



Vår dato 10.07.2020	Din/Deres dato	Saksbehandler Steinar Bergh
800 80 000 Skatteetaten.no	Din/Deres referanse	Telefon 40806777
Org.nr 974761076	Vår referanse 2020/3496	Postadresse Postboks 9200 Grønland 0134 OSLO

Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 OSLO

## Høring - Utstedelse av salgsdokument ved bygge- og anleggsvirksomhet - endringer i bokføringsforskriften

### 1. Generelt om høringen

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev 17. juni 2020 med forslag om endring av bokføringsforskriften § 8-1-2a.

Skattedirektoratet slutter seg til forslaget til endring i bokføringsforskriften § 8-1-2a.

Det er etter Skattedirektoratets syn helt vesentlig at reguleringen skjer fullt ut innenfor det alminnelige og innarbeidede fakturaprinsippet. Dvs. kun som en regulering av når fakturering skal skje, slik at det ikke fordres noen endringer i verken tidfestingsregelen i merverdiavgiftsloven § 15-9, eller annen del av merverdiavgiftsregelverket.

Så vidt vi kan se, vil det nye forskriftsforslaget heller ikke skape ytterligere tolkningsproblemer. Det nye alternativet om fakturering etter betaling er etter vårt syn retts teknisk enkelt utformet og bør ikke skape noen nye utfordringer ved praktiseringen. Når det gjelder kreditnota underveis i prosjektet, uttaler Finansdepartementet følgende på side 24 i høringsnotatet, første hele avsnitt:

*"Et særskilt spørsmål er hvordan å håndtere et tilfelle der det utstedes en faktura underveis i prosjektet i samsvar med arbeidets fremdrift, og det deretter oppstår tvist om kravets grunnlag eller størrelse. Entreprenørene vil etter forslaget – i perioden frem til fullføring – ikke ha plikt til å fakturere krav som oppdragsgiver nekter å betale. Departementet legger til grunn at forslaget tilsier at en fakturering som forutsetter at oppdragsgiver betaler, og som bare er pliktig dersom dette premisset faktisk slår til, vil kunne korrigeres ved kreditnota når det blir klart at forutsetningen for faktureringen (oppdragsgiverens betaling) ikke var til stede. Det vil stille entreprenøren i samme situasjon som dersom tvisten hadde oppstått før faktura ble utstedt. I et slikt scenario ville entreprenøren i medhold av forslag til endring av bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd kunne ha avventet å fakturere det omtvistede kravet til arbeidet var fullført."*

Skattedirektoratet forstår forslaget slik at så lenge oppdragsgiver ikke har betalt, kan oppdragstaker fritt korrigeres ved kreditnota et beløp tilsvarende hele eller deler av den opprinnelige fakturaen, og vente med å fakturere på nytt til arbeidet er fullført. Dette innebærer at det ikke er et vilkår for krediteringen at beløpet er omtvistet. En slik forståelse harmonerer med



hensynet til en enklest mulig regel, herunder unngås problemstillingen om når et krav skal anses som omtvistet som grunnlag for rett til kreditering. Vi antar at i praksis vil bakgrunnen for kreditering underveis i prosjektet, før betaling er skjedd, med henvisning til den nye forskriftsbestemmelsen og Finansdepartementets uttalelser, som oftest være tvist mellom partene, men ikke nødvendigvis alltid.

Vi mener derfor at det bør presiseres i merknadene til forskriftsendringen at det ikke er et vilkår for kreditering underveis i prosjektet, før betaling er skjedd, at det fakturerte beløp som krediteres er omtvistet.

På side 27 i høringsnotatet heter det følgende under punkt 5.1:

*"For en oppdragsgiver som har fradragrett eller kompensasjonsrett, vil forslaget innebære en likviditetsulempe som tilsvarer entreprenørens likviditetsfordel.*

Skattedirektoratet forstår denne formuleringen slik at det siktes til at de fradrag-/kompensasjonsberettigede, slik reglene er i dag, kan oppnå en likviditetsfordel ved at de kan kreve fradraget/kompensasjonen selv om fakturaen ikke blir betalt. De får fradrag/kompensasjon på en utgift de reelt ennå ikke har hatt. Gjennom at oppdragstaker etter forskriftsendringen kan vente med å fakturere et beløp, som han vet at han uansett ikke vil få betalt, unngås den situasjon at oppdragstaker gjennom innberetning og innbetaling av beløpet må finansiere denne fradragretten/kompensasjonen hos oppdragsgiver frem til forholdet blir avklart. Man kan se behovet for at det, særlig i store kontrakter innen bygge- og anleggsbransjen og innen selve bygge- og anleggsperioden, er samsvar mellom den merverdiavgiften oppdragsgiver faktisk betaler og den merverdiavgiften oppdragstaker må innbetale til staten.

## **2. Innspill fra divisjonene**

Skattedirektoratet har innhentet innspill fra divisjonene, koordinert gjennom divisjon Innsats. De har uttalt bl.a. følgende:

"Utskyting av tidspunktet for innberetning og betaling av merverdiavgift frem til fullføring vil innebære økt kredittrisiko for staten. Forslaget kan også medføre risiko for uønskede tilpasninger i tilfeller hvor det foreligger interessefellesskap mellom partene.

...

Ved den foreslåtte regelen er hensynet til symmetri mellom avgiftsbehandlingen av det omtvistede beløpet hos entreprenøren og oppdragsgiveren ivaretatt. Ved at faktura ikke utstedes, så vil ikke oppdragsgiveren kunne oppnå fradragrett på et tidligere tidspunkt enn entreprenørens plikt til å innberette den utgående merverdiavgiften. Det er svært viktig at dette symmetrihensynet blir ivaretatt.



I høringsnotatet understrekes viktigheten av en enkel regel både for næringsdrivende og for skattemyndighetene. En er enig i at dette er et svært viktig prinsipp når det kommer ønsker fra ulike næringer om særregler, og en er også enig i at forslaget til endring av bokføringsforskriften § 8-1-2a ikke vil komplisere regelverket på en uønsket måte.

Vi antar at det i de fleste tilfelle vil være uproblematisk å slå fast når bygge- eller anleggsarbeider er fullført. I høringsnotatet legges det til grunn at kontraktsrettslig levering i bygge- og anleggsprosjekter normalt vil sammenfalle med overtakelsen. Videre at overtakelse må kunne anses som "fullføring" av arbeidet i relasjon til bokføringsforskriften § 8-1-2a.

Vi vil likevel nevne at Innsats har flere verserende saker hvor det er uenighet om når kapitalvarer anses fullført. Sakene gjelder tolkningen av uttrykket "er tatt i bruk i" i merverdiavgiftsloven § 9-4 (2). Bakgrunnen for uenigheten er at faktisk bruk i visse tilfeller kan erstatte ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse. Vi har lagt til grunn at "er tatt i bruk" ikke kan leses løsrevet fra plan- og bygningsloven. Etter plan- og bygningsloven skal kommunen utstede ferdigattest for et tiltak innen tre uker etter at nødvendig dokumentasjon er mottatt, jf. pbl. § 21-7. Søknad og godkjenning etter plan- og bygningsloven er imidlertid unødvendig dersom tiltaket er behandlet tilfredsstillende etter annet regelverk, jf. pbl. § 20-6. Bakgrunnen for unntaksbestemmelsen er å unngå dobbeltbehandling. Offentlige veganlegg (riksveg, fylkesveg og kommunal veg) som behandles etter vegloven trenger således ikke ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse. Veganlegget kan åpnes for alminnelig ferdsel når hhv. stat, fylkeskommune eller kommune har overtatt anlegget.

Avgiftspliktige anfører at angjeldende veganlegg (gang- og sykkelvei) ble "tatt i bruk" fra det tidspunkt publikum begynte å bruke vegen, dvs mange måneder før veganlegget ble overtatt.

Hvis man, slik vi gjør, leser bestemmelsen i mval. § 9-4 (2) i sammenheng med pbl. § 20-6, så er det naturlig å legge til grunn at bestemmelsen om justeringsperiodens start ikke rekker lenger enn begrunnelsen for å unnta tiltaket fra behandling etter plan- og bygningsloven. Overdragelsen av et veganlegg til offentlig myndighet utgjør etter vår oppfatning et ledd i "en tilfredsstillende behandling etter annet regelverk" dvs. vegloven. Et offentlig veganlegg blir altså ikke "tatt i bruk" i merverdiavgiftslovens forstand selv om publikum tar seg til rette og begynner å bruke vegen(e). Det samme må gjelde dersom utbyggeren lar publikum slippe til før veganlegget blir overdratt. Slik vi ser det, så er det naturlig å betrakte publikums atferd som en form for "tålt bruk", som ikke har betydning for justeringsperiodens start. Som ved fastlegging av justeringsperiodens start legger vi til grunn at publikums bruk alene ikke er avgjørende ved fastlegging av når bygge- og anleggsarbeid er fullført i relasjon til bokføringsforskriftens § 8-2-1a.

I den grad deler av kontraktsgjenstanden fullføres på et tidligere tidspunkt enn øvrige deler av kontraktsgjenstanden, så legges det i høringsnotatet til grunn at denne delen av arbeidet må



faktureres. Vi antar det kan være hensiktsmessig om det i proposisjonen foretas en nærmere omtale av i hvilke tilfeller deler av kontraktsgjenstanden skal anses som fullført i relasjon til § 8-2-1a."

Skattedirektoratet deler divisjonenes vurdering om at tidspunktet for fullføring kan være særlig komplisert for kapitalvaren fast eiendom. Vi mener at det, enten det er tale om fullføring av hele eller deler av kontraktsgjenstanden, bør presiseres i merknadene til den nye forskriftsendringen at "tatt i bruk" må avgrenses etter den metoden divisjon Innsats her legger til grunn.

### **3. Avslutning**

Skattedirektoratet mener at en forskriftsendring som foreslått, og innenfor bygge- og anleggsperioden, samlet sett gir en god løsning. Vi mener det er en god regulering både systemmessig og rent retsteknisk, samtidig som endringen imøtekommer entreprenørbransjens behov for å redusere likviditetsbelastningen ved omtvistede krav i store anleggskontrakter.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelse i saken.

Med hilsen

Maj Hines  
underdirektør  
Juridisk avdeling  
Skattedirektoratet

Steinar Bergh

*Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.*