

Fallgruver innen avgiftsregelverket

Merverdiavgiftsretten inneholder en rekke feller og fallgruver for de næringsdrivende. Alt i fra tilsynelatende ubetydelige mangler ved salgsdokumentasjon til et manglende kryss i et søknadsskjema kan i mange tilfeller ha uforholdsmessig store konsekvenser.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Agnete Haugerud
Partner Ernst & Young



Master in law
Magnus Jones
Manager Ernst & Young

En viktig oppgave for avgiftsrådgivere, revisorer og regnskapsførere er å være kjent med de viktigste risikoområdene og fallgruvene, og å bistå kundene med å skjære klar av disse.

I artikkelen går vi gjennom noen av de vanligste og mest alvorlige feilene og risikoområdene som kan resultere i etterberegning fra avgiftsmyndighetenes side. Utvalget er basert på erfaringer fra vårt daglige arbeid som avgiftsrådgivere, samt på erfaringer fra bistand med bokattersyn og Due Diligence-prosesser.

Feil og mangler knyttet til registrering i Merverdiavgiftsregisteret

I tillegg til å hjemle ordinær registrering i Merverdiavgiftsregisteret, hjemler bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 2 enkelte særskilte registreringsformer. Flere av disse registreringsformene er beheftet med betydelig risiko. Vi vil i det følgende gå gjennom noen av de vanligste feilene vi ser i praksis, samt konsekvensene av disse.

En generell observasjon er at overraskende mange næringsdrivende ikke har noe bevisst forhold til hvilken form/former for registrering de innehar og/eller at de ikke kan dokumentere at de faktisk innehar den formen for registrering de legger til grunn ved den løpende avgiftsbehandlin-

gen. Den relevante dokumentasjonen vil normalt bestå i selve registreringsøknaden som er sendt inn, samt registreringsbekræftelse fra skattekontoret. Dersom slik dokumentasjon ikke finnes i en næringsdrivendes regnskapsmateriale, vil det være mulig å innhente de relevante opplysningene fra skattekontoret.

Frivillig registrering for utleie av bygg og anlegg

Utleie av fast eiendom er som hovedregel unntatt fra avgiftsplikt i henhold til merverdiavgiftsloven § 3–11, men merverdiavgiftsloven § 2–3 første ledd åpner for frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret for utleie av bygg og anlegg til avgiftspliktige og kommunale/fylkeskommunale leietakere (i det følgende omtaler vi for enkelthets skyld bare avgiftspliktige leietakere). En slik frivillig registrering er et absolutt vilkår for at en utleier (eller fremutleier) skal ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til leieforholdet. En frivillig registrering gis aldri tilbakevirkende kraft.

Nedenfor lister vi opp noen av de vanligste feilene knyttet til frivillig registrering og angir kort konsekvensene av disse.

Det søkes for sent om frivillig registrering

Når det er gjennomført et byggetiltak i et utleiebygg, vil det bare foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift på byggekostnadene dersom utleier søker frivillig registrering innen utløpet av den avgiftsterminen registreringsgrensen passerer (eller den termin utleien kommer i gang dersom utleier allerede er ordinært registrert for annen avgiftspliktig virksomhet). Konsekvensen av at en registreringsøknad sendes inn noen få dager for sent, kan være at et fradrag på mange millioner kroner går tapt. Gjennom justeringsreglene kan utleier riktignok foreta positiv justering

fra og med den terminen registrering gjennomføres, men nåverdien av en justeringsrett er atskillig mindre enn verdien av direkte fradrag. Vedlikeholdskostnader og andre kostnader som ikke er aktiveringspliktige etter skatterettens regler, omfattes dessuten som hovedregel ikke av justeringsreglene, og fradrag for slike kostnader går derfor endelig tapt ved for sen registrering.

Det skilles ikke mellom ordinær og frivillig registrering

Svært mange næringsdrivende har ikke fått med seg at det er noen forskjell mellom ordinær og frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Dette medfører for det første at mange som ønsker å bli registrert



SØKES FOR SENT: Konsekvensen av at en søknad om frivillig registrering sendes inn noen få dager for sent, kan være at et fradrag på mange millioner kroner går tapt.

for utleie av fast eiendom, sender inn en registermelding der det ikke opplyses eksplisitt om dette, og der det ikke krysses av for frivillig registrering. Mange næringsdrivende som allerede er ordinært registrert unnlater å sende inn noen ny registermelding når de går i gang med utleie. Konsekvensen er i begge tilfeller at leieforholdet ikke omfattes av frivillig registrering, og at det ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på noen av kostnadene knyttet til utleieforhold. Også her kan det økonomiske tapet bli stort.

Fremleie

I fremleietilfellene vil en gårdeier A leie ut lokaler til en leietaker B som fremleier hele eller deler av leieobjektet til en fremleietaker C. Problematikken knytter seg her både til kravet til den faktiske bruken av leieobjektet og til kravet i merverdiavgiftsforskriften § 2–3–1 andre ledd om at det skal være en «ubrutt kjede» fra gårdeier og frem til endelig bruker av leieobjektet.

Det forekommer for det første at C ikke er avgiftspliktig/kommunal, og fremleieobjektet oppfyller da ikke vilkårene for frivillig registrering selv om B har søkt frivillig registrering. Det langt vanligste tilfellet er imidlertid at både B og C er ordinært registrert i Merverdiavgiftsregisteret, men at B har unnlatt å søke om frivillig registrering. Verken A eller B har da fradragsrett for inngående merverdiavgift knyttet til leieobjektet som C benytter. Dette er en stor risiko både for A og B. For A kan forholdet i verste fall medføre bortfall av fradragsrett for nyoppføring eller andre betydelige investeringer. For B er den største risikoen ofte et erstatningsansvar overfor A, som normalt vil være hjemlet i leiekontrakten.

«Fremleiefellen» har vist seg å være vanskelig å unngå i praksis. B har sjelden noen forståelse for forskjellen mellom ordinær og frivillig registrering, og innser derfor ikke at det foreligger noe problem. Vi ser ofte at «B'er» gjennom en årrekke har bekreftet på årlige leietakererklæringer at de er frivillig registrert for fremleie, mens realiteten er at B bare er ordinært registrert. For utleier er det ikke mulig å sjekke forholdet i Brønnøysundregistrene, da disse bare viser at en virksomhet er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, uten at det fremgår om registreringen er ordinær og/eller frivillig. For å unngå problemet er det derfor svært viktig at utleiere er tydelige i sin kommunikasjon overfor leietakere med hensyn til de formelle forpliktelsene som må oppfylles ved fremleieforhold.

Fellesregistrering

I henhold til merverdiavgiftsloven § 2–2 tredje ledd kan samarbeidende selskaper la seg fellesregistrere i Merverdiavgiftsregisteret, forutsatt at minst 85 % av kapitalen i hvert av selskapene eies direkte eller indirekte av et av de andre selskapene. En fellesregistrering innebærer at selskapene anses som én enhet i avgiftsmessig sammenheng. Det skal derfor ikke beregnes merverdiavgift på omsetning selskapene imellom, og fradragsretten for inngående avgift vurderes samlet for hele enheten. Ved utleie av fast eiendom mellom fellesregistrerte selskaper er det ikke mulig/nødvendig med frivillig registrering. Fellesregistrerte selskaper sender inn én samlet omsetningsoppgave for hver termin, og har et solidaransvar for avgiftskrav fra statens side. En søknad om fellesregistrering gis aldri tilbakevirkende kraft.

Fellesregistreringer etableres ofte primært av praktiske grunner. For konserner med mye avgiftsunntatt aktivitet kan det imidlertid være mye å spare på en fellesregistrering, fordi man unngår avgiftsbelastning på konsernintern omsetning.

Nedenfor gjennomgår vi noen av de vanligste feilene vi ser på dette området, samt konsekvensene av disse.

Manglende søknad om fellesregistrering

Det er faktisk ikke helt uvanlig at selskaper har opptrådt som om de er fellesregistrert, uten at det noen gang er blitt sendt inn søknad om fellesregistrering til avgiftsmyndighetene. Mer vanlig er det at det er glemt å sende inn søknad om utvidelse av fellesregistreringen ved opprettelse/kjøp av nye datterselskaper i konsernet, eller at man i forbindelse med restruktureringer der det er lagt inn et holdingsselskap mellom tidligere konsernspiss og datterselskaper, har glemt å melde inn holdingsselskapet. Det oppstår da et «brudd» i eierrekken, og konsekvensen kan være at ingen av selskapene i konsernet oppfyller vilkårene for fellesregistrering.

Å opptre som om man er fellesregistrert uten faktisk å være det, kan ha flere negative konsekvenser. Man må for det første påregne etterberegning av utgående avgift på omsetning selskapene imellom. Videre vil det ofte være grunnlag for etterberegning av inngående avgift, typisk der ett selskap i fellesregistreringen har fradragsført inngående avgift på anskaffelser til bruk i ett eller flere av de andre selskapene. For utleieeiendom kan konsekvensene bli

særlige uheldige dersom et eiendomsselskap som har fradragsført inngående avgift knyttet til lokaler som brukes av andre konsernselskaper, ikke innehar noen frivillig registrering.

Manglende utmelding

Vi ser også ofte at man har glemt å melde fra til skattekontoret om utmelding fra fellesregistrering i tilfeller der aksjene i et selskap selges, slik at dette ikke lenger oppfyller eierkravene for å inngå i den tidligere fellesregistreringen. I slike tilfeller opphører alle positive konsekvenser av fellesregistreringen. Avgiftsmyndighetene legger imidlertid til grunn at solidaransvaret for avgiftskrav består frem til formell utmelding finner sted, også for avgiftskrav som oppstår etter at vilkårene for fellesregistrering har opphørt å være til stede. I verste fall kan dette medføre at det selgende konsernet blir sittende med solidaransvar for betydelige avgiftsfeil på ny eiers hånd. Den nye eieren av et selskap kan på sin side bli sittende med et solidaransvar for avgiftsfeil i det «gamle» eierkonsernet, også for feil som oppstår etter salget. Ved kjøp av selskaper som har inngått i fellesregistrering, vil kjøperen for øvrig alltid ha en risiko knyttet til solidaransvaret for avgiftskrav som skyldes uriktig avgiftsbehandling i den perioden fellesregistreringen har vedvart – dette er det ikke mulig å reservere seg mot overfor avgiftsmyndighetene.

Manglende justeringsavtaler

Skattedirektoratet har i sin melding nr. 8/2011 punkt 6 lagt til grunn at det må inngås avtaler om overdragelse av justeringsplikt ved overdragelse av kapitalvarer mellom fellesregistrerte selskaper. Mange næringsdrivende har – naturlig nok – ikke forholdt seg i samsvar med dette kravet, da man har lagt til grunn at en overføring av kapitalvarer som skjer innenfor en fellesregistrering, ikke er å anse som omsetning i avgiftsmessig forstand, og derfor heller ikke utgjør noen justeringshendelse. Etter vårt syn er det høyst tvilsomt om direktoratets oppfatning på dette punktet er korrekt, og det vil i hvert fall være høyst urimelig å legge synspunktet til grunn for perioden frem til meldingen ble publisert. Man må imidlertid påregne at avgiftsforvaltningen vil følge direktoratets syn, og kreve at den fellesregistrerte enheten foretar samlet nedjustering av fradragsført avgift dersom det er skjedd en overdragelse av kapitalvarer uten at justeringsavtale er inngått i tide. Risiko knyttet til manglende justeringsavtaler omtales også i punktet



AVTALE OM OMVERDRAGELSE? Skattedirektoratet har i en melding lagt til grunn at det må inngås avtaler om overdragelse av justeringsplikt ved overdragelse av kapitalvarer mellom fellesregistrerte selskaper.

nedenfor om «Manglende eller mangelfulle justeringsavtaler».

Risiko knyttet til justeringsreglene for kapitalvarer

Justeringsreglene for fast eiendom og andre kapitalvarer ble innført 1. januar 2008, og går i korte trekk ut på at inngående merverdiavgift skal/kan justeres dersom det i løpet av en nærmere angitt periode etter anskaffelses- eller fullføringstidspunktet skjer en endring av bruken av kapitalvaren i forhold til fradragsberettiget formål. Reglene fremgår av merverdiavgiftsloven kapittel 9 med tilhørende bestemmelser i merverdiavgiftsforordningen.

En «kapitalvare» kan for det første være *fast eiendom* som har vært gjenstand for en ny-, på-, eller ombygning der inngående merverdiavgift på kostnadene utgjør minst kr 100 000. Viktig å merke seg her er at reglene *ikke* gjelder for eventuelle kostnader til drift, reparasjon og vedlikehold. Justeringsperiodens lengde for fast eiendom er ti år.

«Andre kapitalvarer» er maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostprisen utgjør minst kr 50 000. Justeringsperiodens lengde for «andre kapitalvarer» er fem år.

Hovedregelen for gjennomføring av justering er såkalt «årlig justering». Det vil si at justeringsbeløpet som er oppe til «vurdering» hvert år er 1/10 av merverdiavgiften som hadde påløpt på fullføringstidspunktet for byggetiltak og på anskaffelsestidspunktet/fremstillingstidspunktet for andre kapitalvarer. For byggetiltak vil 1/10 av merverdiavgiften være oppe til «vurdering» hvert år, mens 1/5 vil være oppe til vurdering for andre kapitalvarer.

Hvis man for eksempel har oppført et nybygg og har fradragsført kr 10 000 000 i merverdiavgift, skal kr 1 000 000 vurderes hvert år i justeringsperioden. Hvis det ikke skjer noen avgiftsmessig bruksendring i løpet av fullføringsåret, er kr 1 000 000 «brukt opp», og man har kr 9 000 000 til vurdering for resten av justeringsperioden. Skjer det fortsatt ikke noen avgiftsmessig

bruksendring i år 2, er nok 1/10 av avgiften «brukt opp», og det resterende justeringsbeløpet er 8/10 eller kr 8 000 000. Hvis det skjer en bruksendring i år 3, og hele bygget går fra 100 % avgiftspliktig bruk til 0 % avgiftspliktig bruk, skal det justeres. Det er fortsatt 1/10 som er oppe til vurdering, og gitt at bruken endres ved starten av år 3, skal det justeres for kr 1 000 000, som må tilbakebetales til staten. Det samme vil skje ved utløpet av de påfølgende år i justeringsperioden, dersom den endrede bruken vedvarer.

Dersom en eiendom selges eller overdras på annen måte (eksempelvis gjennom fisjon eller fusjon), vil overdrager som utgangspunkt måtte foreta en såkalt «samlet justering». Dette innebærer at man må justere for hele den resterende delen som er igjen av justeringsperioden. Selges eller overdras det ovennevnte bygget for eksempel 1. juli i år 4, skal det justeres for 50 % av 1/10 i år 4, altså kr 500 000, samt at de resterende 6/10 av avgiftsbeløpet også justeres. I dette tilfellet vil totalt kr 6 500 000 måtte tilbakebetales til staten.

Manglende dokumentasjon for anskaffelse av kapitalvarer

I henhold til merverdiavgiftsforskriften § 9–1–2 skal anskaffelse av kapitalvarer alltid dokumenteres på særskilt konto eller annen oppstilling, som for hver enkelt kapitalvare viser:

- Hvilken kapitalvare det gjelder
- Anskaffelses- eller fullføringstidspunkt
- Anskaffelseskostnad uten merverdiavgift
- Total merverdiavgift
- Fradragført merverdiavgift ved anskaffelsen
- Fradragrett ved anskaffelsen angitt i prosent
- De justeringer som skal foretas spesifisert med beløp pr. år

Dokumentasjonskravene innebærer at de næringsdrivende må opprette et særskilt «kapitalvareregister» eller lignende. I praksis ser vi at mange virksomheter unnlater å utarbeide denne lovbestemte dokumentasjonen, og i stedet bare dokumenterer anskaffelsene i anleggsregister mv. på lik linje med andre anskaffelser. Dette gjelder særlig fullt ut avgiftspliktige virksomheter som foretar investeringer på egen fast eiendom, i eget produksjonsutstyr mv. Vårt inntrykk er at frivillig registrerte utleiende av bygg og anlegg i større grad har tatt plikten til å dokumentere byggetiltak inn over seg, selv om dokumentasjonen også for denne gruppen ofte kan være utilstrekkelig.

Unnlattelse av å oppfylle en lovbestemt dokumentasjonsplikt er naturligvis i seg selv et regelbrudd, men den direkte konsekvensen av dette er trolig kun at virksomheten risikerer å få et regnskapspålegg. Et større praktisk problem er det at virksomheter som ikke har dokumentert sine anskaffelser av kapitalvarer, vil ha store vanskeligheter med å utarbeide korrekte avtaler om overdragelse av justeringsplikt (eller eventuelt -rett) i forbindelse med justeringshendelser i form av virksomhetsoverdragelser, fisjon, fusjon, ordinært salg mv. Konsekvenser av at avtaler ikke inngås, vil være at det utløses en plikt til samlet justering. Vi ser ofte at virksomheter først blir klar over dette når en transaksjonsprosess nærmer seg fullføring, og at det da må brukes store interne og eksterne ressurser på å «rekonstruere» et kapitalvareregister, slik at man i neste omgang kan beregne de justeringsbeløpene som skal overdras og inngå de nødvendige avtalene i tide.

Manglende eller mangelfulle justeringsavtaler

Ved overdragelse/salg av kapitalvarer i form av fast eiendom, samt ved overdragelse av alle former for kapitalvarer ved avgiftsfri virksomhetsoverdragelse, plikter overdrager i utgangspunktet å foreta samlet nedjustering for alle kapitalvarer som inngår i transaksjonen. Når kapitalvarene består av nyoppførte eiendommer eller andre kostbare driftsmidler, vil en eventuell plikt til samlet justering kunne innebære

at mange millioner kroner må innbetales til staten.

Heldigvis åpner merverdiavgiftsloven § 9–3 med tilhørende forskriftsbestemmelser for at overdrager kan overføre justeringsplikt til den nye eieren, og dermed unngå plikten til å innbetale justeringsbeløpet til staten i forbindelse med overdragelsen. Et vilkår er at mottakeren har minst like stor fradragrett som overdrageren, samt at det inngås en skriftlig signert avtale mellom overdrager og mottaker som blant annet inneholder opplysninger om partene og kapitalvaren. Hva selve avtalen må inneholde i detalj, fremgår av merverdiavgiftsforskriften § 9–3–3.

Skattedirektoratet har i brev av 17. februar 2009 og melding 8/2011 uttalt at det er tilstrekkelig at det foreligger en signert avtale innen oppgavefristen for den terminen overdragelsen finner sted. Avtalen må være fullstendig utarbeidet, datert og signert innen den nevnte fristen. Det er altså ikke tilstrekkelig at man har inngått en avtale der det bare fremgår at justeringsplikt for kapitalvarer skal overdras som ledd i transaksjonen. Eksempelvis vil fristen for å utarbeide og signere en avtale for en kapitalvare som overdras i januar, normalt være 10. april. Dersom avtalen først inngås på et senere tidspunkt, vil vilkårene for overføring av justeringsplikt ikke være oppfylt, og overdrager må foreta en samlet justering. Størrelsen på justeringsbeløpet vil avhenge av det opprinnelige fradragførte beløpet, samt hvor mange år som gjenstår av justeringsperioden. Ofte vil justeringsbeløpene være store, og en tilsynelatende liten feil eller forsinkelse kan derfor få svært store konsekvenser. Når overdrager har foretatt nedjustering, vil riktignok en justeringsrett for avgiftsbeløpet kunne overdras til kjøper, men dette er en langt mindre gunstig løsning.

Fisjoner og fusjoner er justeringshendelser

Det er svært viktig å merke seg at både fisjon og fusjon anses som overdragelse i avgiftsmessig forstand, og dermed også er justeringshendelser, jf. merverdiavgiftsloven § 9–2 tredje ledd. Når en fisjon eller fusjon omfatter én eller flere kapitalvarer, må partene derfor utarbeide dokumentasjon som fremgår av merverdiavgiftsforskriften § 9–3–3, for at overdrager skal unngå plikt til samlet justering.

For sen registrering av mottaker

Ved overføring av en justeringsplikt stiller merverdiavgiftsforskriften § 9–3–2 første



KAPITALVARER OG DOKUMENTASJON: Anskaffelse av kapitalvarer skal alltid dokumenteres på særskilt konto eller annen oppstilling.

ledd som vilkår at mottakeren, det vil si overtakende selskap, må være registrert i Merverdiavgiftsregisteret (ordinært eller frivillig) senest innen utløpet av den termin overdragelsen finner sted. Blir en transaksjon eksempelvis gjennomført den 30. desember, vil overtakende selskap kun ha én dag på seg til å sende inn registreringssøknad. Hvis registrering først skjer i neste termin, vil vilkårene for overdragelse av justeringsplikt ikke være til stede, og overdrager risikerer å måtte foreta samlet nedjustering.

Dette er et stort problem i praksis fordi mange transaksjoner, herunder fusjoner og fusjoner, gjennomføres helt i slutten av en avgiftstermin, typisk 31. desember eller 30. juni. I slike tilfeller vil det ofte være praktisk vanskelig å få registrert det overtakende selskapet i den terminen overdragelsen gjennomføres (dette er kanskje særlig vanskelig for utfisjonerte selskaper som først etableres gjennom fisjonen). Det forekommer også ofte at det tar noe tid før overtakende selskap oppfyller vilkårene for registrering, da registreringsgrensen på kr 50 000 må passeres med mindre det dreier seg om en virksomhetsovertakelse. I slike tilfeller kan det være praktisk umulig å få registrert overtakende selskap i tide.

Ovennevnte innebærer at man bør være ekstra oppmerksom ved transaksjoner som er planlagt gjennomført mot slutten av månedene februar, april, juni, august, oktober og desember (for overdragere som har ordinære tomånedlige avgiftsterminer). Her kan en dags forsinkelse med innsendelse av mottakers registreringsøknad få dramatiske økonomiske konsekvenser.

Justeringsreglene er fokusområde for skattetaten

Inntil nylig har det vært svært få kontroller fra myndighetene i tilknytning til justeringsreglene, og det har derfor heller ikke foreligget konkrete saker som har blitt vurdert av klagenemnda eller øvrige rettsinstanser. Skattemyndighetene varslet imidlertid ved juletid 2011 at de ville intensivere kontrollene på området, og da med særlig fokus på manglende justeringsavtaler. Dette ble satt i praksis blant annet med et bokettersyn gjennomført høsten 2012 i forbindelse med en fusjon som ble gjennomført i 2009. Fusjonen innebar sammenslåing av to eiendomsselskaper, og overdragende selskap ble slettet ved gjennomføring av fusjonen. Partene inngikk riktignok en avtale om overføring av justeringsplikt innen fristen, men justeringsav-

talen inneholdt ikke de opplysninger som merverdiavgiftsforskriften krever. Opplysningene som merverdiavgiftsforskriften § 9–1–2 oppstiller, ble først utarbeidet to år etter den opprinnelige justeringsavtalen. Dessuten ble overtakende selskap frivillig registrert først i terminen *etter* at overdragelsen fant sted. Skattekontoret kom derfor til at vilkårene for overføring av justeringsplikt ikke var til stede, og overtakende selskap ble etterberegnet for den resterende delen av justeringsperioden, samt at det ble ilagt 20 % tilleggsavgift.

Et annet eksempel er en sak som klagenemnda for merverdiavgift behandlet i desember 2012 (klagesak nr. 7494). Saken dreide seg om overføring av justeringsplikt ved salg av eiendom. To parter hadde inngått en kjøpekontrakt hvor det var utarbeidet et punkt som sa: «Kjøper overtar justeringsforpliktelsen i forhold til fradragsført merverdiavgift på de investeringer selger har foretatt i forbindelse med ombygging av eiendommen til leietaker X AS virksomhet.» Det ble imidlertid *ikke* inngått noen avtale om overføring av justeringsplikt i henhold til merverdiavgiftsforskriftens dokumentasjonskrav før etter to år. Skattekontoret mente derfor at det skulle foretas samlet justering. Klagenemnda fastholdt skattekontorets innstilling, med fire mot én stemme.

Dette er bare to eksempler som viser at myndighetene tolker kravet til både skriftlig avtale og innholdet i den svært strengt. Det er altså ikke nok bare å henvise til en justeringsavtale i hovedavtalen, eller legge ved en signert avtale med mangler, så lenge den ikke inneholder den nødvendige informasjonen merverdiavgiftsforskriften oppstiller.

Manglende eller mangelfull dokumentasjon for avgiftsfritak

Merverdiavgiftsloven kapittel 6 lister opp en rekke varer og tjenester som er fritatt for merverdiavgift. Dette gjelder alt i fra innenlandsk omsetning av aviser, bøker og tidsskrifter, til eksport til utlandet og leveranser til nærmere definerte fartøy og luftfartøy. At en vare eller tjeneste er **fritatt** innebærer at en registrert næringsdrivende som omsetter denne typen vare eller tjeneste har alle de rettigheter og plikter som følger av merverdiavgiftsloven, men aktøren skal ikke oppkreve eller innbetale utgående merverdiavgift for sine fritatte salg. Tilsynelatende virker dette som en enkel og grei, og ikke minst gunstig, ordning for de som omsetter slike varer og tjenester.

Vår erfaring er imidlertid at mange av aktørene som omsetter fritatte varer og tjenester, ikke er tilstrekkelig klar over at merverdiavgiftsloven § 15–10 andre ledd stiller krav om at fritatt omsetning må dokumenteres. Dokumentasjonen skal bestå i regnskapsmateriale eller annet som avgiftsmyndighetene godkjenner. Dette betyr blant annet at den ytelsen som blir levert, bør beskrives tydelig i salgsdokumentet, og at det bør spesifiseres klart i fakturateksten at omsetningen er fritatt. Selv om det ikke er et krav etter loven, kan man gjerne angi hjemmel for fritaket i salgsdokumentet.

I tillegg til kravene til salgsdokument, oppstiller merverdiavgiftsforskriften særskilte og spesifikke legitimasjonskrav for mange typer fritatt omsetning. Legitimasjonskravene kan for enkelte varer og tjenester synes uforholdsmessig krevende, eller kan fremstå som noe foreldet eller «sære». Nedenfor gir vi noen få eksempler på hvordan dokumentasjonskrav kan være utformet:

- Avgiftsfritak for varer og tjenester til militære enheter fra USA, som oppholder seg i Norge permanent (og diverse andre lignende fritak), skal dokumenteres med «bekreftelse fra *kjøper* på hvilket fritatt formål anskaffelsen er til», jf. merverdiavgiftsforskriften § 6–13–6.
- Avgiftsfri omsetning av varer til turister fra Danmark, Finland eller Sverige skal dokumenteres med salgsdokument der kjøperens navn og bostedsadresse fremgår og innførselsdokument fra kjøperens hjemland som viser innførselsdato og at merverdiavgift er betalt, jf. merverdiavgiftsforskriften § 6–25–3.
- Avgiftsfri omsetning til fiskefartøy under 15 meter må dokumenteres med en bekreftelse fra skattekontoret om at kjøperen er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, samt at kjøperen i løpet av de tolv siste måneder har hatt omsetning av råfisk, tang og tare mv. som overstiger kr 50 000. I tillegg til dette må kjøper utstede en erklæring fra kjøper om at fartøyet utelukkende er til bruk i yrkesmessig fiske. Dette følger av merverdiavgiftsforskriften § 6–9–2.
- Avgiftsfritak for reklamepublikasjoner og -filmer på fremmed språk skal dokumenteres med et eksemplar av den fritatte publikasjonen eller filmen, samt en skriftlig bekreftelse fra kjøperen hvor det fremgår at publikasjonen eller filmen er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet.



TURISTER: Avgiftsfri omsetning av varer til turister fra Danmark, Finland eller Sverige skal dokumenteres med salgsdokument der kjøperens navn og bostedsadresse fremgår.

Det er viktig å være klar over at avgiftsmyndighetene vil kunne hevde at oppfyllelse av dokumentasjonskravene er et absolutt vilkår for fritak. Dette ble blant annet lagt til grunn i Borgarting lagmannsretts dom av 21. oktober 2002. Saken dreide seg om et norsk selskap som i perioden 1995 til 1997 hadde solgt ca. 6000 mobiltelefoner til utlandet uten å beregne merverdiavgift på salget. Omsetning av varer ut av merverdiavgiftsområdet er i utgangspunktet fritatt for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 6–21, og selskapet som solgte mobiltelefonene hadde lagt dette til grunn. I denne saken kunne selskapet bevise at telefonene faktisk var ført ut av landet, gjennom blant annet vitneutsagn og observasjoner fra tollere og vektere på flyplassen, og retten la også dette til grunn. Men retten kom likevel til at legitimeringskravene i tidligere forskrift nr. 24, jf. forskrift nr. 35 ikke var oppfylt, da selskapet som solgte mobiltelefonene, ikke hadde dokumentert salget og eksporten gjennom stemplede tolldeklarasjoner slik forskriften krevde. Retten mente at kontrollhensyn og hensynet til notoritet tilsa

en streng tolkning av reglene. Selv om det ikke var tvil om at varene faktisk hadde blitt eksportert ut av Norge, ble selskapet derfor etterberegnet for mer enn kr 3 000 000 som følge av manglende dokumentasjon for eksporten.

Ovennevnte viser at det er svært viktig at de næringsdrivende avklarer hvilke særskilte dokumentasjonskrav som gjelder for nettopp de fritatte varer eller tjenester den aktuelle virksomheten omsetter, og sørger for å innarbeide rutiner for å utarbeide korrekt dokumentasjon. I motsatt fall kan man risikere store etterberegninger ved kontroll.

Mangler knyttet til dokumentasjon for fradragsrett for inngående merverdiavgift

Et område der vi i praksis ser mange feil, er dokumentasjon for fradragsføring av inngående merverdiavgift. Reglene om dette følger av merverdiavgiftsloven kapittel 8 med tilhørende forskriftsbestemmelser, samt av bokføringsforskriften. Utgangspunktet er at inngående merverdiavgift bare kan føres til fradrag på grunnlag av salgsdo-

kumenter (fakturaer mv.) som tilfredsstiller de kravene som merverdiavgiftsloven og bokføringsforskriften oppstiller.

Hovedregelen for dokumentasjon av kjøper er at det skal foreligge en inngående faktura, som selger har utstedt, og som inneholder de opplysningene som fremgår av bokføringsforskriften § 5–1. Dette innebærer at salgsdokumentet skal være nummerert, ha påført dato for utstedelse, angi hvem som er parter, en beskrivelse av ytelsen og omfanget, tidspunkt og sted for levering av ytelsen, vederlag for ytelsen, og betalingsforfall. I tillegg skal eventuell merverdiavgift, eller andre avgifter, knyttet til transaksjonen angis i norske kroner.

Mangel på angivelse av bokstavene «MVA» etter selgers organisasjonsnummer

I tilknytning til kravet om at partene skal være angitt i salgsdokumentet, er det viktig å merke seg at bokføringsforskriften § 5–1–2 krever at man som et minimum skal angi partenes navn, med tillegg av enten adresse eller organisasjonsnummer. Dersom selgeren er registrert i Merverdi-

avgiftsregisteret, skal også bokstavene «MVA» oppgis etter organisasjonsnummeret. Nettopp her er det mangler som ofte går igjen i salgsdokumenter, enten ved at organisasjonsnummeret ikke fremgår og/eller at bokstavene «MVA» ikke er påført. Spørsmålet blir da om kjøpers fradragsrett vil bortfalle kun som følge av en slik formell mangel. Svaret vil bero på om selger faktisk var registrert i Merverdiavgiftsregisteret, eller om selger ikke var registrert, da salget fant sted.

Skattedirektoratet har i en uttalelse av 8. april 2008 lagt til grunn at dersom selger faktisk var registrert i Merverdiavgiftsregisteret, men ikke hadde oppgitt organisasjonsnummer og/eller bokstavene «MVA», så vil realitetene gå foran formalia, og kjøper vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift. Dersom selgeren ikke var registrert, vil kjøperen derimot ikke ha fradragsrett. Med andre ord legges det til grunn at mangelen ved salgsdokumentet burde gjort kjøper oppmerksom på at det var en risiko for at selgeren ikke var registrert, og når kjøperen likevel fradragsfører inngående avgift, hviler risikoen for at selger faktisk er registrert på kjøper.

Dersom et salgsdokument oppfyller alle formkrav, vil dette i normaltilfellene være tilstrekkelig for at kjøper skal ha fradragsrett. Dette er lagt til grunn fordi en undersøkelsesplikt utover å konstatere at fakturaen er påført både organisasjonsnummeret og bokstavene «MVA» vil bli svært byrdefull for de næringsdrivende. Skattedirektoratet bemerker imidlertid at det kan være andre forhold som «burde påkalle kjøperens aktsomhet ytterligere». Har man kunnskap om at selger ikke er registrert, vil det altså ikke foreligge fradragsrett. Det er også viktig å merke seg at undersøkelsesplikten innebærer at man må kontrollere at både organisasjonsnummeret og bokstavene «MVA» er påført fakturaen.

Krav til angivelse av kjøper

Som tidligere nevnt plikter selger som et minimum å angi partenes navn, med tillegg av enten adresse eller organisasjonsnummer. I mange tilfeller blir navn og adresse angitt. Mange selskaper benytter i dag tjenester fra eksterne tredjeparter som for eksempel fakturamottak, og dermed blir ofte adressen på salgsdokumentet oppgitt som en c/o-adresse til fakturamottaket. Dermed er det altså adressen til et annet selskap som fremgår på salgsdokumentet. Det kan her stilles spørsmål ved om dette er en mangel, da adressen til

selskapet som har anskaffet varen eller tjenesten ikke fremgår av salgsdokumentet. Det fremgår verken av lovtekst eller kommentarutgave til bokføringsloven/-forskriften hvilke krav som settes til «adresse». Ernst & Young har imidlertid vært i kontakt med både skattekontor og Skattedirektoratet på generelt grunnlag angående forståelsen av «adresse». Skattedirektoratet er her av den oppfatning at dersom ikke kjøpers organisasjonsnummer fremkommer på fakturaen, må adressen som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret/Brønnøysundregistrene fremkomme. I tillegg kan også faktureringsadressen fremkomme. Bakgrunnen for denne tolkningen er at det ikke skal være tvil om hvem som er mottaker, og det skal være enkelt å kontrollere adressen mot et register. I praksis benytter mange selskaper forskjellige adresser til forskjellige avdelinger i selskapet. Flere av adressene vil da nødvendigvis ikke være samsvarende med selskapets registrerte adresse. Vår erfaring er at skattekontorene tolker kravet om angivelse av adresse strengt, og feil vil følgelig kunne danne grunnlag for nektelse av fradrag.

Det er etter dette viktig at selskapets registrerte adresse fremkommer på salgsdokumentet sammen med eventuell annen leveringsadresse. I denne sammenheng bemerkes det også at dersom selger er registrert som et AS, ASA eller filial av utenlandsk selskap, så skal hovedkontorets adresse og ordet «Foretaksregisteret» påføres salgsdokumentet. Av øvrig informasjon som kan være nødvendig å påføre salgsdokumentet, bemerkes det at dersom selger holder på å utvikle selskapet, skal dette også fremgå på fakturaen. Videre hender det at utenlandske selskaper uten fast driftssted i Norge er registrert i Merverdiavgiftsregisteret med representant. Dersom selger er registrert med representant, skal også representantens navn og adresse fremgå på fakturaen.

Manglede rapportering av merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet

«Omvendt avgiftsplikt», «snudd avregning» eller «reverse charge», går i korte trekk ut på at en norsk næringsdrivende, eller en offentlig institusjon, som kjøper fjernleverbare tjenester fra utlandet, selv må beregne, innrapportere og betale norsk merverdiavgift på kjøpet dersom visse vilkår er oppfylt, jf. merverdiavgiftsloven § 3–30. Typiske eksempler på tjenester som kan omfattes av reglene for snudd avregning, kan være konsulenttjenester, administra-

sjonstjenester, elektroniske tjenester, reklame-tjenester, formidlingstjenester, utleie av lisenser og patenter mv., men også innleie av arbeidskraft. I praksis ser vi ofte eksempler på at selskaper ikke er klar over at de skal beregne og innberette denne merverdiavgiften. Dette gjelder særlig næringsdrivende som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, men som likevel er omfattet av reglene for omvendt avgiftsplikt.

For at en norsk næringsdrivende kjøper skal måtte beregne merverdiavgift på tjenester som de selv har gått til anskaffelse av, stiller merverdiavgiftsloven opp fem vilkår.

For det første må det foreligge et kjøp fra utlandet. Altså et kjøp av en tjeneste fra et område utenfor merverdiavgiftsområdet. Det bemerkes her at både Svalbard og Jan Mayen anses som utenfor Merverdiavgiftsområdet.

For det andre må kjøpet gjelde en tjeneste som ville ha vært avgiftspliktig dersom tjenesten hadde vært omsatt fra en norsk tjenesteyter. Det er altså kun tjenester som er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven som omfattes. Det vil si alle former for tjenester, med mindre de er særskilt unntatt i loven.

For det tredje må kjøpet gjelde en tjeneste som kan fjernleveres. Det må således dreie seg om immaterielle tjenester. Merverdiavgiftsloven § 1–3 første ledd litra i) beskriver en «fjernleverbar tjeneste» som en tjeneste der «utførselen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes opp mot et bestemt fysisk sted».

For det fjerde må den som mottar tjenesten være næringsdrivende eller offentlig institusjon, som for eksempel stat eller kommune. Det vil med andre ord si at privatpersoner og for eksempel ideelle organisasjoner som ikke driver næringsvirksomhet, ikke er omfattet av reglene.

For det femte må mottakeren av tjenesten være hjemmehørende i Norge. Med «hjemmehørende» menes at selskapet har hovedkontor, filial eller annet fast forretningssted i Norge.

Vi kan derfor oppsummere de fem ovenstående vilkårene i følgende spørsmål:

1. Er det et kjøp fra utlandet?
2. Ville omsetning av tjenesten vært avgiftspliktig i Norge?
3. Kan tjenesten fjernleveres?



IKKE-REGISTRERTE: Næringsdrivende som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal beregne, innrapportere og betale merverdiavgift ved kjøp av tjenester som faller inn under reglene for omvendt avgiftsplikt.

4. Er mottaker av tjenesten næringsdrivende eller offentlig institusjon?
5. Er mottaker av tjenesten hjemmehørende i Norge?

Dersom man kan svare «ja» på alle de fem ovenstående spørsmålene, skal det beregnes, innrapporteres og betales merverdiavgift etter reglen om omvendt avgiftsplikt.

Dersom den næringsdrivende er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal merverdiavgiften rapporteres som utgående avgift på omsetningsoppgavens post 7. Dersom den aktuelle tjenesten er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, kan samtidig den inngående merverdiavgiften knyttet til kjøpet av tjenesten fradragsføres i post 8. Det vil med andre ord bli et nullspill, ved at den inngående merverdiavgiften trekkes fra den utgående. Men selv om det er et nullspill, er det viktig å merke seg at man må oppføre og rapportere både beløpene for henholdsvis utgående og inngående merverdiavgift i de respektive postene i omsetningsoppgaven. Så vidt oss bekjent foretas det imidlertid i praksis ikke etterberegning i tilfeller der en næringsdrivende med full fradragsrett har unnlatt å følge reglene om snudd avregning.

Som tidligere nevnt skal også næringsdrivende som **ikke** er registrert i Merverdiavgiftsregisteret beregne, innrapportere og betale merverdiavgift ved kjøp av tjenester som faller inn under reglene for omvendt avgiftsplikt. I og med at den næringsdrivende i dette tilfellet til vanlig ikke sender inn omsetningsoppgaver, må merverdiavgiften innrapporteres på en særskilt omsetningsoppgave. Det er den næringsdrivende selv som må stå for utfylling og innsending av omsetningsoppgaven.

For næringsdrivende som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, samt for registrerte næringsdrivende som også driver avgiftsunntatt virksomhet, vil merverdiavgift som beregnes etter reglene om snudd avregning innebære en reell kostnad. Slike næringsdrivende vil måtte påregne både etterberegning og tilleggsavgift dersom det ved kontroll blir avdekket at de ikke har oppfylt sine forpliktelser.

Oppsummering

Ovenfor har vi gått gjennom noen av de vanligste feilene ved avgiftsbehandling som vi ser i praksis, og konsekvensene av disse. Gjennomgangen er på ingen måte uttømmende; det finnes også en rekke andre

risikoområder og fallgruver på avgiftsrettens område som det ikke har vært rom for å belyse i denne omgang.

Til tross for at avgiftsregelverket på mange måter er både komplisert og rigid, vil det for de fleste næringsdrivende være et begrenset antall bestemmelser og problemstillinger som innebærer risiko av særlig økonomisk betydning. Hvilke områder dette er, vil kunne avhenge av bransje, type transaksjoner, hvorvidt virksomheten har transaksjoner i/med utlandet mv. Vår anbefaling til de næringsdrivende selv, og til deres regnskapsførere, revisorer og avgiftsrådgivere, er å foreta en konkret avgiftsmessig kartlegging av den enkelte virksomhet, med henblikk på å avdekke hvilke særlige risiko- og forbedringsområder virksomheten har. Ved å innføre eller innskjerpe rutiner på et begrenset antall områder, vil svært mange virksomheter kunne redusere sin avgiftsrisiko betydelig.