling av merverdiavgift for tidligere terminer.....	9
3 Oversikt over utenlandsk rett og endringsbestemmelser på enkelte tilstøtende områder.....	10
3.1 Utenlandsk rett.....	10
3.1.1 Dansk rett.....	10
3.1.2 Svensk rett	10
3.2 Bestemmelser om endring mv. på enkelte tilstøtende områder.....	11
3.2.1 Regler om tilbakegående avgiftsoppgjør og merverdiavgiftslovens justeringsbestemmelser.....	11
3.2.2 Ligningsloven.....	12
3.2.3 Tolloven	12
4 Departementets vurderinger og forslag.....	13
4.1 Behov for lovendringer	13
4.2 Forslag til nye bestemmelser	14
4.2.1 Utgangspunkt og rettslig plassering	14
4.2.2 Nærmere om departementets forslag.....	15
4.2.3 Endring av beregningsgrunnlaget for utgående avgift – krav om retting overfor kjøper	18
4.2.4 Reduksjon av tilbakebetalingskrav som følge av at avgiftsbelastningen er overveltet på andre	19
4.2.5 Forholdet mellom forslaget og bestemmelsene om henholdsvis tilbakegående avgiftsoppgjør og justeringsbestemmelsene	21
4.2.6 Endringer i forslag til teknisk revidert merverdiavgiftslov	21
5. Økonomiske og administrative konsekvenser.....	21
6. Forslag til lovbestemmelser.....	22
6.1 Gjeldende merverdiavgiftslov	22
6.2 Endringer i utkastet i notatet "Ny merverdiavgiftslov – Høringsnotat om teknisk revidert merverdiavgiftslov" som ble sendt på høring 30. mars 2007	22

1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet legger i dette høringsnotatet frem forslag til ny bestemmelse i § 55a i merverdiavgiftslovens som gir registrerte avgiftspliktige anledning til å kreve endring av merverdiavgiftsoppgjøret for tidligere terminer. Forslaget innebærer i betydelig grad en kodifisering av adgangen avgiftspliktige har etter dagens praksis til å oppnå utbetaling av til gode avgift for tidligere terminer.

Det følger av merverdiavgiftssystemet at den avgiftspliktige gjennom omsetningsoppgave skal innberette beregningsgrunnlaget for utgående avgift og beløpet for inngående avgift i den enkelte termin. Fra tid til annen oppstår det behov for å endre avgiftsoppgjøret i ettertid. Endringsbehovet kan skyldes at avgiftsmyndighetene avdekker at omsetningsoppgaven er uriktig eller ufullstendig. Endringsbehovet kan også skyldes at den avgiftspliktige mener at det bør gjøres endringer, for eksempel fordi han eller hun oppdager feil i regnskapsføringen som lå til grunn for den ordinære oppgaven eller fordi det kommer en avklaring av rettstilstanden som får betydning for tidligere avgiftsoppgjør.

[Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift](#) (merverdiavgiftsloven) har ikke egne bestemmelser som regulerer spørsmålet om og eventuelt i hvilket omfang registrerte avgiftspliktige kan kreve endring av avgiftsoppgjøret for tidligere terminer. I praksis kan de avgiftspliktige likevel både få utbetalt til gode avgift for tidligere terminer, og foreta endringer av tidligere avgiftsoppgjør som medfører at det skal betales avgift til staten.

Etter departementets vurdering er det behov for en klarere rettslig forankring av reglene om hvilken adgang registrerte avgiftspliktige har til å kreve endring av avgiftsoppgjøret for tidligere terminer, herunder få fradrag for inngående avgift som ikke har kommet til fradrag tidligere (til gode inngående avgift) og endre beløp som uriktig er innberettet som utgående avgift eller er innberettet med for høy avgiftssats (til gode utgående avgift). Behovet for klarere bestemmelser har blitt særlig tydelig etter at Høyesterett i Rt. 2003 s. 1281 (Hunsbedt) og Rt. 2005 s. 951 (Porthuset) kom til at fradragsretten etter merverdiavgiftsloven § 21 er mer omfattende ved delt virksomhet enn det avgiftsmyndighetene hadde lagt til grunn i praksis.

I forslaget til § 55a foreslår departementet at registrerte næringsdrivende skal kunne fremme krav om endring av merverdiavgiftsoppgjøret for tidligere terminer. Nærmere bestemt foreslår departementet at de avgiftspliktige skal kunne kreve endringer i beregningsgrunnlaget for utgående avgift og beløpet for inngående avgift for tidligere terminer. Kravet om endring skal fremmes ved å sende inn endringsoppgave (korrigert omsetningsoppgave eller omsetningsoppgave med tillegg til den ordinære oppgaven).

I forslaget til § 55a er det også regulert av hvor langt tilbake i tid endringsadgangen skal strekke seg. Krav om at avgiftsoppgjøret skal endres til den avgiftspliktiges gunst må etter forslaget fremmes innen tre år. Treårsfristen starter å løpe ved utløpet av henholdsvis terminen for anskaffelsen for inngående avgift og terminen for omsetning for utgående avgift. Fristen avbrytes når endringsoppgaven er mottatt hos avgiftsmyndighetene.

Forslaget innebærer at når den avgiftspliktige har anført for mye avgift i salgsdokumentet til kjøper, kan beregningsgrunnlaget for utgående avgift endres bare dersom den avgiftspliktige

har rettet feilen overfor kjøperen. Avgiftsmyndighetene kan frafalle dette vilkåret i særlige tilfeller.

Det følger videre av forlaget at hvis avgiftsmyndighetene ikke tar til følge kravet om endring av avgiftsoppgjøret, skal det fattes vedtak om dette. Avslaget kan påklages til Klagenemnda for merverdiavgift.

Høringsnotatet inneholder også en omtale av om det ved utmålingen av tilbakebetalingskravets størrelse skal gjøres fradrag for den delen av merverdiavgiften som den avgiftspliktige har overveltet på kjøperne. Denne problemstillingen har blitt særlig aktuell etter Høyesteretts avgjørelse 28. mai 2008 i KLM-saken.

2 Gjeldende rett

2.1 Adgang for registrerte avgiftspliktige til å få utbetalt til gode merverdiavgift for tidligere terminer

2.1.1 Innledning

Det er i dag ingen bestemmelser i merverdiavgiftsloven som regulerer registrerte avgiftspliktiges adgang til å kreve å få utbetalt ikke fradragsført inngående avgift eller for mye innberettet og innbetalt utgående avgift for tidligere terminer.

Loven har bestemmelser som regulerer beslektede områder. Merverdiavgiftsloven [§ 24](#) gir avgiftspliktige rett til å få avgift tilbakebetalt når inngående avgift overstiger utgående avgift. Kravet kommer frem som et negativt beløp ved beregningen i omsetningsoppgaven. Bestemmelsen gjelder imidlertid bare krav som oppstår ved innlevering av ordinære omsetningsoppgaver, og regulerer dermed ikke spørsmålet om utbetaling av til gode avgift for tidligere terminer. I det følgende omtales derfor ikke [§ 24](#) ytterligere.

Avgiftsmyndighetene kan i medhold av merverdiavgiftsloven [§ 55](#) ved skjønn fastsette beregningsgrunnlaget for utgående avgift og beløpet for inngående avgift for tidligere terminer. Et av hovedformålene med bestemmelsen er å gi avgiftsmyndighetene skjønnskompetanse når de ved kontroll mv. oppdager at det er unndratt avgift. [§ 55](#) gir imidlertid ikke den avgiftspliktige noe krav på endring av avgiftsoppgjøret. Et vedtak etter [§ 55](#) kan likevel i enkelte tilfeller medføre at avgiftsoppgjøret endres til gunst for den avgiftspliktige.

På tross av at loven ikke har egne bestemmelser om endring av avgiftsoppgjøret etter krav fra den avgiftspliktige, vil de avgiftspliktige i praksis kunne få utbetalt til gode avgift for tidligere terminer ved å fremme krav om dette overfor avgiftsmyndighetene.

2.1.2 Nærmere om merverdiavgiftsloven [§ 55](#)

I medhold av merverdiavgiftsloven [§ 55](#) kan avgiftsmyndighetene fastsette beregningsgrunnlaget for utgående avgift og beløpet for inngående avgift ved skjønn i inntil ti år etter utløpet av terminen.

Skjønnsfastsetting kan for det første foretas dersom omsetningsoppgave ikke er innkommet. For det andre foreligger skjønnsadgang når innkommet omsetningsoppgave er uriktig, ufullstendig eller bygger på regnskap som ikke er ført i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning. Bestemmelsen brukes både ved ordinære omsetningsoppgaver og tilleggsoppgaver eller korrigerede oppgaver som sendes inn senere. For det tredje gjelder § 55 når noen er blitt registrert eller er blitt stående i avgiftsmanntallet uten at de oppfyller vilkårene for å være registrert og staten på grunn av dette er påført et avgiftstap.

Merverdiavgiftsloven [§ 55](#) er en kompetansebestemmelse for avgiftsmyndighetene, og de avgiftspliktige kan ikke fremtvinge skjønnsfastsetting etter denne bestemmelsen. Avgiftsmyndighetene har dermed ikke plikt til å benytte § 55 dersom de blir gjort oppmerksomme på tilfeller hvor en eventuell endring vil være til den avgiftspliktiges gunst, jf. Borgarting lagmannsretts dom 27. november 2007 (Union Hotel AS med flere). Den enstemmige dommen ble anket, men saken ble nektet fremmet for Høyesterett. Dommen er dermed rettskraftig.

Endringer til den avgiftspliktiges ugunst utgjør bestemmelsens kjerneområde. Avgiftsmyndighetene vil kunne ha plikt til å bruke skjønnsadgangen i slike tilfeller, jf. Rt. 1999 s. 608 (Bud-Service AS) og Rt. 1997 s. 1564.

Ved bruk av [§ 55](#) skal avgiftsmyndighetene søke å komme frem til riktig avgiftsberegning for den perioden avgiftsmyndighetene kontrollerer. Dersom kontrollen omfatter hele virksomheten, skal avgiftsmyndighetene derfor ta med både tilgodebeløp og skyldige beløp i den perioden kontrollen gjelder. Et skjønnsvedtak kan dermed medføre endringer som samlet sett er til den avgiftspliktiges gunst, selv om formålet med bestemmelsen som nevnt er å gi avgiftsmyndighetene kompetanse til fastsette avgiftsoppgjøret ved skjønn i tilfeller hvor endringene er til ugunst.

2.1.3 Praksis for utbetaling av til gode avgift for tidligere terminer

Uriktig innbetalte beløp anført som utgående avgift i salgsdokumentet

Merverdiavgiften er en avgift som belastes kjøperen av varen eller tjenesten. Systemet er bygget opp slik at selgeren legger avgiften til som et påslag på vederlaget han eller hun tar for det som omsettes. Dette fremgår blant annet av merverdiavgiftsloven [§18](#) som fastslår at avgiften “beregnes av vederlaget for den avgiftspliktige omsetning”. Avgiften innbetales av selgeren til staten, men utgangspunktet er altså at avgiftsbelastningen påhviler kjøperen som ikke har fradragsrett. Den avgiftspliktige har derfor etter departementets oppfatning ikke krav på tilbakebetaling av utgående avgift for tidligere terminer når avgiften er anført i salgsdokumentet som er utstedt til kjøperen.

Avgiftsmyndighetene har likevel i praksis foretatt tilbakebetaling i slike tilfeller. Praksisen er begrunnet i rimelighetsbetraktninger. Dersom det er mulig for den avgiftspliktige å rette feilen overfor kjøper, har det i praksis blitt krevd at retting gjennomføres før tilbakebetaling finner sted. Med retting menes som hovedregel at den avgiftspliktige refunderer avgiften til kjøperen og utsteder ny salgsdokumentasjon, jf.. Agder lagmannsretts dom 19. august 2008 (Tjomsland-saken). En avgiftspliktig kjøper må på sin side korrigere sitt avgiftsoppgjør. Vilkåret om retting sikrer på denne måten at staten ikke skal lide tap som følge av at kjøper får fradrag for en avgift som er tilbakebetalt til selgeren.

Det er nær sammenheng mellom rettekrevet som er oppstilt i praksis ved tilbakebetaling av avgift for tidligere terminer og bestemmelsen i merverdiavgiftsloven [§ 44](#) tredje ledd. Denne bestemmelsen slår fast at avgiftspliktige som urettmessig har innkrevet utgående avgift fra sine kjøpere, plikter å betale avgiften inn til staten. Også selgers innbetalingsplikt etter § 44 tredje ledd skal sikre at staten ikke lider tap som følge av at kjøper krever fradrag for avgiften som er anført i salgsdokumentet.

Avgiftsmyndighetene har i noen grad også tilbakebetalt utgående avgift for tidligere terminer uten at det har blitt krevet at den avgiftspliktige har rettet overfor kjøper. Dette gjelder i første rekke i tilfeller der kjøper ikke har hatt fradragsrett, slik at det ikke har vært fare for at staten lider tap som følge av tilbakebetalingen. Borgarting lagmannsrett kom i dom 4. desember 2006 (Den Blue Engel) til at striptease var omfattet av det dagjeldende unntaket i § 5 b nr. 5 i merverdiavgiftsloven. I etterkant ba enkelte avgiftspliktige om tilbakebetaling av avgiften de hadde krevet opp i samsvar med avgiftsmyndighetenes uriktige rettsoppfatning. Kjøperne hadde ikke fradragsrett for anskaffelsen. Avgiftsmyndighetene ytet her tilbakebetaling uten at de avgiftspliktige måtte rette overfor kjøperne, blant annet fordi det ikke ville være praktisk mulig å gjennomføre retting.

Uriktig innbetalte utgående avgift som ikke er anført i salgsdokumentet

Spørsmålet om de avgiftspliktige har krav på utbetaling av for mye innbetalt utgående avgift for tidligere terminer stiller seg muligens noe annerledes for beløp som ikke er anført i salgsdokumentet. Når det ikke fremgår av salgsdokumentet at det er beregnet merverdiavgift, er det etter departementets syn ikke naturlig å karakterisere det innberedte beløp som merverdiavgift i lovens forstand. Det nevnes også at selger etter merverdiavgiftsloven [§ 44](#) tredje ledd ikke har plikt til å innbetale beløp som er bokført som merverdiavgift dersom avgiften ikke gjenspeiles i salgsdokument. Departementet antar derfor at den avgiftspliktige vil kunne ha krav på tilbakebetaling av avgift som ikke er anført i salgsdokumentet. Om det i det konkrete tilfellet foreligger et tilbakebetalingskrav, beror i så fall på alminnelige tilbakesøkingsregler. Departementet antar at tilsvarende vil gjelde ved tilbakebetaling av uriktig innbetalt uttaksmerverdiavgift.

I praksis har avgiftsmyndighetene i stor grad utbetalt utgående avgift som ikke er anført i salgsdokument og for mye innbetalt uttaksmerverdiavgift når det avgiftspliktige har bedt om dette.

Ikke fradragsført inngående avgift for tidligere terminer

Departementet har lagt til grunn at de avgiftspliktige har krav på utbetaling av til gode inngående avgift for tidligere terminer, jf. blant annet [brev til Skattedirektoratet 7. desember 2005](#). Det har i praksis ikke vært av betydning hva som er årsaken til at den avgiftspliktige har avgift til gode, så lenge kravet kan dokumenteres. Krav på til gode inngående avgift vil eksempelvis kunne oppstå som følge av at den avgiftspliktige ikke har krevet fradrag for en anskaffelse tidligere eller ved at avgiftsmyndighetene har avslått et berettiget fradrag under behandlingen av den ordinære omsetningsoppgaven.

Fremsetting av krav om utbetaling av til gode avgift for tidligere terminer. Klagerett

Normalt fremmes krav på til gode inngående eller utgående merverdiavgift for tidligere terminer ved innsending av en tilleggsoppgave som supplerer den alminnelige omsetningsoppgaven eller en korrigeret oppgave som erstatter den tidligere innsendte

omsetningsoppgaven. Merverdiavgiftsloven og tilhørende forskrifter har ikke egne bestemmelser om slike endringsoppgaver.

Dersom kravet om utbetaling av til gode avgift for tidligere terminer ikke tas til følge, kan avslaget påklages til Klagenemnda for merverdiavgift.

Foreldelse av krav på utbetaling av til gode avgift for tidligere terminer

Merverdiavgiftsloven har ikke bestemmelser om hvor langt tilbake i tid registrerte avgiftspliktige kan endre avgiftsoppgjøret for tidligere terminer. Krav på utbetaling av til gode merverdiavgift foreldes etter foreldelseslovens bestemmelser. Foreldelsesfristen er som hovedregel tre år fra den avgiftspliktige tidligst kunne kreve oppfyllelse, jf. foreldelsesloven [§ 3](#) nr. 1, jf. [§ 2](#).

Etter merverdiavgiftsloven [§ 21](#) oppstår retten til fradrag for inngående avgift ved anskaffelsen av varen eller tjenesten. Den avgiftspliktige vil likevel ha rett til å kreve oppfyllelse av fradragsretten først ved utløpet av terminen. Dette vil være det tidspunktet den avgiftspliktige tidligst kan sende inn omsetningsoppgave med det fradragsberettigede beløpet, jf. merverdiavgiftsloven [§ 32](#) jf. [§ 29](#) flg. I kjølvannet av Porthuset-dommen la departementet i [brev 7. desember 2005 til Skattedirektoratet](#) av praktiske årsaker til grunn at foreldelsesfristen for krav på til gode inngående avgift begynner å løpe fra fristen for å levere omsetningsoppgave én måned og ti dager etter utløpet av terminen, jf. merverdiavgiftsloven [§ 33](#).

Krav på utbetaling av uttaksmerverdiavgift og innberettet utgående avgift som ikke er anført i salgsdokumentasjonen, kan fremsettes fra det tidspunktet beløpet blir innbetalt. Foreldelsesfristen for et eventuelt tilbakebetalingskrav starter dermed å løpe på dette tidspunktet.

Det følger av foreldelsesloven [§ 10](#) nr. 1 at de avgiftspliktige kan få tilleggsfrist dersom de ikke har gjort kravet gjeldende fordi de manglet kunnskap om kravet eller skyldneren. Kravet foreldes da ett år etter at de avgiftspliktige fikk eller burde skaffet seg slik kunnskap. Spørsmålet om de avgiftspliktige har krav på tilleggsfrist etter § 10. nr. 1 har kommet på spissen i flere saker etter Hunsbedt-dommen og Porthuset-dommen.

Høyesterett behandlet i dom avsagt 1. desember 2008 krav fra Victoria Hotell m.fl. om tilbakebetaling av merverdiavgift for årene 1991 til 2001. Saksøkerne hadde tatt ut stevning innen ett år etter Hunsbedt-dommen. Høyesteretts flertall (dissens 3-2) uttalte i premiss 41 at med mindre det foreligger helt spesielle forhold, fortrinnsvis ved fordringshaveren selv, vil uvisshet om at et søksmål skal føre fram som utelukkende skyldes en uavklart rettsstilling, ikke godtas som unnskyldningsgrunn etter foreldelsesloven [§ 10](#) nr. 1. Det avgjørende for om bestemmelsen kommer til anvendelse måtte være om kravshaveren – tross uvitenhet om hvilket utfall saken vil få – hadde en rimelig grunn til å få kravet prøvet av domstolen, jf. premiss 42. Flertallet kunne ikke se at saksøkerne var i en slik villfarelse at de ikke burde innsett at de hadde et prosedabelt krav, jf. premiss 50. Retten kom derfor til at saksøkerne ikke hadde krav på tilleggsfrist etter foreldelsesloven § 10 nr. 1.

Staten har også fått medhold i avgiftspliktige ikke har krav på tilleggsfrist etter Hunsbedt-dommen og Porthuset-dommen i to avgjørelser avsagt av Borgarting lagmannsrett

henholdsvis 27. november 2007 (Union Hotel m. fl.) og 3. mars 2008 (Olavsgaard Hotell Eiendom). Stevningene i disse sakene ble tatt ut på et senere tidspunkt enn det som var tilfellet i Victoria Hotell-saken. Begge sakene ble anket, men ankene slapp ikke inn til behandling i Høyesterett.

Den avgiftspliktige kan søke om at myndighetene frafaller foreldelsesinnsigelsen for krav på utbetaling av til gode merverdiavgift som knytter seg til tidligere terminer. Departementet er i kgl.res. 20. desember 2002 gitt fullmakt til å frafalle foreldelsesinnsigelsen for krav mot staten. Frafallspraksisen var tidligere meget liberal på merverdiavgiftsrettens område. Foreldelsesinnsigelsen ble stort sett frafalt inntil ti år tilbake i tid, forutsatt at det ikke var tvil om sakens faktiske eller rettslige sider. Frafallspraksisen skapte stor usikkerhet ved beregningen av provenyet fra merverdiavgiftssystemet, noe som ble særlig tydelig etter Hunsbedt-dommen og Porthuset-dommen. Hovedsakelig av denne grunn ble instruksjonen endret, se Finansdepartementets [brev 7. desember 2005 til Skattedirektoratet](#). Departementet frafaller nå foreldelsesinnsigelsen bare i spesielle tilfeller.

Spørsmålet om staten hadde adgang til å innskjerpe frafallspraksisen ble behandlet av Borgarting lagmannsrett i Union Hotel-saken. Retten ga staten medhold og uttalte i dommen at den *”finner det klart at den praksis staten har fulgt, ikke er å anse som en forskrift, eller på annen måte binder staten til å anvende foreldelsesreglene i fremtidige tilfelle. Utgangspunktet er at alle rettssubjekter, også staten, står fritt til å velge hvorvidt man i et konkret tilfelle ønsker å påberope seg at en fordring er foreldet. [...] Det avgjørende er under enhver omstendighet at interne instruksjoner som den store hovedregel ikke etablerer rettslig beskyttede posisjoner for tredjemann.”* Også i Victoria Hotell-saken ga lagmannsretten staten medhold i at retningslinjene kunne endres.

2.2 Reduksjon av tilbakebetalingskrav som følge av at avgiftsbelastningen er overveltet på andre

I dom avsagt 28. mai 2008 behandlet Høyesterett en sak om tilbakebetaling på særavgiftsområdet (Rt. 2008 s. 739). Bakgrunnen for saken var at flyselskapet KLM hadde betalt passasjer- og seteavgift som senere viste seg å være i strid med EØS-retten. KLM og staten var enige om at flyselskapet hadde krav på tilbakebetaling av uriktig betalt avgift. Spørsmålet Høyesterett måtte ta stilling til var om kravet skulle begrenses til flyselskapets økonomiske tap ved at det ble gjort fradrag for den delen av avgiftene selskapet hadde overveltet på passasjerene.

Høyesterett ga staten medhold i at det skulle gjøres fradrag i tilbakebetalingen for beløpet KLM hadde overveltet på passasjerene. Dommen var enstemmig.

Spørsmålet om utmåling av tilbakebetalingskravet er ikke lovregulert. Høyesterett mente derfor at saken måtte avgjøres ut fra hva som samlet sett fremsto som rimelig, basert på momenter som tradisjonelt har vært trukket inn i vurderinger etter ulovfestede regler om tilbakesøking av pengekrav (*condictio indebiti*). Retten la imidlertid til grunn at vurderingen ville kunne preges av at saken gjaldt fordeling av en gevinst og at det i denne typen saker gjør seg gjeldende hensyn som ikke gjenfinnes i samme form i tilbakebetalingssituasjoner mellom private. Eksempelvis kan det dreie seg om meget store beløp innkrevd over lang tid fra et stort

antall betalere, som likevel hver for seg kanskje ikke har betalt store summer. Drøftelsen ble derfor begrenset til saker om tilbakebetaling av særavgift.

Høyesterett mente at de to grunnleggende og vanligvis motstående hensynene i en tilbakesøkningsvurdering; feil bør rettes opp (korreksjonshensynet), og ting bør forbli som de er (oppgjørshensynet), kunne tas til inntekt for at det skulle gjøres fradrag for overveltning når betalt avgift skal tilbakebetales. Retten viste til at en avgift pålagt de næringsdrivende ofte vil være ment videreført helt eller delvis til den næringsdrivendes kunder, slik at de egentlige betalere ofte vil være kundene. Høyesterett pekte på at dette klart vil være tilfelle for merverdiavgiften, men gjelder ved de fleste avgiftstyper. Korreksjonshensynet gir da liten støtte for et krav om full tilbakebetaling til den næringsdrivende uten fradrag for overveltning. Oppgjørshensynet tilsa at når tilbakebetaling først skal skje, så bør i hvert fall ikke uriktig innbetalt avgift tilfalle innfordreren i større grad enn om han faktisk selv har dekket avgiften. Høyesterett la også vekt på at det fremstår som mindre heldig at den næringsdrivende blir sittende med en betydelig ubegrunnet berikelse enn at staten gjør det, når berikelsen skyldes at tredjepersoner som ofte er de egentlige tilsiktede betalere av avgiften ikke forfølger sine restitusjonskrav.

Høyesterett drøftet flere hensyn som kunne tale mot at det skulle gjøres fradrag for overveltning. Særlig ble det pekt på at det kan være vanskelig med tilstrekkelig grad av sikkerhet å fastslå hvorvidt overveltning av avgiften har skjedd og eventuelt i hvilket omfang, men dette hensynet ble altså ikke tillagt avgjørende vekt. Retten understreket imidlertid at det var en avgjørende forutsetning for dette standpunktet at staten har bevisbyrden for at avgiften er overveltet.

KLM-dommen gjelder en sak om tilbakebetaling av særavgifter. Nedenfor i avsnitt 4.2.4 drøftes hvilken betydning dommen vil få ved tilbakebetaling av merverdiavgift.

2.3. Oppgjør av krav om inn- eller utbetaling av merverdiavgift for tidligere terminer

Bestemmelsene om oppgjør av krav som oppstår ved endring av merverdiavgiftsoppgjøret for tidligere terminer, fremgår av [skattebetalingsloven](#) kapittel 10, 11 og 12.

Når det er betalt for mye merverdiavgift og når det ellers oppstår krav på utbetaling av tilgodebeløp, skal beløpet utbetales til den avgiftspliktige så snart som mulig og senest tre uker etter at vedtaket som medførte tilbakebetaling blir truffet, jf. [§ 10-60](#) første ledd. For tilgodebeløp som oppstår ved egenretting av tidligere levert oppgave, regnes fristen fra myndighetene har godkjent beløpet til utbetaling, jf. § 10-60 annet ledd. Dersom den avgiftspliktiges endring fører til en økning av merverdiavgiftsplikten, forfaller kravet på innbetaling tre uker etter at melding om endringen er kommet frem til avgiftsmyndighetene.

Foreldelsesloven gjelder for krav om innbetaling av økt avgift og krav om utbetaling av tilgode merverdiavgift som følge av endringer i avgiftsoppgjøret, jf. [§ 12-1](#) første ledd. Foreldelsesfristen løper fra utgangen av siste kalenderår da kravet, eventuelt siste termin av kravet, forfaller til betaling, jf. § 12-1 annet ledd.

3 Oversikt over utenlandsk rett og endringsbestemmelser på enkelte tilstøtende områder

3.1 Utenlandsk rett

3.1.1 Dansk rett

I dansk rett følger bestemmelsene om endring av merverdiavgiftsoppgjør av [skatteforvaltningsloven av 28. august 2006 nr. 907](#) kapittel 11.

Som hovedregel gjelder det en treårsfrist for endring av avgiftsoppgjøret, både når endringen skjer på avgiftsmyndighetene og på den avgiftspliktiges initiativ. Avgiftspliktige som ønsker endring av avgiftsoppgjøret må legge frem opplysninger som begrunner endringen senest tre år etter angivelsesfristens utløp, eller senest tre år etter at kravet tidligst kunne vært gjort gjeldende, jf. skatteforvaltningsloven § 31 annet ledd.

Skatteforvaltningsloven § 32 har bestemmelser om at endring av avgiftsoppgjøret i enkelte tilfeller kan skje etter utløpet av treårsfristen. Endringen må da begjæres fra den avgiftspliktige senest seks måneder etter at man fikk kunnskap om forholdet som begrunner kravet.

Endring av avgiftsoppgjøret kan skje uavhengig av treårsfristen dersom tidligere praksis er fraveket ved dom, landsrettskjennelse eller skatteministerens beslutning, jf. § 32 første ledd nr. 1. I slike tilfeller kan endring til gunst for den avgiftspliktige gis virkning fra og med den avgiftsperiode som helt eller delvis faller sammen med avgiftsperioden som var gjenstand for prøving i saken som ledet til praksisendring, eller fra og med en periode som er påbegynt, men ikke avsluttet, fem år før praksisen ble underkjent.

Videre kan endring skje uavhengig av treårsfristen dersom endringen er en direkte følge av endring i en annen termin (periodisering), jf. § 32 første ledd nr. 2, eller dersom toll- og avgiftsforvaltningen gir tillatelse til endringen fordi det foreligger særlige grunner, jf. § 32 første ledd nr. 4. Ved endring etter § 32 nr. 2 kommer foreldelseslovens bestemmelser til anvendelse.

3.1.2 Svensk rett

I svensk rett følger bestemmelsene om endring av merverdiavgiftsoppgjør av [skattebetalingsloven av 12. juni 1997 nr. 483](#) kapittel 21. Det følger av § 4 første ledd at en "skattskyldig" kan fremme krav om endring av avgiftsoppgjøret i inntil seks år etter utløpet av det året avgiften gjelder.

For avgiftsmyndighetene gjelder det som hovedregel også en frist på seks år for å gjøre endringer som er til den avgiftspliktiges gunst, jf. § 8. Når avgiftsmyndighetene skal foreta endringer til den avgiftspliktiges ugunst, er fristen i utgangspunktet to år, jf. § 9. Unntak fra dette gjelder imidlertid når "skattedeklarasjon" (omsetningsoppgave) ikke er levert i rett tid. Da kan myndighetene foreta endringer til den avgiftspliktiges ugunst inntil ett år etter at deklarasjonen kom inn, men maksimalt seks år etter utløpet av det året endringen gjelder for.

Det følger av § 10 og § 14, jf. §§ 11 flg. at avgiftsmyndighetene også i enkelte andre tilfeller kan foreta endringer til den avgiftspliktiges ugunst inntil seks år tilbake i tid. Dette gjelder blant annet dersom det er gitt uriktige opplysninger i omsetningsoppgaven, dersom det er gitt uriktige opplysninger til en domstol eller dersom det ikke er inngitt omsetningsoppgave eller etterspurt informasjon, eller dersom den avgiftspliktige ikke har etterkommet krav om å beskrive varelager, varer eller tjenester som omsettes i virksomheten, jf. § 11.

3.2 Bestemmelser om endring mv. på enkelte tilstøtende områder

3.2.1 Regler om tilbakegående avgiftsoppgjør og merverdiavgiftslovens justeringsbestemmelser

Tilbakegående avgiftsoppgjør

Avgiftsmyndighetene har i praksis gitt adgang til såkalt tilbakegående avgiftsoppgjør. Praksisen innebærer at næringsdrivende ved senere søknad om registrering til avgiftsmyndighetene, får tilbakebetalt inngående avgift på anskaffelser før registreringsterminen.

Muligheten for tilbakegående avgiftsoppgjør er ulovfestet. Det følger imidlertid av forarbeidene til merverdiavgiftsloven at det i visse tilfeller "[...] kan foretas tilbakebetaling av eller tillates gitt fradrag for inngående avgift på kjøp i perioden fra start til registrering", jf. Ot.prp. nr. 17 (1968-69) Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven) s. 58. Rammene for instituttet følger av retningslinjer og rundskriv. Skattedirektoratet har gitt nærmere retningslinjer for tilbakegående avgiftsoppgjør i fellesskriv 8. november 2001. I fellesskriv 15. november 2001 ble det fastsatt nærmere overgangsbestemmelser. Det er gitt en redegjørelse for retningslinjene i [Merverdiavgiftshåndboken 5. utg. 2007](#) side 517 flg.

Inntil Hunsbedt-dommen og Porthuset-dommen ble det innrømmet tilbakegående avgiftsoppgjør uten tidsbegrensninger dersom kravet var dokumentert. Praksis ble endret i 2006. det følger nå av retningslinjene for tilbakegående avgiftsoppgjør at det ikke gis fradrag for anskaffelser som er foretatt lenger tilbake i tid enn tre år fra det tidspunkt søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør ble fremsatt.

Merverdiavgiftslovens justeringsbestemmelser

Merverdiavgiftsloven [§§ 26 b – 26 e](#) har bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift. Justeringsbestemmelsene går i korthet ut på at inngående avgift på anskaffelse av kapitalvarer skal justeres opp eller ned dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og avgiftspliktig virksomhet endres i en periode etter at kapitalvaren er anskaffet (justeringsperioden). Formålet med bestemmelsene er at fradraget for inngående merverdiavgift i størst mulig grad skal gjenspeile kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, ikke bare tilknytningen på anskaffelsestidspunktet.

Justeringsbestemmelsene gjelder ved ny-, på- eller ombygging av fast eiendom dersom samlet inngående avgift som påløper ved anskaffelse eller fremstilling i hele byggeprosessen utgjør minst 100 000 kroner. Bestemmelsene gjelder også anskaffelser av maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående avgift av kostpris utgjør minst 50 000 kroner.

For å skape nøytralitet mellom praksisen for tilbakegående avgiftsoppgjør og justeringsinstituttet gjelder ikke treårsregelen fullt ut når man skal fastsette hvilken inngående avgift som vil være gjenstand for justering av inngående avgift. Dette er nærmere omtalt i pkt. 7 i [Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 16. november 2007](#) om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer.

3.2.2 Ligningsloven

Kapittel 9 i [lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1980 \(ligningsloven\)](#) har bestemmelser om adgangen til å foreta endring av ligning. Det følger av [§ 9-1](#) at en skattyters ligning kan endres når skattyter er uriktig lignet, forbigått ved ligningen eller når skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endring i andre tilfeller. Endring kan foretas både til gunst og til ugunst for skattyter.

Ligningsloven [§ 9-2](#) gjelder endring av ligning etter klage fra skattyter. Klagefristen er tre uker, jf. [§ 9-2](#) nr. 4. Så lenge skattyter overholder klagefristen, har han eller hun krav på ny realitetsbehandling av ligningen. Dersom klagefristen oversittes, skal klageorganet vurdere konkret om en ny realitetsbehandling likevel skal gis. Ved denne vurderingen skal det legges vekt på blant annet spørsmålet betydning, skattyters forhold, sakens opplysning og tiden som har gått, jf. [§ 9-5](#) nr 7, jf. [§ 9-2](#). nr. 8. Det følger imidlertid av [§ 9-2](#) nr. 9 at en klage ikke kan tas under behandling som klagesak dersom det har gått mer enn ett år siden ligning ble lagt ut. Skal ligningen da tas opp til endring, må dette skje ved at den avgiftspliktige anmoder om endring av ligning uten klage.

Ligningsloven [§ 9-5](#) gjelder endring av ligning uten klage. Det fremgår blant annet av nr. 1 at skattekontoret kan ta opp til endring enhver avgjørelse under den ordinære ligningen. Ved den konkrete vurderingen av om en sak skal tas opp til endring, skal det legges vekt på momentene i [§ 9-5](#) nr. 7. I noen tilfeller foreligger det også plikt for skattekontoret til å ta opp ligningen til endring, jf. [§ 9-5](#) nr. 2.

Fristene for endring av ligning står i ligningsloven [§ 9-6](#). Det følger av [§ 9-6](#) nr. 1 at en ligning ikke kan tas opp til endring mer enn ti år etter utløpet av inntektsåret. Endringsfristen er tre år dersom endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller anvendelse av skattelovgivningen og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelsen ikke var uriktig eller ufullstendig. Uavhengig av nr. 1 og nr. 2 er fristen for endring til ugunst for skattyter to år dersom skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. [§ 9-6](#) nr. 3 bokstav a. Fristen for endring til ugunst er også to år ved retting av skrive- eller regnefeil som skattyteren ikke var eller burde ha vært klar over, jf. samme bestemmelse bokstav b.

3.2.3 Tolloven

Bestemmelsene om endring av tollvedtak står i [lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll \(tolloven\) § 58](#) og [§ 59](#). Tolloven [§ 58](#) første ledd slår fast at tollmyndighetene kan treffe vedtak om endring dersom det er beregnet for lite toll eller dersom det ikke er beregnet toll. Vedtak må treffes innen tre år etter fortolling. Dersom vareeieren eller noen som representerer han har gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger, eller varen er innført uten at fortolling har funnet sted er fristen tre år fra det tidspunktet tollmyndighetene oppdager feilen, jf. annet ledd. Vedtak om endring må i alle tilfelle fattes innen ti år etter innførselstidspunktet.

Tolloven [§ 59](#) regulerer spørsmålet om endring av tollvedtak når det er beregnet for mye toll. Tollmyndighetene kan treffe avgjørelse om endring inntil tre år etter fortolling, jf. første ledd. Det følger av annet ledd at tollmyndighetene også etter utløpet av treårsfristen kan fattes vedtak om endring av fortollingen dersom rimelighetsgrunner tilsier det og den uriktige fortollingen skyldes tollmyndighetene.

Stortinget har vedtatt en ny lov om toll og vareførsel, jf. [lov 21. desember 2007 nr. 119](#). Loven avløser dagens tollov. Loven skal tre i kraft 1. januar 2009. Tolloven 2007 [§§ 12-10](#) til 12-12 har bestemmelser om adgang for tollmyndighetene til å fatte endringsvedtak til gunst eller ugunst for tollskyldneren. Bestemmelsene er i stor grad en videreføring av gjeldende tollov [§ 58](#) og [§ 59](#).

Tolloven 2007 [§ 12-10](#) første ledd bestemmer at tollmyndighetene skal treffe vedtak om endring, dersom det ved innførselen av en vare er beregnet for lite toll, eller det ikke er beregnet toll (endring til ugunst). Tolloven 2007 [§ 12-11](#) gir tollmyndighetene kompetanse til å endre et vedtak til gunst når det ved vareinnførselen er beregnet for mye toll.

Bestemmelsene om hvilke tidsfrister som begrenser tollmyndighetenes adgang å endre tidligere vedtak står i tolloven 2007 [§ 12-12](#). Tolloven 2007 § 12-12 første ledd første punktum angir fristen for å treffe vedtak om endring til den tollpliktiges ugunst hvor varen allerede er fortollet. Etter denne bestemmelsen må vedtak til ugunst for tollskyldneren treffes senest tre år etter fortollingen. Når den uriktige fortollingen skyldes at tollskyldner eller tollskyldners representant forsettlig eller uaktsomt har gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger, løper treårsfristen fra tollmyndighetene oppdaget den uriktige fortollingen. Fristen løper også fra tidspunktet tollmyndighetene oppdaget feilen når fortolling ikke har funnet sted. Siste frist for endring til ugunst for tollskyldneren er likevel ti år etter innførselstidspunktet, jf § 12-12 tredje ledd. Tolloven 2007 § 12-12 fjerde ledd angir at et krav om endring til gunst må fremsettes innen tre år etter fortollingen.

4 Departementets vurderinger og forslag

4.1 Behov for lovendringer

Avgiftsmyndighetene mottok i 2007 ca. 102.000 omsetningsoppgaver med endringer av avgiftsoppgjøret for tidligere terminer. Ca. 54.500 av disse inneholdt endringer til gunst for den avgiftspliktige og ca. 43.000 inneholdt endringer til ugunst. Ca. 150 av oppgavene med endringer til den avgiftspliktiges ugunst gjaldt terminer mer enn tre år tilbake tid. Ca. 4 500 oppgaver var såkalte nulloppgaver som ikke medførte at det skulle inn- eller utbetales avgift.

Som nevnt har merverdiavgiftsloven ikke bestemmelser som regulerer spørsmålet om og eventuelt i hvilket omfang registrerte avgiftspliktige kan endre avgiftsoppgjøret for tidligere terminer. Merverdiavgiftsloven [§ 55](#) hjemler en adgang for avgiftsmyndighetene til å fastsette beløpet for inngående avgift og beregningsgrunnlaget for utgående avgift ved skjønn, men de avgiftspliktige har ikke krav på endring av avgiftsoppgjøret i medhold av denne bestemmelsen. Departementet har lagt til grunn at de avgiftspliktige har krav på utbetaling av til gode inngående avgift for tidligere terminer. Til gode utgående avgift som er anført i salgsdokument utbetales i praksis på bakgrunn av rimelighetsbetraktninger, mens de avgiftspliktige vil kunne ha krav på å få tilbake innberettet utgående avgift som ikke er anført i salgsdokument og uriktig innbetalt uttaksmerverdiavgift.

Det fremgår av redegjørelsen i punkt 2.1.3 at spørsmålet om i hvilken grad avgiftspliktige har krav på utbetaling av til gode avgift på flere punkter er eller har vært omstridt.

Etter departementets vurdering er det derfor behov for en klarere rettslig forankring av reglene om hvilke muligheter registrerte avgiftspliktige skal ha til å oppnå tilbakebetaling av avgift for tidligere terminer. Videre er det behov for en klarere avgrensning av i hvilket omfang det skal være adgang til å oppnå slik endring. For det første bør det følge av loven hvor langt tilbake i tid denne adgangen skal strekke seg. For det andre bør det fremgå om det ved utbetaling av for mye innbetalt utgående avgift skal være et vilkår at den avgiftspliktige har rettet feilen overfor kjøperen. En lovfesting av de avgiftspliktiges adgang til å oppnå tilbakebetaling vil gjøre regelverket enklere å forholde seg til. Departementet legger til grunn at dette vil være en fordel både for de avgiftspliktige og for avgiftsmyndighetene.

Behovet for klare bestemmelser om adgangen til utbetaling av til gode avgift har særlig vist seg i sakene som har oppstått etter at Høyesterett i Hunsbedt- og Porthuset-dommene konkluderte med at fradragsretten etter merverdiavgiftsloven [§ 21](#) er mer omfattende ved delt virksomhet enn det som frem til da var lagt til grunn i praksis.

Departementet viser dessuten til at både Sverige og Danmark har bestemmelser om når den avgiftspliktige kan få utbetalt til gode merverdiavgift for tidligere terminer.

4.2 Forslag til nye bestemmelser

4.2.1 Utgangspunkt og rettslig plassering

Rettsreglene som kommer til anvendelse når det fremmes krav om tilbakebetaling av skatt, avgift eller toll kan gjerne deles i to grupper.

Den ene gruppen er regelsett hvor krav på tilbakebetaling av skatt og avgift foreldes etter foreldelseslovens bestemmelser. Den skatte- og avgiftspliktige kan i disse tilfellene oppnå tilbakebetaling ved å fremme et pengekrav på tilbakebetaling overfor forvaltningen. Det er ikke egne bestemmelser om endring (omgjøring) av tidligere fastsatt eller innberettet skatt og avgift. Krav om tilbakebetaling av merverdiavgift og særavgifter er skatte- og avgiftstyper som omfattes av denne gruppen.

Den andre gruppen er regelsett hvor skatte- og avgiftsfastsettelsen må endres (omgjøres) før det oppstår krav på tilbakebetaling. Den skatte- eller avgiftspliktige må i slike tilfeller fremme krav om endring av ansettelsene for å oppnå tilbakebetaling. Bestemmelsene om endring av ligningsvedtak i ligningsloven kapittel 9 og endring av tollvedtak i tolloven 2007 [§§ 12-10](#) til 12-12 er eksempler på slike bestemmelser.

Departementet foreslår at det etter mønster fra ligningsloven og tollovgivningen, skal gis bestemmelser om når registrerte avgiftspliktige kan fremme krav om endring av merverdiavgiftsoppgjøret for tidligere terminer. Etter departementets vurdering er det mest hensiktsmessig å plassere de nye bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel XIII. Dette kapitlet inneholder i dag bestemmelser om at avgiftsmyndighetene kan fastsette avgiftsoppgjøret ved skjønn og om omgjøring av vedtak, jf. [§§ 55](#) og [56](#). Forslaget innebærer dermed at alle bestemmelser om endring av avgiftsoppgjøret for tidligere terminer samles i

kapittel XIII. I tillegg kommer bestemmelsene om den avgiftspliktiges klageadgang i kapittel XIV.

Departementet viser til forslag til endring av overskriften til kapittel XIII og til ny bestemmelse i § 55a i merverdiavgiftsloven.

4.2.2 Nærmere om departementets forslag

Registrerte avgiftspliktige kan fremme krav om endring av beregningsgrunnlaget for utgående avgift og beløpet for inngående avgift

Det følger av merverdiavgiftsloven at det er den avgiftspliktige som er ansvarlig for å oppkreve og betale inn korrekt merverdiavgift til staten, jf. [§ 29](#). Hensynet til at avgiftsberegningen skal bli så korrekt som mulig tilsier at de avgiftspliktige bør ha adgang til å kreve endringer når det har oppstått feil i oppgjøret for tidligere terminer. Det synes derfor åpenbart å være et behov for at de avgiftspliktige må kunne få rettet sine oppgaver hvis det oppdages feil.

Departementet foreslår derfor at de avgiftspliktige skal kunne fremme krav om endringer i avgiftsoppgjøret for tidligere terminer. Forutsatt at kravet er berettiget, vil adgangen til å oppnå utbetaling av til gode avgift dermed ikke være avhengig av at avgiftsmyndighetene av rimelighetsgrunner e.l. finner grunnlag for å ta avgiftsoppgjøret opp til endring.

Ordlyden innledningsvis i forslaget til ny § 55a første ledd, der det står at det kan fremmes krav om endring av "beregningsgrunnlaget for utgående avgift og beløpet for inngående avgift", tilsvarer formuleringen i [§ 55](#) første ledd om avgiftsmyndighetenes skjønnsadgang. Den avgiftspliktiges adgang til å fremme krav om endring gjelder dermed både grunnlaget for beregning av utgående avgift og beløpet som er innberettet som inngående avgift. Departementet legger til grunn at endringer av beregningsgrunnlaget for utgående avgift omfatter både endringer i det samlede beløpet det skal beregnes utgående avgift av og endringer i fordelingen av hvor mye av grunnlaget som skal avgiftsbelegges med full eller redusert avgiftssats.

Departementet foreslår at adgangen til å kreve endring av avgiftsoppgjøret også skal gjelde for betalingspliktig mottaker, som ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen, skal levere særskilt oppgave etter [forskrift 15. juni 2001 nr. 684 § 4](#). Det vises til forslag til ny bestemmelse i § 55a femte ledd.

Frist for å kreve endring til den avgiftspliktiges gunst

Et viktig spørsmål er hvor langt tilbake i tid de avgiftspliktige skal ha anledning til å kreve endring av avgiftsoppgjøret.

Departementet har her tatt utgangspunkt i at dagens praksis for utbetaling av til gode avgift inntil tre år tilbake i tid. Denne fristen er i samsvar med foreldelseslovens hovedregel og er i så måte uttrykk for en avveining av de generelle hensynene som taler for og mot foreldelse.

Med en lang endringsfrist øker risikoen for at anslagene over merverdiavgiftsinntektene kan bli usikre. Hensynet til provenyberegningen var et tungtveiende moment ved innsnevringen av praksisen for utbetaling av til gode avgift mer enn tre år tilbake i tid i 2005, jf. avsnitt 2.1.3. Også ressursene som går med til å behandle endringsoppgaver taler etter departementets syn

for en videreføring av dagens praksis med tilbakebetaling for de siste tre årene. Merverdiavgiftssystemet er et utpreget masseforvaltningsområde der myndighetene mottar og behandler et stort antall omsetningsoppgaver for hver enkelt termin. Saksbehandling av krav om endring av avgiftsoppgjøret til gunst for de avgiftspliktige for terminer langt tilbake i tid vil kunne legge beslag på ressurser som blant annet skal brukes til å behandle ordinære omsetningsoppgaver. Dokumentasjonen for krav som gjelder terminer langt tilbake i tid kan dessuten være vanskelig å etterprøve.

Departementet foreslår på bakgrunn av dette at de avgiftspliktige skal kunne fremme krav om endring av avgiftsoppgjøret til egen gunst tre år tilbake i tid. Forslaget er som nevnt i tråd med dagens praksis og innebærer at de avgiftspliktige ikke har krav på omgjøring av avgiftsoppgjøret for eldre terminer. Forslaget medfører at fristen for å kreve endringer til gunst for den avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven er like lang som fristen for å kreve endring av tollvedtak til gunst for tollskyldneren etter tolloven 2007 [§ 12-11](#), jf. [§ 12-12](#) fjerde ledd.

Den foreslåtte treårsfristen er kortere enn foreldelsesfristen i svensk merverdiavgiftsrett, men like lang som hovedregelen om foreldelse av krav på tilbakebetaling av merverdiavgift i Danmark, jf. punkt 3.1 ovenfor. I dansk rett åpnes det i enkelte tilfeller for tilbakebetaling for en lenger periode enn tre år. Det danske fristregelverket skiller seg imidlertid på flere punkter vesentlig fra norske regler om foreldelse av merverdiavgiftskrav, blant annet ved at fristens lengde og beregningsmåte avhenger av hva som er bakgrunnen for endringen og hvilken type feil det er tale om, jf. punkt 3.1.1. I tillegg må fristbestemmelsene i den danske skatteforvaltningsloven på flere punkter suppleres av bestemmelsene i den alminnelige foreldelsesloven. Departementet anser at det ikke er hensiktsmessig å foreslå fristbestemmelser etter mønster fra det danske regelverket.

Etter merverdiavgiftsloven [§ 55](#) har avgiftsmyndighetene adgang til å fastsette beregningsgrunnlaget for inngående avgift og beløpet for utgående avgift ved skjønn inntil ti år tilbake i tid. Skjønnsadgangen etter [§ 55](#) er imidlertid begrenset til tilfeller hvor omsetningsoppgaven enten ikke er innkommet eller er uriktig, ufullstendig eller bygger på regnskap som ikke er i samsvar med regnskapslovgivningen, eller dersom noen er blitt registrert i avgiftsmanntallet eller blitt stående registrert uten å fylle vilkårene for registrering. Videre må avgiftsmyndighetenes skjønnsadgang ses i sammenheng med at det er den avgiftspliktiges ansvar å innberette og innbetale korrekt merverdiavgift. Avgiftsmyndighetene må i utstrakt grad legge til grunn oppgavene som de avgiftspliktige leverer for hver enkelte termin. Som hovedregel er det først i forbindelse med etterfølgende stedvise kontroller og bokettersyn at avgiftsmyndighetene har mulighet til å foreta grundigere undersøkelser av om den avgiftspliktiges innrapporteringer har vært i samsvar med de reelle forholdene. Kontrollene vil ofte dreie som terminer som ligger relativt få år tilbake i tid. Adgangen til å foreta skjønnsfastsetting langt tilbake i tid er imidlertid nødvendig for å bekjempe graverende avgiftsunndragelser. Tiårsfristen utgjør en avveining av hensynet til å unngå avgiftsunndragelser og hensynet til forutberegnelighet for de avgiftspliktige.

Etter utløpet av treårsfristen kan avgiftsoppgjøret bare endres til den avgiftspliktiges gunst i medhold av bestemmelsene om avgiftsmyndighetenes skjønns- og omgjøringsadgang, jf. [§§ 55](#) og [56](#). [§ 55](#) første ledd er særlig begrunnet i at avgiftsmyndighetene skal kunne fastsette avgiftsoppgjøret ved skjønn når det ved kontroll oppdages feil i de innberettede opplysninger.

Som nevnt i punkt 2.1.2 kan en avgiftspliktig ikke kreve at avgiftsmyndighetene skal benytte skjønnsadgangen etter § 55. Bestemmelsen kan imidlertid anvendes dersom avgiftsmyndighetene selv finner grunnlag for å fastsette endringer. Merverdiavgiftsloven § 56 har blant annet bestemmelser om endring av vedtak etter § 55. Endringskompetansen etter § 56 tilligger både organet som har truffet vedtaket etter § 55 og overordnet organ.

Treårsfristen gjelder ikke når den avgiftspliktige retter avgiftsoppgjøret til ugunst for seg selv. Departementet viser i denne forbindelse til at de avgiftspliktige har plikt til å innberette korrekt inngående avgift og beregningsgrunnlag for utgående avgift mv. i omsetningsoppgaven. Som nevnt i punkt 4.1 mottok skatteetaten i fjor ca. 150 oppgaver med endringer til ugunst for den avgiftspliktige i terminer som ligger mer enn tre år tilbake i tid. Samlet medførte disse oppgavene endringer på ca. 18 000 000 kroner

Fristens utgangspunkt

Fristene for avgiftsmyndighetenes adgang til å foreta fastsetting etter [§ 55](#) og endret fastsetting etter [§ 56](#) begynner å løpe ved utløpet av vedkommende termin. Departementet foreslår at det samme skal gjelde for de avgiftspliktiges adgang til å foreta endringer til egen gunst. For uriktig oppkrevd og innbetalt utgående avgift betyr dette terminen omsetningen skjedde, mens det for ikke fradragsført inngående avgift er terminen da den aktuelle anskaffelsen ble foretatt.

Krav om endring må fremmes ved innsending av endringsoppgave

Etter dagens praksis fremmes krav om endring av avgiftsoppgjøret for tidligere terminer normalt i form av endringsoppgaver som inneholder tillegg eller korrigeringer til tidligere innsendt omsetningsoppgave. Erfaringene med bruken av endringsoppgaver er etter det departementet kjenner til, gode. Departementet foreslår at det skal fremgå av lovteksten at krav om endring av avgiftsoppgjøret skal fremmes i form av endringsoppgaver, jf. forslag til ny § 55a tredje ledd første punktum. Denne bestemmelsen vil ikke være til hinder for at den avgiftspliktige supplerer endringsoppgaven med utfyllende informasjon eller dokumentasjon, noe som også i dag gjøres i stor grad. I noen tilfeller vil det eksempelvis være nødvendig at den avgiftspliktige sender inn tilleggsmateriale for å dokumentere grunnlaget for kravet. Bestemmelsen er heller ikke til hinder for at avgiftsmyndighetene ber om at det sendes inn utfyllende dokumentasjon og forklaringer dersom dette anses nødvendig for å ta stilling til om kravet er berettiget.

Formkrav og fristavbrytelse

Departementet foreslår at de ordinære bestemmelsene om i hvilken form omsetningsoppgaven kan leveres og når oppgaven ansees levert, skal gjelde også for endringsoppgaver etter § 55a. Dette medfører at fristen avbrytes når oppgaven er kommet inn til avgiftsmyndighetene, jf. forslag til bestemmelse i § 55a første ledd annet punktum. Oppgave som sendes i posten ansees fremkommet i rett tid dersom den er poststemplett senest ved utløpet av fristen, og departementet kan i forskrift gi bestemmelser om elektronisk levering av endringsoppgave, jf. forslag til § 55a tredje ledd annet punktum som sier at bestemmelsene i [§ 29](#) sjette ledd og [§ 33](#) første ledd tredje punktum gjelde tilsvarende.

Behandlingen av krav om endring

Dersom kravet om endring av avgiftsoppgjøret for tidligere terminer tas til følge – det vil si at endringsoppgaven godkjennes til utbetaling – vil tilgodebeløpet bli utbetalt til den

avgiftspliktige. Regelverket om oppgjør av kravet, herunder bestemmelser om forfallstidspunkt, renteberegning og foreldelse, følger av skattebetalingsloven, jf. avsnitt 2.2 ovenfor.

Dersom avgiftsmyndighetene på den annen side helt eller delvis ikke finner grunnlag for å ta til følge kravet om endring, eksempelvis dersom et krav om fradrag for en anskaffelse ikke er materielt berettiget, må det fattes vedtak om dette, jf. forslag til ny § 55a fjerde ledd. Vedtaket kan påklages til Klagenemnda for merverdiavgift i medhold av de alminnelige bestemmelsene om dette, jf. [§ 57](#) første ledd.

Departementet legger til grunn at avgiftsmyndighetenes adgang til å fastsette beregningsgrunnlaget for utgående avgift og beløpet for inngående avgift ved skjønn etter [§ 55](#) første ledd bokstav b omfatter både avgiftsoppgjør som er basert på ordinær omsetningsoppgave og avgiftsoppgjør som senere er endret ved innsending av endingsoppgave i medhold av den nye bestemmelsen i § 55a. Departementet foreslår at avgiftsmyndighetenes omgjøringskompetanse etter [§ 56](#) også skal omfatte vedtak om ikke å ta til følge krav om endring av avgiftsoppgjøret etter § 55a fjerde ledd, jf. forslag til endring av [§ 56](#) første ledd.

4.2.3 Endring av beregningsgrunnlaget for utgående avgift – krav om retting overfor kjøper

Som redegjort for i avsnitt 2.1.3 følger det av merverdiavgiftssystemet at merverdiavgiften oppkreves av den registrerte avgiftspliktige på vegne av staten. Avgiften innbetales av selgeren, men avgiftsbelastningen påhviler altså kjøperen.

Også uriktig anført avgift skal som hovedregel innbetales til staten, jf. [§ 44](#) tredje ledd første punktum. Avgiften vil i mange tilfeller fradragsføres i kjøperens avgiftsoppgjør, og innbetalingsplikten på selgers hånd skal som tidligere nevnt sikre at staten som ikke lider tap som følge av dette. Bestemmelsen kan også forhindre at den avgiftspliktige på illojal måte tilegner seg uriktig utgående avgift på bekostning av kjøperen uten fradragsrett. Dersom feilen rettes overfor kjøper, tilsier ikke lenger hensynet til staten og kjøperen at den uriktig oppkrevde avgiften må betales inn. Innbetaling kan i slike tilfeller unnlates, jf. § 44 tredje ledd annet punktum. Retting vil som hovedregel innebære både at den uriktig oppkrevde avgiften tilbakebetales og at det utstedes ny dokumentasjon. I tilfeller der kjøper ikke har gjort opp for seg overfor selgeren vil det være tilstrekkelig at ny dokumentasjon utstedes.

Spørsmålet om hvilken betydning det skal ha at det i salgsdokumentet er anført for mye avgift, oppstår også i saker om endring av avgiftsoppgjøret for tidligere terminer. Etter departementets vurdering tilsier de nevnte hensynene til at staten og kjøperen ikke skal lide tap at det stilles som vilkår at feilen er rettet overfor kjøper før det kan kreves endring av beregningsgrunnlaget for utgående avgift. Departementet foreslår derfor at når det er anført for mye avgift i salgsdokumentet, kan beregningsgrunnlaget for utgående avgift som hovedregel endres bare dersom den avgiftspliktige har rettet feilen overfor kjøper. Med for mye anført avgift menes både at det er anført avgift med høyere sats enn det som er korrekt og at det er anført avgift i tilfeller hvor det ikke skal beregnes avgift. Som nevnt i punkt 2.2.1 kreves det allerede i praksis at det foretas slik retting. Det vises til forslag til ny § 55a annet ledd første punktum.

Det kan tenkes tilfeller hvor hensynene bak vilkåret om retting ikke slår til, eksempelvis dersom det er på det rene at oppkrevingen av avgiften ikke er et forsøk på illojal tilpasning fra den avgiftspliktiges side og staten samtidig ikke vil lide noe tap fordi kjøperne ikke har fradragsrett for anskaffelsen. Videre kan rettevilkåret være urimelig strengt i enkelte tilfeller, eksempelvis når det er umulig eller uforholdsmessig vanskelig for den avgiftspliktige å identifisere kjøperne.

Departementet foreslår derfor at avgiftsmyndighetene i særlige tilfeller skal ha adgang til å frafalle vilkåret om at den avgiftspliktige må ha tilbakebetalt den uriktig oppkrevede avgiften overfor sine kunder. Det vises til forslag til ny § 55a annet ledd annet punktum.

Departementet legger til grunn at det er en forutsetning for at vilkåret kan frafalles at den avgiftspliktige ikke har oppkrevd avgiften på en illojal måte. Videre kreves det at staten ikke vil lide tap som følge av at kjøperne har fradragsrett for avgiften. Det kreves også at det må være umulig eller uforholdsmessig vanskelig for selger å gjennomføre rettingen.

Dersom den avgiftspliktige ikke kan dokumentere nøyaktig hvor stor del av den utgående avgiften som gjelder omsetning til kjøpere som ikke har fradragsrett, antar departementet at rettevilkåret må kunne frafalles for den del av tilbakebetalingskravet som på skjønnsmessig grunnlag kan antas å være avgift på omsetning til kjøpere uten fradragsrett. Departementet legger til grunn at nærmere retningslinjer for hvordan vilkåret om tilbakebetaling skal praktiseres, vil utvikles gjennom avgiftsmyndighetenes praksis.

4.2.4 Reduksjon av tilbakebetalingskrav som følge av at avgiftsbelastningen er overveltet på andre

I punkt 2.2. er det gjort rede for KLM-dommen hvor Høyesterett kom til at det ved tilbakebetaling av flypassasjeravgift må gjøres fradrag for den delen av avgiften som var overveltet på kjøperne. Etter departementets vurdering er det etter KLM-dommen grunnlag for at det ved endring av merverdiavgiftsoppgjør for tidligere terminer kan gjøres fradrag for den delen av avgiftsbyrden som er overveltet på andre. Dette betyr at dersom hele avgiftsbelastningen er overveltet, vil det ikke være grunnlag for endring av den avgiftspliktiges avgiftsoppgjør. KLM-dommen gjelder en sak om tilbakebetaling av særavgifter, men hensynene som taler for overveltningsfradrag gjør seg gjeldene også på merverdiavgiftsområdet. Som nevnt viste Høyesterett til at den avgiftspliktiges rolle som avgiftsoppkrever på vegne av staten er særlig tydelig innenfor merverdiavgiftssystemet.

Departementet legger til grunn at det ikke vil være aktuelt å avslå krav om endring av avgiftsoppgjøret når det samtidig kreves at uriktig oppkrevd inngående avgift er rettet overfor kjøper, jf. avsnitt 4.2.3 foran. Det vil dermed bare være aktuelt å avkorte tilbakebetaling i de tilfellene hvor avgiftsmyndighetene har frafalt vilkåret om retting etter den nye bestemmelsen i § 55a annet ledd annet punktum. Det vises i denne forbindelse til at Høyesterett i KLM-dommen peker på at i den grad tredjepersonen avgiften er veltet over på kan tenkes å kreve refusjon fra betaleren, er dette et argument mot å gjøre fradrag for overveltnings i det enkelte tilfellet. Retten uttalte også at dersom KLM senere refunderte avgiften til passasjerene, må selskapet uten videre kunne kreve dette beløpet tilbake fra staten.

Departementet antar at utfordringene ved å fastslå om og eventuelt i hvilket omfang merverdiavgiften er overveltet, vil medføre at det i praksis som hovedregel kun vil være

aktuelt å avkorte tilbakebetalingskrav på grunn av overveltning i saker eller sakskomplekser av et visst omfang. Departementet vil vurdere nærmere om det er behov for retningslinjer mv. for behandling av saker hvor det er aktuelt å avkorte tilbakebetalingskrav på grunn av at avgiften er overveltet på tredjeperson.

Et særlig spørsmål er om det i merverdiavgiftsloven bør vedtas en lovbestemmelse om overveltningsfradrag samtidig som det nå eventuelt innføres bestemmelser om endring av avgiftsoppgjøret etter krav fra den avgiftspliktige, jf. avsnitt 4.2.3. Departementet foreslår imidlertid ikke en slik lovbestemmelse i dette høringsnotatet. Hovedbegrunnelsen for dette standpunktet er at forholdene da vil ligge til rette for at det gjennom praksis – med utgangspunkt i KLM-dommen – kan utvikles nærmere regler og prinsipper for når krav kan avkortes på grunn av overveltning på merverdiavgifts- og særavgiftsområdet.

Til sammenligning har det i dansk rettspraksis siden 1950-tallet utviklet seg en lære om at det ved tilbakebetaling av avgift som er oppkrevd uten hjemmel, skal gjøres fradrag for den delen av avgiften som er overveltet på senere ledd i omsetningskjeden. Spørsmålet om overveltningsfradrag er i Danmark en del av vurderingen om det kan kreves tilbakebetaling etter de ulovfestede tilbakesøkingsregler (*condictio indebiti*).

I ett tilfelle har det forutsetningsvis kommet til uttrykk i dansk lovgivning at tilbakebetalingskravet er begrenset til den delen som ikke er overveltet. Det følger av [lov nr. 389 av 20. mai 1992](#) om behandling av krav om tilbakebetaling av uriktig oppkrevd arbeidsmarkedsbidrag § 1 at det skal avgjøres etter dansk retts alminnelige regler om og i hvilket omfang det foreligger tilbakebetalingskrav i det enkelte tilfelle. Loven ble gitt etter at det ble klart at tidligere danske regler om arbeidsmarkedsbidrag ("ambi") var i strid med EF-retten. De alminnelige reglene det her vises til er altså blant annet at kravet skal avkortes med den delen av avgiften som er overveltet på andre.

Hensynet til forutberegnelighet for de avgiftspliktige kan på den annen side tale for at det bør gis en lovbestemmelse om overveltning i merverdiavgiftsloven. Departementet antar at en slik bestemmelse kan plasseres i forlengelsen av bestemmelsene om retting ved tilbakebetaling av utgående avgift, jf. forslaget til ny § 55a annet ledd. Et nytt tredje punktum i dette leddet kan formuleres slik at når avgiftsmyndighetene frafaller kravet om retting, så kan tilbakebetalingskravets begrensning til den delen av avgiften som den avgiftspliktige ikke har overveltet på kjøper.

Departementet legger til grunn at dersom det gis en bestemmelse i merverdiavgiftsloven om at krav skal begrenses fordi avgiften er overveltet, vil dette ikke være til hinder for at det ved tilbakebetaling av særavgifter kan gjøres fradrag for overveltet avgiftsbyrde uten en tilsvarende bestemmelse. Bakgrunnen for dette er at særavgiftsregelverket ikke har generelle bestemmelser om endring og tilbakebetaling av avgift, slik at krav om tilbakebetaling, herunder spørsmålet om utmåling av kravets størrelse, i stor grad må behandles etter ulovfestede regler. KLM-dommen vil med andre ord da fortsatt gi grunnlag for å begrense kravene til den avgiftspliktiges økonomiske tap ved at det sees bort fra den delen av avgiften som er overveltet på andre.

Departementet ber på bakgrunn av dette om høringsinstansenes syn på om det bør gis lovbestemmelser om overveltningsfradrag i merverdiavgiftsloven.

4.2.5 Forholdet mellom forslaget og bestemmelsene om henholdsvis tilbakegående avgiftsoppgjør og justeringsbestemmelsene

Departementet legger til grunn at forslagene i dette høringsnotatet ikke får betydning for de avgiftspliktiges adgang til å få tilbakegående avgiftsoppgjør. Departementet legger videre til grunn at forslagene heller ikke får betydning for hvilke beløp som skal inngå i justeringsgrunnlaget (være gjenstand for justering) etter merverdiavgiftsloven [§ 26 e](#) tredje ledd.

4.2.6 Endringer i forslag til teknisk revidert merverdiavgiftslov

Den 30. mars 2007 sendte Finansdepartementet på høring [et forslag om teknisk revidert merverdiavgiftslov](#). Departementet forbereder for tiden et lovforslag for Stortinget. Det tas sikte på at forslaget skal fremmes høsten 2008. I punkt 6 er det utarbeidet forslag til lovendringer i utkastet til teknisk revidert merverdiavgiftslov i den form utkastet hadde i høringsnotatet. Departementet ber høringsinstansene om å se også på disse forslagene.

I utkastet til teknisk revidert merverdiavgiftslov er bestemmelsene som i dag står i merverdiavgiftsloven kapittel XIII, plassert i kapittel 19. Departementet foreslår at bestemmelsen om avgiftssubjektets adgang til å kreve endringer i avgiftsoppgjøret plasseres i § 19-3. Bestemmelsene om endring av vedtak om fastsetting av avgiftsoppgjøret ved skjønn mv. forskyves til ny § 19-4. Adgangen til å påklage vedtak om at endringskrav ikke tas til følge, er nedfelt i § 20-1 første ledd.

Det vises til forslag til endringer i utkast til teknisk revidert merverdiavgiftslov §§ 19-3, 19-4 og 20-1.

5. Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget om lovfesting av bestemmelser om registrerte avgiftspliktiges adgang innebærer langt på vei en lovfesting av gjeldende rett. Forslaget vil derfor bare i begrenset grad få økonomiske og administrative konsekvenser.

Sammenlignet med i dag vil forslaget som den store hovedregel ikke innebære endringer med hensyn til hvor langt tilbake i tid de avgiftspliktige kan oppnå retting av avgiftsoppgjøret. Forslaget vil derfor i utgangspunktet ikke få provenymessige konsekvenser av særlig omfang.

For myndighetene vil forslaget om at de avgiftspliktige ikke kan kreve utbetaling av til gode avgift for terminer mer enn tre år tilbake i tid, antakelig innebære noe reduserte kostnader. Departementet legger blant annet til grunn at det vil medføre reduserte kostnader at det ikke lenger vil være nødvendig å ta stilling spørsmålet om frafall av foreldelsesinnsigelse og om bestemmelsen om tilleggsfrist i foreldelsesloven [§ 10](#) nr. 1 kommer til anvendelse. Besparelsen må antas å bli særlig stor i perioder hvor mange avgiftspliktige vil fremme endringskrav, eksempelvis dersom forståelsen av sentrale bestemmelser i merverdiavgiftsregelverket avklares til de avgiftspliktiges gunst.

Forslaget medfører behov for enkelte systemmessige endringer hos avgiftsmyndighetene. Det er grunn til å anta at disse kan gjennomføres med forholdsvis begrensede kostnader.

Departementet legger til grunn at forslaget gjør at regelverket blir mer forutsigbart og enklere å forholde seg til for de avgiftspliktige. I den grad dette leder til at man bruker mindre tid og ressurser på å fremme eller vurdere å fremme krav som knytter seg til tidligere terminer, vil dette føre til reduserte administrative kostnader også for de avgiftspliktige.

6. Forslag til lovbestemmelser

6.1 Gjeldende merverdiavgiftslov

I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

I

Overskriften i lovens kapittel XIII skal lyde:

Kap. XIII. Om forhøyelse, *skjønnsfastsetting og endring av avgiftsoppgjør mv.*

Ny § 55a skal lyde:

§ 55 a. *Registrerte avgiftspliktige kan fremme krav om endring av beregningsgrunnlaget for utgående avgift og beløpet for inngående avgift for tidligere terminer. Krav om endring til gunst for den avgiftspliktige må være kommet frem til avgiftsmyndighetene senest tre år etter utløpet av terminen.*

Når det er anført for mye avgift i salgsdokument, kan beregningsgrunnlaget for utgående avgift endres bare dersom feilen er rettet overfor kjøperen. Avgiftsmyndighetene kan i særlige tilfeller bestemme at dette vilkåret ikke skal gjelde.

Kravet fremmes ved innsending av oppgave med endringer i tidligere levert oppgave over omsetning mv. etter kapittel VIII. § 29 sjette ledd og § 33 første ledd tredje punktum gjelder tilsvarende.

Dersom avgiftsmyndighetene helt eller delvis ikke tar til følge krav etter første ledd, skal det fattes vedtak om dette. Fastsettelsen skal begrunnes samtidig med at vedtak treffes.

Bestemmelsene i første til fjerde ledd gjelder tilsvarende for betalingspliktig mottaker, som ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen, skal levere særskilt oppgave etter forskrift 15. juni 2001 nr. 684 § 4.

§ 56 første ledd første punktum skal lyde:

§ 56. Forhøyelse etter § 54 og fastsettelse etter § 55 og § 55 a kan endres av skattekontoret og Skattedirektoratet.

II

Endringene under I trer i kraft fra og med ddmmåå.

6.2 Endringer i utkastet i notatet "Ny merverdiavgiftslov – Høringsnotat om teknisk revidert merverdiavgiftslov" som ble sendt på høring 30. mars 2007

I

Overskriften til lovens kapittel 19 skal lyde:

Kapittel 19. Fastsetting av merverdiavgift ved skjønn og *endring av avgiftsoppgjør mv.*

§ 19-3 skal lyde:

§ 19-3. *Endring av merverdiavgiftsoppgjøret etter krav fra avgiftssubjektet mv.*

(1) Registrerte avgiftssubjekter kan fremme krav om endring av beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift og beløpet for inngående merverdiavgift for tidligere terminer. Krav om endring til gunst for avgiftssubjektet må være kommet frem til avgiftsmyndighetene senest tre år etter utløpet av terminen.

(2) Når det er oppgitt for mye merverdiavgift i salgsdokumentasjon, kan beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift endres bare dersom feilen rettes overfor kjøperen. Avgiftsmyndighetene kan i særlige tilfeller bestemme at dette vilkåret ikke skal gjelde.

(3) Kravet fremmes ved innsending av omsetningsoppgave med endringer i tidligere levert omsetningsoppgave etter kapittel 16. § 16-7 tredje og fjerde ledd og § 16-8 annet ledd gjelder tilsvarende.

(4) Dersom avgiftsmyndighetene helt eller delvis ikke tar til følge krav etter første ledd, skal det fattes vedtak om dette.

(5) Første til fjerde ledd gjelder tilsvarende for mottakere av fjernleverbare tjenester som skal levere omsetningsoppgave etter § 16-6.

Forslag til § 19-3 i høringsnotatet 30. mars 2007 blir ny § 19-4. Ny § 19-4 første ledd første punktum skal lyde:

(1) Vedtak etter §§ 19-1, 19-3, 22-2, 22-3 kan endres av skattekontoret og Skattedirektoratet

§ 20-1 første ledd første punktum skal lyde:

Klagenemnda for merverdiavgift avgjør klage over skattekontorets eller Skattedirektoratets vedtak etter § 19-1, § 19-3, § 19-4 første og annet ledd og § 22-3.