



Skattebetaler
foreningen

Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

Deres ref.: 07/5583 SL HLY/rla Vår ref.: HAL

Dato: 1.april 2009

MERVERDIAVGIFT - FORSLAG OM BESTEMMELSER OM AVGIFTSPLIKTIGES RETT TIL Å KREVE ENDRING AV TIDLIGERE OMSETNINGSOPPGAVER

1. Behov for lovendring

Finansdepartementet foreslår å lovfeste avgiftspliktiges rett til å få korrigert tidligere beregnet avgift, men begrenset til 3 år tilbake i tid.

Helt fra merverdiavgiftssystemet ble innført i 1970 har de avgiftspliktige næringsdrivende hatt anledning til å rette feil beregnet avgift. Tidligere var det en egen korreksjonspost, post 8, i omsetningsoppgaven. Den skulle brukes både til å korrigere til gunst og ugunst for den næringsdrivende. Vi siterer fra "Merverdiavgiftsloven med kommentarer" av Thor Refsland og G.E. Thesen, første utgave 1976, side 50:

"Oppgavens post 8 er en korreksjonspost som kan være av positiv eller negativ art. (—)

Av forhold som kan tas med i post 8 nevnes:

- a) Hvis en ved intern revisjon blir klar over at det for tidligere terminer er oppgitt feil omsetning, kan avgift av slike beløp legges til, eventuelt trekkes fra, i post 8. (—)"*

I dag kan man levere korrigert oppgave som erstatter tidligere oppgaver eller levere tilleggsoppgave. Det har således alltid vært forutsetningen at næringsdrivende har kunnet rette avgiften. Begrunnelsen for retting av avgift har ikke vært avhengig av at avgiftsmyndighetene av rimelighetsgrunner har akseptert endringen, men vært begrunnet i at avgiften skal beregnes riktig.

Først rundt 1990 hevdet staten at næringsdrivendes krav på retting ble foreldet etter 3 år etter foreldelsesloven. Finansdepartementet praktiserte imidlertid en liberal praksis med å frafalle foreldelsesinnsigelsen og akseptere retting av feil inntil 10 år tilbake i tid. Vi antar begrunnelsen for dette var at man ønsket symmetri med

10 års-regelen i mval. § 55. Det var først etter Hunsbedt- og Porthusetdommene at Finansdepartementet den 7. desember 2005 endret denne liberale praksis, og da med den begrunnelse at retting av eldre krav ville gjøre statens inntekter usikre. Når lovforslaget begrunnes med at det er kodifisering av gjeldende rett, så minner vi om at denne praksisen bare er 3 år gammel, at bakgrunnen var de mange krav om retting som skyldtes skatteetatens feiltolkning av reglene, samt at tidligere praksis ble endret av Finansdepartementet uten nærmere utredning.

Manglende symmetri

Forslaget innebærer at de næringsdrivende har *rett* til å endre avgift i sin favør men begrenset til 3 år tilbake i tid, mens de har *plikt* til endre avgift til gunst for staten 10 år tilbake. Her bør Finansdepartementet presisere om det menes retting av det enkelte beløp eller om det er retting av det totale avgiftsoppgjøret i den enkelte termin som er ment med forslaget.

Vi oppfatter det slik at med endring menes endring av det enkelte beløp og ikke den samlede endringen. Det innebærer at hvis den næringsdrivende oppdager at det for 4 år siden ble beregnet for lite utgående avgift med f.eks 100 000 kroner plikter han å rette dette. Hvis han samtidig oppdager at det ble krevet for lite fradrag med kr 50 000 kroner, så kan beløpene ikke motregnes, fordi krav på retting av inngående avgift er avskåret.

Problemet med forslaget er at det ikke blir symmetri mellom den næringsdrivendes krav og statens krav. Hensikten med merverdiavgiften er å gi staten inntekter gjennom å beskatte forbruk, ikke å beskatte de næringsdrivende som er statens skatteoppkrevere. Når næringsdrivende ikke får rettet feil i sin favør, blir avgiften belastet dem, avgiften bli i neste ledd kumulert og staten beholder urettmessig avgiftsbeløp.

Det blir heller ikke symmetri mellom de tilfeller hvor staten etterberegner etter § 55 og kan gå 10 år tilbake, og hvor den avgiftspliktige krever avgiften rettet. Dette forholdet ble ikke utredet av departementet i forbindelse med innskjerping av den liberale praksis med å frafalle foreldelsesinnsigelsen i 2005, og er i liten grad behandlet i høringsnotatet.

En grense for hvor lang tid tilbake man kan rette, må det av praktiske årsaker være. Hvorfor det skal være 10-årsregel når endringen er til gunst for staten og 3-årsregel når endringen er til gunst for de næringsdrivende er imidlertid ikke godt fundert. Når avgift er feil beregnet blir konsekvensene helt forskjellig ut i fra hvem som retter feilen og i hvilken favør rettingen går. Forslaget innebærer en grunnleggende skjevhet mellom partene, og kan bidra til at de næringsdrivende blir mindre lojale når det gjelder å etterleve reglene.

I svensk og dansk rett er det symmetri mellom kravene. I svensk rett kan begge parter rette avgift 6 år tilbake i tid. Hva som er årsaken til at det i norsk rett skal være asymmetri er ikke begrunnet.

Det kan ikke være et mål i seg selv at bestemmelsene i mva-loven blir så lik som mulig toll- og ligningsloven. Beskatningsformene er forskjellige, og de avgiftspliktige næringsdrivende er ikke skattesubjekter, mens statens skatteoppkrevere.

Begrunnelsen for forslaget

I høringsnotatet er det anført flere forskjellige argumenter for 3-årsregelen.

Statens inntekter - Med lang endringsfrist øker risikoen for at anslagene over mva-inntektene kan bli usikre.

Vi antar at statens inntekter er vanskelig å beregne uansett. På momsområdet vil alene statens mulighet til å etterberegne avgift 10 år tilbake medføre usikre inntekter i forhold til anslag, men resultatet er da økte inntekter for staten, ikke lavere inntekter. For det andre er det lite troverdig at statens inntekter skal forrykkes vesentlig i forhold til anslåtte inntekter på grunn av krav på endring av merverdiavgift. Departementet har uansett aldri oppgitt hvor store krav som ble reist mot staten i kjølvannet av Hunsbedt- og Porthus-dommene. For det tredje har departementet overhodet ikke tatt hensyn til de næringsdrivendes inntekter. De risikerer etterberegning av krav 10 år tilbake i tid, og med saksbehandlingstid på et par år risikerer de å måtte betale renter for inntil 12 år.

Statens ressursbruk

Merverdiavgiften anses som en vellykket beskatningsform, fordi staten har svært lave administrasjonskostnader sett i forhold til proveny. Årsaken er at de næringsdrivende er pålagt å være skatteoppkrevere for staten helt gratis. Finansdepartementet begrunner 3-årsregelen med at saksbehandling av eldre oppgaver legger beslag på for store ressurser i forvaltningen.

Ved levering av ordinære omsetningsoppgaver legger man til grunn opplysningene fra de næringsdrivende. Mva-systemet bygger på tillit til at de næringsdrivende selv deklarerer avgiften riktig. Vi kan ikke se at endringsoppgaver medfører større behov for skatteetaten til å kontrollere opplysningene. Enten har de næringsdrivende oppdaget en feil eller så ønskes avgift rettet pga endring av tolkningene av reglene. Nektelse av oppgavene er et enkeltvedtak, mens aksept av oppgaven ikke er det.

I høringsnotatet blir behandling av endringsoppgaver satt opp mot behandling av ordinære oppgaver med hensyn til statens ressurser. Skatteetatens primære mål er å påse at avgiften blir riktig beregnet. Det brukes derfor ressurser på saksbehandling og kontroller både når oppgaver leveres og på oppgaver tilbake i tid. At man ikke kan bruke ressurser på retting av feil til den næringsdrivendes gunst når kravet er eldre enn 3 år, strider imot skatteetatens målsetting om at avgiften skal være riktig beregnet.

Departementets forutsetning ser ut til å være at det alltid skyldes den avgiftspliktige når avgiftsberegningen er feil i de ordinære oppgavene. Slik er det ikke i praksis. I den forbindelse viser vi til Borgarting lagmannsretts dom av 3.mars 2008 vedrørende Olavsgaard Hotell Eiendom AS som eksempel på at feil beregnet avgift også kan skyldes skatteetaten. Hotellet hadde på omsetningsoppgavene krevd fradrag for mva vedrørende hotellrommene, men etter bokettersyn tilbakeførte skattekontoret avgiften. Under domstolsbehandlingen var staten enig i at omsetningsoppgavene var riktige og etterberegningensvedtaket feil, men staten fikk medhold av retten i at hotellets krav på retting var foreldet. Av hensyn til statens inntekter nektet Finansdepartementet å rette feilen som skatteetaten selv hadde forårsaket, og lot hotellet bære det økonomiske tapet.

Antall oppgaver

Under punkt 4.1 i høringsnotatet er det opplyst at staten i 2007 mottok ca 102 000 omsetningsoppgaver med endringer, hvorav 54 500 oppgaver viste endringer til gunst og 43 00 oppgaver til ugunst for de næringsdrivende. 4 500 av oppgavene var

uten beløpsmessige endringer. Av de 43 000 oppgavene til ugunst gjaldt 150 oppgaver avgift mer enn 3 år tilbake i tid, det vil si 0,3 % av endringsoppgavene. Hvor mange av oppgavene til gunst som gjaldt mer enn 3 år tilbake i tid er det imidlertid ikke opplyst om i høringsnotatet. Etter at Finansdepartementet skjerpet inn reglene om frafallelse av foreldelsesinnsigelsen i 2005, var det antagelig færre som i 2007 fremmet krav eldre enn 3 år. Det bør imidlertid opplyses om hvor mange slike oppgaver som kom inn årlig før praksisen ble endret i 2005.

Samtidig bør det opplyses om hvor mange ordinære omsetningsoppgaver som leveres årlig. Uten nærmere opplysninger om antall endringsoppgaver kontra ordinære oppgaver, og opplysninger om saksbehandlingstid, blir argumentet om ressurs hensyn bare en ubegrunnet påstand. Selv om det skulle vise seg at man bruker uforholdsmessig store ressurser på eldre endringsoppgaver, er det allikevel et tvilsomt argument for å innskrenke de næringsdrivendes rettigheter.

Dokumentasjonen for krav som gjelder terminer langt tilbake i tid kan være vanskelig å etterprøve

Det anføres som argument for 3-årsregel at dokumentasjonen for gamle krav kan være vanskelig å etterprøve. Til det er å innvende at det er en grunn til at man oppdager at avgiften er feil beregnet. Hvis feilen skyldes en faktura som er kodet feil eller glemt ført i regnskapet er det nettopp selve dokumentasjonen som er årsaken til at feilen blir oppdaget. Hvis årsaken til krav om endring er endret tolkning av reglene, er også slike krav mulige å dokumentere. Næringsdrivende har plikt til å oppbevare regnskapet i 10 år. Bilagene skal dermed være tilgjengelige.

Hvis kravet ikke kan dokumenteres, kan man heller ikke få fradrag for en kostnad eller refundert utgående mva. Da må skattekontoret avvise kravet.

Å avvise å rette alle feil som er eldre enn 3 år, fordi noen krav kan være vanskelige å dokumentere, strider imot prinsippet om at avgiften skal beregnes riktig.

Skjønnsfastsatt avgift pga manglende omsetningsoppgave - § 55 nr. 2

Utifra høringsnotatet er det uklart om endring av skjønnsfastsatte oppgaver også skal omfattes av 3-årsregelen. Vi ber om at Finansdepartementet vurderer rettstilstanden i slike tilfeller nærmere.

Endring av beregningsgrunnlaget for utgående mva

Uriktig beregnet utgående avgift – utgående avgift er ikke fakturert

I de tilfeller hvor selger uriktig har innberettet utgående avgift, men avgiften ikke er fakturert kunden, er vi enig med departementet i at selger har krav på retting.

Uriktig oppkrevd avgift – utgående avgift er fakturert

Beløp uriktig betegnet som merverdiavgift hadde staten opprinnelig ikke krav på fordi det ikke var avgiftsbeløp. For å forhindre at staten lider tap som følge av at kjøperne uriktig fradragsfører dette beløpet, ble derfor § 44 3.ledd tilføyd i 1974. Bestemmelsen lyder:

”Dersom det i strid med annet ledd er anført avgift i salgsdokumentet, eller avgift er anført med et for stort beløp, eller det for omsetning av varer og tjenester som ikke er avgiftspliktige er anført beløp betegnet som avgift, skal

det uriktige anførte beløp innbetales etter reglene for betaling av avgift etter denne lov. Innbetaling kan unnlates dersom feilen rettes overfor kjøperen."

Vi viser til "Merverdiavgiftsloven med kommentarer" 1976-utgaven s. 149 note 6:

"Når forholdet rettes opp ved tilfredsstillende bilag (nota eller faktura) og tilbakebetaling til kjøperen, og selgeren samtidig foretar korrigering av bokføringen, er det klart at han ikke plikter å innbetale avgiftsbeløpet til statskassen."

Krav på retting av utgående avgift i slike tilfeller er ikke begrunnet i rimelighets-hensyn, men følger av § 44, 3.ledd.

I høringsnotatet punkt 4.2.4 foreslås det at selger bare skal kunne rette uriktig oppkrevd avgift hvis forholdet er rettet overfor kjøper. Forslag til tekst i § 55 a 2.ledd lyder:

"Når det er anført for mye avgift i salgsdokumentet, kan beregningsgrunnlaget for utgående avgift endres bare dersom feilen er rettet overfor kjøper."

Det er uklart for oss hva som er forskjellen på ordlyden i § 44, 3.ledd og forslaget til § 55, a 2.ledd. Det har i praksis ikke vært tvilsomt at selger med hjemmel i § 44, 3-ledd har krav på retting av utgående mva når forholdet er rettet overfor kjøper.

Det som har vært diskutert er hva som skal til for at forholdet anses rettet overfor kjøper. Spørsmål var oppe i Tjomsland-saken, Agder lagmannsretts dom av 19. august 2008. Tjomsland fakturerte først stallutleie uten mva, men etter pålegg fra skatteetaten begynte han å fakturere med mva. Kundene betalte det samme beløpet. Senere kom domstolen til at det i slike tilfeller ikke skulle beregnes mva. Tjomsland utstedte da kreditnotaer og nye fakturaer uten mva til sine kunder, men beløpet kundene skulle betale var fortsatt det samme nominelle beløpet. Tjomslands kunder hadde aldri hatt fradragrett for inngående avgiften, og med kreditnota og ny faktura ble de også fratatt legitimasjon for fradrag. Lagmannsretten kom allikevel til at forholdet ikke var rettet overfor kjøper, fordi kjøper ikke hadde fått penger tilbake. Retten var delt og flertallet ga uttrykk for stor tvil. Mindretallet, som besto av 2 regnskapskyndige dommere, var uenig og mente at utstedelse av kreditnota var tilstrekkelig. Dessverre ble dommen nektet behandlet av Høyesterett.

Vi er av den klare oppfatning at når selger har utstedt kreditnota og ny faktura uten mva så er avgift ikke oppkrevd og staten har ikke krav på beløpet. Kjøper er fratatt muligheten til å kreve fradrag og selger har krav på å få avgiften rettet i sitt oppgjør med staten. Om selger betaler beløpet tilbake til kjøper er ikke av betydning for avgiftsberegningen, men er et privatrettslig forhold mellom selger og kjøper.

Forslag om at selger kan rette utgående avgift selv om forholdet ikke er rettet overfor kjøper

Det som er avgjørende for tilbakebetaling av utgående avgift er om kjøper har fradragrett eller ikke. I de tilfeller hvor det er klart at kjøperne ikke har fradragrett, enten fordi de ikke er registrerte næringsdrivende eller fordi kostnadene ikke er fradragberettiget etter mval. § 22 og § 14, vil staten ikke lide

tap. Vi er enig i forslaget om at selger da skal kunne kreve å få feil beregnet utgående avgift tilbake selv om faktureringen ikke rettes overfor kjøperne.

Reduksjon av tilbakebetalingskrav som følge av overveltning

Det reises spørsmål om det bør lovfestes at tilbakebetalingskrav fra selger vedrørende utgående avgift kan begrenses hvis det konstateres at avgiften er veltet over på kundene. Da anses ikke selger å ha lidt tap, fordi det er kunden som har betalt avgiften. Hvis vederlaget ikke settes høyere selv om det faktureres mva, slik som tilfellet var i Tjomsland-saken, foreslås det at selger skal kunne kreve avgiften tilbakebetalt i sin helhet.

Vi ønsker ikke en lovfesting av et slikt overveltingsfradrag. For det første antar vi at det vil være vanskelig å fastslå om avgiften i realiteten er veltet over på andre eller ikke. Videre blir det ikke samsvar med de tilfeller hvor næringsdrivende senere kan kreve større fradragsrett (som etter Porthuset-dommen) eller feil beregnet uttaksmoms tilbakebetalt. Korreksjon av inngående avgift eller uttaksvavgift kan ikke unnlates med den begrunnelse at avgiften er veltet over på kundene.

Konklusjon

Forslaget om å lovfeste 3-årsregelen bryter med de grunnleggende prinsipper for mva-systemet og for avgiftsforvaltningen. Det undergraver prinsippet om at avgiften skal være riktig beregnet og det undergraver de næringsdrivendes lojalitet. Forslaget innebærer at det ensidig tas hensyn til statens interesser. Departementet legger stor vekt på provenyehensynet, noe vi mener er helt uakseptabelt som begrunnelse for å innskrenke næringsdrivendes rettigheter.

Det er av avgjørende betydning at det er symmetri mellom kravene. Hvis Finansdepartementet ønsker å opprettholde forslaget om 3 år, foreslår Skattebetalerforeningen at 3-årsregelen også må gjelde for statens krav på retting av avgiften. Alternativt kan man fastsette 6 år som frist for retting for begge parter slik som i svensk rett.

Med hilsen

Skattebetalerforeningen

J. H. Stordrange

Jon Stordrange
Admin.direktør

Hilde Alvsåker

Hilde Alvsåker
avgiftsrådgiver