

Til Finansdepartementet

Vår dato: 03.08.2020
Deres dato:
Vår referanse:
Deres referanse:

Høringsuttalelse fra Byggenæringens landsforening (BNL) - forslag til endret tidfesting av merverdiavgift ved bygge- og anleggsarbeid

1. Innledning

Det vises til Finansdepartementets høringsnotat om endring av bokføringsforskriften § 8-1-2a om tidspunkt for utstedelse av salgsdokument, og derved tidspunktet for plikt til avgiftsberegning, i bygge- og anleggsvirksomhet («høringsnotatet»). Byggenæringens landsforening (BNL) inngir med dette en høringsuttalelse til departementets forslag.

Ifølge høringsnotatet er endringsforslaget begrunnet i at gjeldende regelverk innebærer at entreprenører utsettes for en likviditetsulempe der oppdragsgiveren ikke betaler et fakturert krav som følge av uenighet om kravets grunnlag eller størrelse, dvs. i tilfeller av omtvistede krav.

BNL deler departementets syn om at gjeldende regler om plikt til avgiftsberegning av omtvistede krav innebærer at entreprenører utsettes for en likviditetsbelastning. BNL er derfor positiv til at det tas initiativ til en endring av bokføringsforskriften § 8-1-2a.

Samtidig er BNLs syn at de nye reglene departementet foreslår bare i begrenset utstrekning vil avhjelpe de negative konsekvensene av plikt til avgiftsberegning av omtvistede krav. Dette skyldes at likviditetsbelastningen tilknyttet omtvistede krav i all hovedsak knytter seg til *perioden etter at prosjektet er fullført og slutfakturering skal foretas*, se nærmere nedenfor.

Departementets forslag vil på sin side bare innebære en endring hva gjelder tidspunktet for plikt til avgiftsberegning *frem til fullføringstidspunktet*.

For at en endring av bokføringsforskriften § 8-1-2a skal innebære en reell løsning på problemet med likviditetsbelastningen som oppstår for entreprenører ved plikt til avgiftsberegning av omtvistede krav må entreprenørenes plikt til å avgiftsberegne omtvistede krav utsettes til *det tidspunkt kravets berettigelse er endelig avklart*.

I tillegg til å innebære en reell løsning på likviditetsbelastningene ved plikt til avgiftsberegning av

omtvistede krav vil en slik regel også innebære en forenkling av regelverket. Begrunnelsen er at reglene om tidfesting av omtvistede krav for entreprisearbeider i så tilfelle vil bli de samme innenfor henholdsvis skatte- og avgiftsretten, se nedenfor.

BNL foreslår derfor at det i bokføringsforskriften § 8-1-2a inntas følgende bestemmelse:

«Når kjøper bestrider krav om vederlag fremsatt av bokføringspliktige etter § 8-1-1, kan likevel salgsdokument for det omtvistede kravet utstedes senest en måned etter at kravets berettigelse er endelig avklart. Når bokføringspliktige etter § 8-1-1 har mottatt det omtvistede beløpet skal faktura utstedes senest en måned etter at beløpet er mottatt».

Dette er det samme forslaget som Byggenæringens Landsforening, Maskinentreprenørenes Forbund og EBA tidligere har fremsatt overfor Finansdepartementet. Etter BNLS syn må det i vurderingen av dette forslaget foretas en avveining mellom fordelene forslaget vil innebære på den ene siden, både for entreprenørene selv og for samfunnet for øvrig, og ulempene for staten, både i form av endelig avgiftstap og i form av likviditetsulempe, på den andre.

Som det fremgår over vil bransjens forslag innebære at det ikke vil oppstå en likviditetsbelastning for entreprenørene på omtvistede krav, det vil si at forslaget vil løse problemene for entreprenørene, samtidig som ulempene for staten ved forslaget, både i form av endelig avgiftstap og i form av likviditetsulempe, må antas å ville bli begrensede, jf.

Finansdepartementets anslag tilknyttet departementets forslag på s. 28 i høringsnotatet. Etter BNLS syn taler de beste grunner derfor at bransjens forslag bør bli vedtatt.

2. Departementets forslag vil bare i begrenset utstrekning avhjelpe likviditetsbelastningen tilknyttet omtvistede krav - begrunnelse

BNLS syn er, som nevnt, at de nye reglene Finansdepartementet foreslår bare i begrenset utstrekning vil avhjelpe likviditetsbelastningen tilknyttet omtvistede krav. Begrunnelsen er at departementets forslag bare vil innebære en endring hva gjelder tidspunktet for plikt til avgiftsberegning *frem til* fullføringstidspunktet, mens likviditetsbelastningen tilknyttet omtvistede krav i all hovedsak knytter seg til *perioden etter at prosjektet er fullført og slutfakturerings skal foretas*.

En stor andel av entrepriseoppdragene utføres over en kortere tidsperiode. Disse oppdragene kan likevel være store beløpsmessig sett - med det til følge at den utgående avgiften entreprenørene er pliktig til å innberette til staten blir tilsvarende stor. I slike oppdrag vil det gå nokså kort tid mellom henholdsvis tidspunktet for utførelse av oppdragene og tidspunktet hvor det er klart at tvist oppstår. Den etterfølgende tvisteløsningen vil på den annen side kunne ta lang tid - gjerne både måneder og år. Entreprenørene vil i hele perioden frem til tvisten er avklart ha innberettet avgift til staten uten å ha mottatt et tilsvarende beløp fra oppdragsgiveren. Entreprenørene vil derfor i denne perioden måtte finansiere merverdiavgiften med egenkapital og/eller lånte midler. Dette innebærer, blant annet, at det bindes opp kapital som entreprenørene ellers kunne ha benyttet til investeringer, nye prosjekter mv. En annen konsekvens er at

entreprenørene kan måtte ta til takke med dårlige forlik for å få inn likvider til å overleve. Særlig vil dette gjelde i saker hvor det fremstår som sannsynlig at det vil ta mer enn tre år fra entreprenørens slutfaktura ble utstedt til kravets berettigelse er avklart, siden entreprenøren når tre år har gått fra slutfaktureringen mister sin ubetingede rett til å få tilbake tidligere beregnet utgående avgift fra staten, jf. skatteforvaltningsloven § 9-4 første ledd, jf. annet ledd.

I verste fall kan entreprenørens innbetaling av avgiften til staten medvirke til at det inntreffer likviditetskonkurs.

Finansdepartementets forslag vil ikke innebære noen endring i disse negative konsekvensene. BNL vil i denne forbindelsen fremheve at de små og mellomstore entreprenørene regelmessig baserer sin virksomhet på mer kortvarige oppdrag. For disse entreprenørene må departementets forslag derved antas å ikke ville innebære en bedring overhodet.

Også i de store prosjektene, typisk veiprosjekter, kommer uenigheter mellom entreprenør og byggherre regelmessig først på spissen etter at prosjektet er fullført og slutfakturering foretas. Slutfakturering skal ifølge entreprisestandardene skje innen to måneder etter oppdragsgivers overtagelse hvis annet ikke er avtalt. Deretter skal oppdragsgiver innen to måneder enten betale fakturerte krav, eller komme med sine innsigelser mot entreprenørens krav, jf. for eksempel punkt 39 i NS8407. Først i denne prosessen blir det ofte endelig avklart om, og i hvilken grad, krav er omtvistede. Siden tvistespørsmålene i slike prosjekter typisk vil være kompliserte, og dessuten gjelde betydelige beløp, vil det regelmessig kunne gå lang tid fra prosjektet er fullført og tvisten oppstår på den ene siden til tvisten er løst på den andre. På samme måte som i de mindre prosjektene vil entreprenørene i slike oppdrag i hele perioden frem til tvisten er avklart ha innberettet avgift til staten uten å ha mottatt et tilsvarende beløp fra oppdragsgiveren, en avgift som vi måtte finansieres med egenkapital og/eller lånte midler.

For entreprenørene oppleves det som særlig urimelig at noen av de beløpsmessig største og langvarige tvistene, og derved de største likviditetsbelastningene, knytter seg til oppdrag for offentlige oppdragsgivere. Offentlige oppdragsgivere har vært negative til utenrettslige tvisteløsningsmetoder som kan løse konflikter løpende underveis i prosjektene. Dette innebærer at tvistene må prosederes i rettssystemet, ofte i flere instanser. Det alminnelige tidsforløpet for endelig løsning av tvisten blir da på flere år etter at prosjektet er avsluttet. Det er regelmessig snakk om 2-3 år, men enkelte saker tar også vesentlig lengre tid. Som et eksempel kan nevnes en sak mellom HAB Entreprenør AS og Statens Vegvesen som har versert i rettssystemet siden 2014. I sak mellom NCC og Statens vegvesen var det avsatt 50 uker til behandling av saken i tingretten. Saken ble løst ved mekling før sommeren 2020, cirka 4 år etter at prosjektet var fullført.

Heller ikke for de større prosjektene vil Finansdepartementets endringsforslag derved innebære en reell løsning på problemet med likviditetsbelastningen som oppstår ved plikt til avgiftsberegning av omtvistede krav.

Avslutningsvis her vil BNL fremheve at departementets henvisninger til at avgiftsreglene i Sverige og Danmark innebærer at avgiftsberegning også av omtvistede krav skal skje ved fullføring ikke

kan være et argument for at regelen bør være den samme i Norge. Begrunnelsen er at omfanget av tvister mellom entreprenørene og oppdragsgivere er et helt annet – og lavere – enn i Norge, noe som i særlig grad skyldes at den såkalte «hoppeplikten» for entreprenørene er langt mer omfattende i Norge enn i Sverige og i Danmark.

3. Nærmere om forslag om at plikten til avgiftsberegning av omtvistede krav utsettes til det tidspunkt kravets berettigelse er endelig avklart

3.1. Innledning

BNL foreslår, som nevnt, at entreprenørenes plikt til å avgiftsberegne omtvistede krav utsettes til det tidspunktet kravets berettigelse er endelig avklart. *Det er bare en slik endring som vil innebære en reell løsning på problemet med likviditetsbelastningen som oppstår for entreprenørene ved plikt til avgiftsberegning av omtvistede krav*, jf. redegjørelsene i punkt 3 ovenfor.

Forslaget vil også innebære en forenkling av regelverket siden reglene om tidfesting av omtvistede krav for entreprisearbeider i så tilfelle vil bli de samme innenfor henholdsvis skatte- og avgiftsretten. At entreprenørene vil kunne forholde seg til like regler ved henholdsvis den skatte- og den avgiftsmessige behandlingen av omtvistede krav vil derved være et bidrag i Regjeringens arbeid med forenkling for næringslivet.

En slik samordning vil dessuten representere en naturlig fortsettelse av den generelle utviklingen de senere årene med økt grad av samordning mellom skatte- og avgiftsreglene, jf. for eksempel samordningen av reglene for betaling av skatte- og avgiftskrav ved skattebetalingsloven (i kraft fra 1. januar 2008) og samordningen av saksbehandlingsreglene innenfor skatte- og avgiftsretten ved skatteforvaltningsloven (i kraft fra 1. januar 2017).

3.2. BNLs merknader til departementets innvendinger til forslaget

I høringsnotatet (på s. 26) uttaler departementet at bransjens forslag ville kunne åpne for at innberetning og betaling av merverdiavgift for det som kan vise seg å være reelt berettigede krav blir foretatt først etter at leveransene er tatt i bruk. BNL deler departementets oppfatning om at dette kan bli en konsekvens. BNL kan på den annen side *ikke* se at dette er en konsekvens som i seg selv er et argument mot endringen som bransjen foreslår. Tvert imot er det denne konsekvensen som *utgjør kjernen i bransjens forslag*; - bransjens forslag bygger på en forutsetning om at vederlagskravene som entreprenørene fremsetter overfor oppdragsgiverne er berettigede. Problemet med gjeldende avgiftsregler er at entreprenørene må innberette avgift til staten på disse (berettigede) vederlagskravene selv om oppdragsgiverne bestrider kravene og unnlater å betale. Dersom det først konstateres at rimelighetshensyn taler for en regelverksendring som kan bidra til å redusere likviditetsbelastningen som kan oppstå ved omtvistede krav aksepteres samtidig at konsekvensen kan bli at avgiftsberegningen av berettigede krav blir foretatt først etter at leveransene er tatt i bruk.

Samme sted i høringsnotatet uttaler departementet videre at bransjens forslag ville medføre økt fare for uønskede tilpasninger, særlig mellom nærstående parter og dersom oppdragsgiveren ikke har fradragsrett.

Felles for de to forholdene departementet her fremhever er at de synes å bygge på en forutsetning om at de næringsdrivende bevisst vil overtre avgiftsreglene. Til dette vil BNL bemerke at bransjens forslag forutsetter at det foreligger en reell tvist, og dessuten at de næringsdrivende forholder seg til at reell tvist er et vilkår for rett til utsatt frist for avgiftsinnberetning. I forlengelsen av dette kan BNL ikke se at departementets betraktninger er reelle argumenter mot bransjens forslag.

Det kan riktignok ikke utelukkes at det finnes næringsdrivende som ikke har som intensjon å overholde avgiftsreglene og som urettmessig vil forsøke å påberope seg tvist som et grunnlag for unnlatt/senere avgiftsberegning. Denne risikoen vil likevel i seg selv ikke være begrunnet i bransjens forslag, men derimot i den iboende risikoen for manglende regeletterlevelse i et avgiftssystem basert på selvdeklarasjon, jf. for så vidt punkt 6.1 i NOU 1991:30 (Zimmer-utvalget) med den etterfølgende Stortingsbehandlingen av Norsk Tjenestemannslag forslag til et modifisert avgiftssystem. Etter BNLs syn må risikoen for manglende etterlevelse under enhver omstendighet forebygges gjennom informasjonsvirksomhet, holdningsskapende arbeid og skattemyndighetenes kontrollvirksomhet- og kan ikke benyttes som argument mot å innføre regler som har gode grunner for seg.

BNL vil i tillegg bemerke at departementets uttalelse om at bransjens forslag ville medføre økt fare for uønskede tilpasninger «dersom oppdragsgiveren ikke har fradragsrett» ikke fremstår som særlig dekkende. Begrunnelsen er at entreprenørene alltid vil ha en sterk egeninteresse i å motta vederlag fra sine oppdragsgivere så raskt som mulig.

BNL deler på den annen side departementets oppfatning om at bransjens forslag vil kunne medføre økt kredittrisiko for staten. Denne konsekvensen vil kunne inntreffe dersom en entreprenør som har levert varer og tjenester, og eventuelt også har gjort fradrag for inngående avgift på anskaffelser, tilknyttet et prosjekt hvor det oppstår omtvistede krav, går konkurs før entreprenøren innberetter utgående avgift. Etter BNLs syn fremstår denne risikoen for staten, vurdert opp mot de positive konsekvenser bransjens forslag vil innebære, som så vidt begrenset at den ikke kan være til hinder for at bransjens forslag vedtas. BNL vil i denne forbindelse vise til at departementet selv, om enn på usikkert grunnlag, anslår at det årlige tapet for staten grunnet betalingsudyktighet på entreprenørenes hånd (gitt departementets forslag) vil være begrenset til å ville utgjøre MNOK 15 pr år. Dette mulige tapet for staten vil formodentlig kunne bli noe høyere dersom bransjens forslag blir vedtatt. Sett i forhold til de positive konsekvensene bransjens forslag vil innebære er de mulige tapene for staten etter BNLs syn likevel så begrensede at de ikke kan være til hinder for at forslaget vedtas.

I høringsnotatet, samt i brev til EBA av 3. juli 2020, gir departementet endelig uttrykk for at forslaget som BNL fremsetter vil utgjøre statsstøtte etter artikkel 61 (1) i EØS-avtalen. Etter BNLs oppfatning er det ikke gitt at departementets forståelse er korrekt. Etter BNLs syn fremstår det derimot som vel så nærliggende å legge til grunn at det er bokføringsforskriften delkapittel 8-1, og

ikke merverdiavgiftssystemet som sådant, som er referansesystemet som forslaget skal vurderes opp imot - på samme måte som petroleumskattelovens bestemmelser om den skattemessige behandlingen av leteteknisk ansees som et eget referansesystem adskilt fra de generelle skattereglene, jf. ESAs vurderinger og konklusjon i den såkalte «leterefusjonssaken». Med bokføringsforskriften delkapittel 8-1 som referansesystem vil ikke byggenæringens forslag til nytt fjerde ledd til bokføringsforskriften § 8-1-2a differensiere mellom foretak som er i en faktisk og juridisk sammenlignbar situasjon.

Under enhver omstendighet, dvs. selv om merverdiavgiftssystemet som sådant anses å være referansesystemet, kan ikke BNL se at bransjens forslag vil føre til en differensiering mellom foretak i en faktisk og rettslig sammenlignbar situasjon. BNL viser her til at det allerede er gitt særregler for når avgiftssubjekter etter bokføringsforskriften er pliktig til å utstede salgsdokument. For bygge- og anleggsbransjen og verftsindustrien følger dette av delkapittel 8-1 i bokføringsforskriften. Delkapittel 8-1 er et unntak fra hovedregelen i bokføringsforskriften § 5-2-2 og er blant annet begrunnet med at det kontraktmessig kan være krevende å fastslå når bygge- og anleggsarbeider er «levert». Lovgiver har altså sett behov for å utarbeide et eget sett med regler for denne bransjen.

Virksomheter hvor plikten til å utstede salgsdokument er regulert i særregler i bokføringsforskriften er ikke i en faktisk eller juridisk sammenlignbar situasjon som virksomheter som er underlagt hovedregelen i bokføringsforskriften i § 5-2-2 eller andre særbestemmelser i bokføringsforskriften kapittel 8. Etter BNLS oppfatning blir det derfor ikke korrekt å sammenligne virksomheter som faller inn under delkapittel 8-1 i bokføringsforskriften med avgiftssubjekter på generelt grunnlag, jf. for så vidt «leterefusjonssaken», hvor ESA konkluderte med at selskaper som *ikke* har skattbar inntekt ikke kan anses for å være i en faktisk og juridisk sammenlignbar situasjon som selskaper som *har* skattbar inntekt, selv om selskaper av begge «slag» er underlagt petroleumsskatteloven.

Hvis departementet fastholder sitt standpunkt om at den av bransjen foreslåtte endring er i strid med reglene om statsstøtte, ber vi om at FIN, via Nærings- og fiskeridepartementet, går i dialog med ESA om bransjens forslag og dets forenlighet med EØS-avtalens artikkel 61(1).

Med vennlig hilsen



Jon Sandnes
Administrerende direktør
Byggenæringens Landsforening