

Storbedriftenes skatteforum

Finansdepartementet
postmottak@fin.dep.no

Vår dato
18. mars 2009

Deres dato
18. desember 2008

Deres referanse
07/5583 SL HLy/rla

HØRING AV FORSLAG TIL BESTEMMELSER OM REGISTRERTE AVGIFTSPLIKTIGES ADGANG TIL KREVE ENDRING AV MERVERDIAVGIFTSOPPGJØRET FOR TIDLIGERE TERMINER

Vi viser til Finansdepartementets brev 18. desember 2008 med notat for høring av forslag til regler om avgiftspliktiges adgang til å kreve endring av tidligere momsoppgjør.

Storbedriftenes skatteforum ("SSF") er et forum for samråd om skattespørsmål som er aktuelle for de største bedriftene i Norge. Som ledd i dette vil SSF kunne gi høringsuttalelse til lov- og forskriftsendringer, og ta opp andre aktuelle skattespørsmål med skattemyndighetene. SSF vil i utgangspunktet ikke engasjere seg i særskatterettslige spørsmål, for eksempel rederiskattesystemet og beskatning av petroleumsutvinning.

SSF ønsker å gi høringssvar til forslaget.

Høringssvaret er inndelt slik:

- 1 Generelle merknader til høringsnotatet, pkt. 4.1, pkt. 4.2.1, og pkt. 4.2.2
- 2 Merknader spesielt til høringsnotatets pkt. 4.2.3, retting overfor kjøper
- 3 Merknader spesielt til høringsnotatets pkt. 4.2.4, reduksjon ved overveltning

Vi gjør for ordens skyld oppmerksom på at StatoilHydro ASA, som er ett av medlemmene i forumet, har avgitt en egen høringsuttalelse.

1 Generelle merknader til lovforslaget

Høringsforslaget er begrunnet i behovet for en klarere rettslig forankring av når en avgiftspliktig næringsdrivende kan kreve endring av momsoppgjøret for tidligere terminer. Forslaget angis i betydelig grad å kodifisere gjeldende rett.

Den foreslåtte endringen innfører en adgang for de avgiftspliktige til å kreve endring i tidligere selvdeklart beregning av avgift. En fordring på tilbakebetaling vil først kunne foreligge etter at

Storbedriftenes Skatteforum

ABB AS
Aker kværner ASA
Den norske Bank ASA
Det Norske Veritas
Elkem AS
Jotun AS
Marine Harvest ASA
Nordea Bank Norge ASA
Norsk Hydro ASA
Norske Skogindustrier ASA
Orkla ASA
Petroleum Geo-Services ASA
Renewable Energy Corporation ASA
Statkraft AS
StatoilHydro ASA
Storebrand ASA
Telenor ASA
Wilh. Wilhelmsen ASA
Yara International ASA

Sekretariat:

Anne-Ma Tostrup Smith
StatoilHydro ASA
Tlf. 90 52 16 76
Fax.
ATSM@statoilhydro.com

Einar Rognes
Telenor ASA
Tlf. 48 01 22 65
Fax.
einar.rognes@telenor.com

Harry Veum
Wilh. Wilhelmsen ASA
Tlf 97 61 33 11
Faks: 67 58 43 45
Harry.veum@wilhelmsen.com

kravet er saksbehandlet og myndigheten har fattet forvaltningsvedtak om at avgift til gode skal utbetales. Dette kan etter SSF sin oppfatning ikke betegnes som en kodifisering.

Forslaget medfører en endring i forhold til gjeldende rett hvor den avgiftspliktige som har selvdeklarerert et beløp og som mener at det er blitt betalt for mye, pretenderer å ha en fordring og dermed et krav på tilbakebetaling. Fordringen har sin rettslige forankring i ulovfestede regler om tilbakesøking av pengekrav (Condictio Indebiti).

Situasjonen for selvdeklarerert avgift er en annen enn i et system hvor det foreligger et forutgående vedtak om betaling, slik som for skatt av inntekt eller andre vedtak om avgiftsbetalinger. I sist nevnte tilfeller følger det av det forutgående vedtakets rettskraft, at et nytt vedtak må fattes ved krav om endring. Ved krav om endring av forutgående selvdeklarerert avgift skal ikke et tidligere vedtak endres.

Forholdet mellom tilbakesøkningskrav (regelen i dag) og forvaltningsvedtak (forslaget) er ikke avklart. Det gjelder spesielt spørsmålet om foreldelse og frist for å gå til søksmål for endring av forvaltningsvedtak, slik ligningsloven 11 1 nr. 4 gir en 6 måneders søksmålsfrist for prøving av ligningsavgjørelse.

Lovteksten i § 55a siste ledd vil være mer tilgjengelig dersom man ikke henviser til forskriften om hvem som skal levere særskilt oppgave, men skriver i loven at reglene gjelder tilsvarende for: "mottaker som ikke er registrert avgiftspliktig, men som skal betale merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen, jfr. § 65a. Dette vil være en formulering som mer tilsvarer forslaget i teknisk revidert lov § 19-3 femte ledd.

Behovet for nye regler

Etter gjeldende rett vurderes endringskrav ved for mye betalt utgående avgift etter reglene om tilbakesøking og foreldelse, og kun foreldelse ved krav om fradrag for inngående avgift. Den alminnelige foreldelsesfrist for et krav er 3 år, med tilleggsfrist ved uvitenhet og andre hindringer etter foreldelsesloven § 10.

SSF stiller spørsmål ved behovet for å gjøre endring av selvdeklarerert avgift betinget av et forvaltningsvedtak. De alminnelige regler om tilbakesøkningsrett gir den avgiftspliktige faktisk krav på behandling av en ansvarlig myndighet. Den avgiftspliktige som fremmer et krav om tilbakesøking må begrunne det på en ordentlig måte, berettigelsen må kunne dokumenteres. Dette systemet har fungert praktisk tilfredsstillende.

Ved nye regler mener SSF at det fortsatt er behov for en bestemmelse som gir tilleggsfrist for krav om endring ved uvitenhet eller andre hindringer, etter mønster av foreldelsesloven § 10. For inntektskatt har ligningslovens § 9-1 en frist på inntil 10 år for endring både til ugunst og i prinsipp til gunst. Vi nevner også at arbeidsgiveravgift som selvdeklarerer etter folketrygdloven § 24-3, fortsatt vil kunne tilbakesøkes etter samme regler som nå gjelder for merverdiavgiften. SSF ser ikke noen spesiell grunn til at det skal gjelde forskjellige regler for ulike typer skatter og avgifter.

Når det er tvil om rettstilstanden – og avklaring er en betingelse for endring, vil det ofte være mest rasjonelt for staten og for den avgiftspliktige først å få avklart det materielle spørsmålet om avgiftsplikten. Deretter kan man arbeide med gjennomgang av regnskapsmateriale og endringskravets størrelse. SSF anser at det kan være behov for regler som suspenderer fristen for å

avbryte foreldelse, slik Finansdepartementet fant det hensiktsmessig i sitt brev av 12. oktober 2005 til Skattedirektoratet etter Porthuset-dommen (Rt. 2005 s. 951).

I forslaget er fristavbrudd for krav om endring til gunst satt til dato for utløpet av terminen. Fristen bør være oppgavefristen da dette vil sammenfalle best med de næringsdrivendes rutiner ved ordinær oppgaveinnsendelse. Dette vil også samsvare best med den alminnelige foreldelsesfrist for fordringer.

Det bør vurderes at fristavbrudd skjer ved at krav om endring er fremmet slik regelen er i foreldelsesloven § 16, og ikke at kravet (oppgaven) skal være kommet frem slik forslaget lyder.

Ved en videreføring av gjeldende rett om tilbakesøkning kan forhold som gjelder foreldelse, fristavbrudd og tilleggsfrist vurderes å reguleres særskilt i merverdiavgiftsloven, som særbestemmelser til de generelle foreldelsesregler.

Tilleggsfrist ved krav om endring – endring til gunst i forbindelse med bokettersyn

En tilleggsfrist ut over den alminnelige foreldelsesfrist på 3 år vil etter dagens regler bare være aktuell i få tilfeller hvor den avgiftspliktige ikke kan legges feilen til last, vanligvis når uttalt avgiftspraksis endres.

I forslaget er ressurs hensynet anført som begrunnelse for en absolutt 3 års frist for krav om endring. Hensynet til statens ressurser kan ikke ha større vekt enn hensynet til den avgiftspliktiges bruk av ressurser når berettigede krav på feil deklart avgift fremmes. Ressursinnsats fra statens side er en følge av rettsstatens behov for reglens legitimitet og kan ikke begrunne at saker om feil i avgiftsberegningen ikke skal tas til behandling.

De anførte betenkeligheter med vanskelighetene å etterprøve dokumentasjon langt tilbake i tid vil være begrenset til svært få tilfeller, og adskiller seg i prinsipp ikke fra skatteetatens prøving ved avgiftskontroller ellers – i 10 års perioden som er åpen for kontroll. Situasjonen for avgiftsmyndighetene kan heller ikke ha blitt radikalt endret fra tidligere, hvor man liberalt frafalt foreldelsesinnsigelsen.

Hensynet til statens proveny har ikke rettsgyldighet, når hjemmelen for den forutgående avgiftsbetalingen mangler.

Etter SSF's oppfatning er det prinsipielt ingen rasjonell grunn til at tilgodebeløp skal godskrives ved et bokettersyn som omfatter hele virksomheten og vedtak etter § 55, men at den avgiftspliktige ikke skal ha tilleggsfrist når han selv tar opp forholdet i tilfeller hvor avgiftspraksis er endret.

SSF anser ideelt at (tilleggs-)fristreglene for endring til gunst i større grad bør være symmetriske med praksis ved etterberegning til ugunst, slik er det i andre land som høringsnotatet viser til. Dersom avgiftsmyndighetene i praksis ikke gjennomfører bokettersyn for en lenger periode tilbake enn 6 år, bør tilleggsfristregelen for endringskrav kunne være 6 år når feilen til gunst ikke kan legges den avgiftspliktige til last.

Det gir ikke tilstrekkelig grad av rettssikkerhet for de avgiftspliktige at avgiftsmyndigheten har en adgang etter § 55 til å ta opp spørsmål om endring.

2 Spesielt om krav om retting overfor kjøper, merverdiavgift er anført i salgsdokument

Når utgående merverdiavgift er spesifisert i salgsdokument til kjøper, foreslås det at endring kun kan skje dersom feilen er rettet overfor kjøperen. I særlige tilfeller kan avgiftsmyndighetene bestemme at dette vilkåret ikke skal gjelde.

Den foreslåtte regelen bygger på det avgiftstekniske resonnementet at avgiften oppkreves fra kjøperen av selgeren på vegne av staten. Selgerens oppgave er å videreinnbetale avgiften til staten, mens avgiftsbelastningen påhviler kjøperen.

SSF mener at problemstillingen ved krav om endring, tilbakebetaling av uberettiget avgift, er hvem som faktisk har avgiftsbelastningen. Dette er et reelt økonomisk forhold, ikke et formelt avgiftsteknisk forhold. Vi viser til utredningen i NOU 1993-8 "Bør merverdiavgiften differensieres", hvor ulike spørsmål om marked, etterspørsel, prisdannelse og avgiftsoverveltning drøftes.

Forslaget viser til bestemmelsen i merverdiavgiftslovens § 44 tredje ledd som gir en selger innbetalingsplikt dersom et beløp i faktura feilaktig er betegnet som merverdiavgift. Bestemmelsen begrunner ikke forslaget. Beløp som feilaktig måtte være anført som merverdiavgift i faktura blir ikke av den grunn avgift slik forslaget redegjør for i pkt. 2.1.3 og 4.2.3. Regelen i § 44 tredje ledd skal sikre staten mot tap. Fordi registrerte avgiftspliktige kjøpere kan komme i skade å fradragsføre beløpet i fakturaen som om det var inngående merverdiavgift, oppveies dette av selgerens innbetalingsplikt av beløpet som feilaktig er benevnt å være merverdiavgift.

SSF mener at endring av beregningen av utgående merverdiavgift ikke bør være betinget av om merverdiavgiften er blitt spesifisert i salgsdokument eller ikke. SSF anser at det ikke bør stilles et primærkrav om at feilen må være rettet overfor kjøperen. Det nevnes at ordlyden i § 55a annet ledd er mer krevende ved formuleringen "er rettet", enn ordlyden i ny §19-3 annet ledd som bruker uttrykket "rettes". Ordlyden i § 19-3 annet ledd åpner for at kravet om retting for det fremmes krav om endring ikke trenger å være absolutt.

Krav om retting bør vurderes i forhold til behovet hos kjøper, dvs. salgsdokumentasjonens funksjon som legitimasjon for fradrag av inngående merverdiavgift. Vi viser til omtalen nedenfor.

Det bør også fremheves som grunnlag for vurderingen at bokføringsforskriften krever salgsdokumentasjon med spesifisert merverdiavgift i langt større utstrekning enn behovet. Bokføringsforskriften medførte en endring i forhold til tidligere regler, hvor det kun var registreringspliktige næringsdrivende som kunne kreve faktura med spesifisering av merverdiavgift – for sin legitimasjon av fradrag for inngående merverdiavgift. Ved generelt å kreve retting, vil retten til å kreve endring i praksis ofte bli illusorisk – når det for eksempel er utstedt faktura til et stort antall privatpersoner, og faktura på grunn av krav i bokføringsforskriften tilfredsstillende til innhold av salgsdokumentasjon for merverdiavgift. I tillegg til et unødvendig arbeid med endring av egen bokføring og dokumentasjon, vil man også måtte sende ny faktura til personer – som kan ha flyttet. Verdien av det enkelte salg, og merverdiavgift som skal utbetales, vil ofte være forholdsvis lav.

Krav om retting bør vurderes i forhold til spørsmålet om fradragsrett. For øvrig bør dette være et spørsmål om avgiftens virkning ved prisdannelsen og overveltning.

Kjøper har fradragsrett

Når kjøper er registrert for merverdiavgift, kan det legges til grunn at beløp angitt som merverdiavgift og som er spesifisert på faktura er blitt fradragsført som inngående merverdiavgift.

I slike tilfeller kan det ikke kreves refusjon dersom selger ikke først har rettet feilen overfor kjøper, slik § 44 tredje ledd krever. Krav om endring vil sjelden være aktuelt.

Vi viser for så vidt også til drøftelsen i TSS-cirkulære 2005-05 fra Skat i Danmark i forbindelse med endring av praksis for beregning av merverdiavgift av purregebyr¹ under kapittelet om "Overvæltning", "Overvæltning av moms på rykkergebyrer", "b) Rykkergebyrer på rykkerskrivelser til momsregistrerte virksomheder".

Kjøper har ikke fradragsrett

Når kjøper ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift, enten fordi avgiften ikke er fradragsberettiget, eller kjøper ikke er registrert avgiftspliktig, bør utgangspunktet være at selger har krav på tilbakebetaling av feil deklart avgift.

Det reelle økonomiske forholdet er at for kjøperen oppleves avgiften som en høyere pris for varen eller tjenesten. For selgeren gir avgiften en lavere mulig fortjeneste.

I EU gjelder den generelle regel at en selger har rett til å få tilbakebetalt avgift som er oppkrevet i strid med EU regler. Det er redegjort for reglene i nevnte TSS-cirkulære fra Skat i Danmark. Det samme utgangspunkt som i EU bør legges til grunn for vurderingen av tilbakesøkning og evt. overveltningsfradrag.

3 Reduksjon av tilbakebetalingskrav som følge av overveltning

Departementet ber om høringsinstansenes syn på om det bør gis lovbestemmelser om overveltningsfradrag.

I Norge ble regler om reduksjon ved overveltning sist vurdert i KLM dommen avsagt av Høyesterett 28. mai 2008 om selvdeklart flyseteavgift. Norsk rett stiller lavere krav enn EU retten for at reduksjon skal kunne skje på grunn av overveltning. Vi viser til omtalen av reglene innen EU slik de er redegjort for i nevnte TSS-cirkulære under "generelt om overvæltning", pkt. 34.

Dersom det skal innføres et regelverk som det foreslåtte, hvor refusjon er betinget av vedtak etter søknad og ikke alminnelige tilbakesøkingsregler, anser SSF at det vil være naturlig å gi regler om reduksjon ved overveltning.

SSF ser gjerne at norske regler blir mer krevende når det gjelder statens ansvar å påvise overveltning. Utgangspunktet er, selv med en høy sats for merverdiavgift, at overveltningsfradrag ikke skal skje. Vi viser også til tidligere merknader om avgift og prisdannelse, blant annet ovenfor på denne siden i avsnitt 5.

¹ TSS-cirkulære 2005-05 <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=221056&vId=0&search=rykkergebyrer>

Ved krav om reduksjon av tilbakesøkt beløp på grunn av overveltning, nevner vi at staten må bære risikoen og kostnadene. I den forbindelse viser vi til premiss nr. 54 i KLM-dommen hvor førstvoterende siterer statens prosessfullmektig: ”som i skranken antydnet villighet for at staten betaler for nødvendige utredninger om det er skjedd overveltning”.

Med vennlig hilsen
for Storbedriftenes Skatteforum



Einar Rognes