

Frister for endringer av avgiftsoppgjør

Et avgiftssubjekt kan etter merverdiavgiftsloven § 18–3 første ledd kreve endring av avgiftsoppgjør til gunst tre år etter utløpet av den aktuelle terminen. Artikkelen ser nærmere på anvendelsesområdet til § 18–3 første ledd for ulike typer endringer av avgiftsoppgjør.



Artikkelen er forfattet av:

Skattejurist
Geir Tollak Bjørndal Norli
Avdeling for fastsetting, MVA,
Skatt sør (Drammen)
Artikkelen gir ikke nødvendigvis
uttrykk for skatteetatens offisielle
syn.

Adgangen til å endre tidligere avgiftsoppgjør

Merverdiavgiftsloven inneholdt lenge ingen lovbestemmelse om avgiftssubjektens adgang til å endre tidligere avgiftsoppgjør, men det var i praksis mulig å levere endringsoppgaver for tidligere terminer. Rettsgrunnlaget for endringer av tidligere terminer fulgte av ulovfestet rett og reglene i foreldelsesloven. Ved feil i avgiftsoppgjøret kunne det oppstå et krav mot staten på tilbakebetaling av merverdiavgift.

I høringsnotat av 18. desember 2008 mente Finansdepartementet at det var behov for en klarere rettslig forankring av avgiftssubjektens adgang til å endre tidligere avgiftsoppgjør, herunder hvilke frister som gjelder for endringer til gunst for avgiftssubjektet. Høringsnotatet ledet til en lovendring av merverdiavgiftsloven § 18–3, med virkninger for terminer med utløp etter 1. januar 2011. § 18–3 første ledd har følgende ordlyd:

«(1) Registrerte avgiftssubjekter kan kreve endring av beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift og beløpet for inngående merverdiavgift for tidligere terminer. Krav om endring til gunst for avgiftssubjektet må være kommet frem til avgiftsmyndighetene senest tre år etter utløpet av terminen.»

Bestemmelsen angir følgelig at et avgiftssubjekt kan kreve «endring» av «tidligere terminer» til gunst innen tre år etter utløpet av den aktuelle terminen. Endringskravet fremmes ved innsending av omsetningsoppgave som endrer tidligere levert omsetningsoppgave, jf. § 18–3 tredje ledd.

Adgangen til å endre terminer før 1. januar 2011

Dette skulle tilsynelatende innebære at et endringskrav tilknyttet en termin med utløp før 1. januar 2011 reguleres av foreldelsesloven og ulovfestet rett, mens endringskrav som gjelder en termin med utløp etter 1. januar 2011 reguleres av § 18–3 første ledd. Skattedirektoratet har imidlertid i fellesskriv av 15. mai 2013 og i Merverdiavgiftshåndboken lagt til grunn at det gjelder tre ulike fristregler, avhengig av hvilken termin endringen knytter seg til:

«Foreldelse av merverdiavgiftskrav som forfaller til betaling etter 1. januar 2008, reguleres av sktbl. § 12–1 annet ledd. For avgiftssubjektens adgang til å kreve endring av avgiftsoppgjør til gunst, gjelder bestemmelsen kun krav fra og med 6. termin 2007 til og med 6. termin 2010. Foreldelsesfristen etter sktbl. § 12–1 annet ledd begynner å løpe for termin 1–6 fra utgangen av det aktuelle året 6. termin forfaller til betaling. Merverdiavgiften anses her som ett krav som forfaller til betaling i flere terminer».¹

Skattebetalingsloven § 12–1 annet ledd angir at foreldelsesfristens utgangspunkt for skatte- og avgiftskrav løper fra «utgangen av det kalenderåret da kravene, eller i tilfelle siste termin av kravene, forfaller til betaling.» Dersom det ikke kreves et fradrag tilhørende 1. termin 2010, innebærer dette etter Skattedirektoratets uttalelse at foreldelsesfristen ikke begynner å løpe fra

10. april 2010, men først fra 1. januar 2012. Avgiftsoppgjøret for 1. termin 2010 kan således endres innen 1. januar 2015.

Etter mitt syn er ikke dette en riktig lovforståelse. § 12–1 annet ledd knytter foreldelsesfristens utgangspunkt til avgiftskravets *forfallstidspunkt*. Forfallstidspunktet for «tilgodebeløp» reguleres av skattebetalingsloven § 10–60. Første og fjerde ledd angir at tilgodebeløp skal utbetales innen tre uker etter at omsetningsoppgaven er mottatt. For tilgodebeløp som oppstår ved egenretting av tidligere levert oppgave, følger det imidlertid av § 10–60 første og annet ledd at forfallstidspunktet er tre uker etter at avgiftsmyndighetene har godkjent beløpet til utbetaling.

Ikke-fastsatte avgiftskrav har således intet forfallstidspunkt etter skattebetalingsloven. Det er først når kravet fastsettes ved egenretting eller ved vedtak fra avgiftsmyndighetene at det oppstår et forfallstidspunkt for endringskravet. Ettersom § 12–2 annet ledd knytter foreldelsesfristens utgangspunkt til forfallstidspunktet for et fastsatt endringskrav, er det vanskelig å se hvordan denne bestemmelsen kan få anvendelse for *adgangen* til å endre tidligere avgiftsoppgjør. Foreldelsesbestemmelsen i skattebetalingsloven har aldri hatt relevans for materielle frister for endring av avgiftsoppgjør.

Korrigerende av beregningsgrunnlaget – uriktig oppkrevd merverdiavgift

Rettsgrunnlag

Hjemmelen for korrigerende av beregningsgrunnlaget ved uriktig oppkrevd avgift er inntatt i merverdiavgiftsloven § 18–3 annet ledd:

«(2) Når det er oppgitt for mye merverdiavgift i salgsdokumentasjonen, kan beregningsgrunnlaget for utgående merverdiav-

¹ Merverdiavgiftshåndboken, 11. utgave, 2015, s. 896.

gift endres bare dersom feilen er rettet overfor kjøperen. Avgiftsmyndighetene kan i særlige tilfeller bestemme at dette vilkåret ikke skal gjelde, og at tilbakebetalingskravet, når retting ikke kreves, skal begrenses til den delen av avgiften som avgiftssubjektet ikke har veltet over på andre.»

I Merverdiavgiftshåndboken uttales det at bestemmelsen ikke gir avgiftssubjektene noe rettskrav på utbetaling av beløpene, men at tilbakebetaling bygger på et konkret forvaltningsskjønn. Dette innebærer i så fall at avgiftsmyndighetene innenfor visse rammer kan stille vilkår for tilbakebetaling av uriktig oppkrevd avgift.² Standpunktet bygger tilsynelatende på at bestemmelsen inneholder ordet «kan».

Etter mitt syn gir ikke en naturlig språklig forståelse av ordlyden i § 18–3 annet ledd støtte for at ordet «kan» er brukt for å markere at et korrigeringskrav avhenger av et konkret forvaltningsskjønn. Det fremstår mer nærliggende at ordet «kan» bare er valgt for å markere at retting er et *vilkår* for at avgiftssubjektene skal ha et rettskrav på tilbakebetaling. Dette underbygges også av forarbeidene, som omtaler krav på tilbakebetaling av uriktig oppkrevd avgift som et «endringskrav» etter § 18–3 første ledd: «Departementet foreslår derfor at avgiftssubjektene skal kunne fremme krav om endringer i avgiftsoppgjøret for tidligere terminer. Forutsatt at kravet er berettiget, vil adgangen til å oppnå utbetaling av til gode avgift dermed ikke være avhengig av at avgiftsmyndighetene av rimelighetsgrunner eller lignende finner grunnlag for å ta avgiftsoppgjøret opp til endring.»³

Dersom vilkåret om retting er oppfylt, vil det etter min mening foreligge et rettskrav på tilbakebetaling av uriktig oppkrevd avgift. En annen sak er at avgiftsmyndighetene i «særlige tilfeller» kan frafalle kravet om retting. *Dette spørsmålet* vil bygge på et forvaltningsskjønn, der avgiftsmyndighetene kan godta korrigering av uriktig oppkrevd avgift mot å oppstille vilkår etter den ulovfestede vilkårlæren. Men dersom vilkåret om retting er oppfylt, vil avgiftsmyndighetene ikke ha hjemmel til å stille ytterligere vilkår for at tilbakebetaling skal skje. Det lovfestede kravet til retting er bevisst valgt som vilkår for å hindre at staten ikke påføres en tapsfare.



TREÅRSFRIST: Et avgiftssubjekt kan kreve «endring» av «tidligere terminer» til gunst innen tre år etter utløpet av den aktuelle terminen.

Må uriktig oppkrevd avgift korrigeres innen tre år?

Den omstendighet at et beløp uriktig angis som «merverdiavgift» i en faktura, medfører naturligvis ikke at beløpet blir merverdiavgift materielt sett. Staten har således ikke uten videre et krav på å få dette beløpet innbetalt. § 11–4 pålegger imidlertid den som uriktig oppkrever merverdiavgift en *innbetalingsplikt* til staten, med mindre forholdet rettes overfor kjøper i løpet av samme termin. § 18–3 annet ledd gir avgiftssubjektene en rett til å kreve *korrigering* av uriktig oppkrevd avgift dersom forholdet først rettes i en senere termin.

Korrigering av uriktig oppkrevd avgift etter § 18–3 annet ledd medfører derfor ingen «endring» av avgiftsoppgjøret for terminen den uriktig oppkrevede avgiften skal innberettes som utgående avgift. Korrigeringen finner sted ved utstedelse av en kreditnota, der den negative utgående

avgiften reduserer beregningsgrunnlaget i den terminen kreditnotaen er utstedt. Med mindre kravet til retting frafalles, vil det følgelig ikke være snakk om å *endre* den tidligere fastsettelsen.

Basert på ordlyden i § 18–3 første ledd, som altså setter en frist på tre år for «endring» av «tidligere terminer» til gunst, gjelder treårsfristen tilsynelatende ikke for adgangen til å *korrigere* uriktig oppkrevd avgift i en senere termin. Korrigering av uriktig oppkrevd merverdiavgift omtales imidlertid i høringsnotatet som ett av tre typetilfeller på «endring» av avgiftsoppgjør. Det var følgelig formålet med lovforslaget at også korrigering av uriktig oppkrevd avgift i en senere avgiftstermin skulle omfattes av endringsfristen i § 18–3 første ledd.

Endringsfristens utgangspunkt

I høringsnotatet omtales endringsfristens utgangspunkt slik:

² Merverdiavgiftshåndboken, 11. utgave, 2015, s. 898.
³ Prop. 1 LS (2010–2011) pkt. 18.5.2.2.

«Fristene for avgiftsmyndighetenes adgang til å foreta fastsetting etter § 55 og endret fastsetting etter § 56 begynner å løpe ved utløpet av vedkommende termin. Departementet foreslår at det samme skal gjelde for de avgiftspliktiges adgang til å foreta endringer til egen gunst. For uriktig oppkrevd og innbetalt utgående avgift betyr dette terminen omsetningen skjedde, mens det for ikke fradragsført inngående avgift er terminen da den aktuelle anskaffelsen ble foretatt.»⁴ (Mine understrekninger).

Forslaget knytter tilsynelatende fristens utgangspunkt til utgangen av den termin avgiftsposten tilhører *materielt sett*, og ikke fra utgangen av den termin avgiftsposten skal *tidfestes til*. I Prop.1 LS (2010–2011) omtales imidlertid fristens utgangspunkt slik:

«Forslaget innebærer at fristen begynner å løpe fra utløpet av den terminen avgiften skal tas med i omsetningsoppgaven, det vil si fra utløpet av den terminen avgiften skulle ha vært bokført etter reglene i bokføringsloven og bokføringsforskriften, jf. merverdiavgiftsloven § 15–9.»⁵ (Mine understrekninger).

Dersom det i 1. termin 2015 gjennomføres en leveranse som er fritatt eller unntatt fra avgiftsplikt, men som feilaktig blir fakturert med merverdiavgift i 2. termin 2015, er det følgelig utgangen av 2. termin 2015 som er endringsfristens utgangspunkt. En endringsoppgave som korrigerer den uriktige oppkrevde avgiften, må da være kommet frem senest tre år etter utløpet av 2. termin 2015, det vil si senest 28. februar 2018. Etter dette tidspunktet vil det etter § 18–3 første og annet ledd ikke lenger foreligge grunnlag for å korrigere uriktig oppkrevd avgift.

Det kan være verdt å merke seg at forarbeidene ikke problematiserer endringsfristens forhold til omtvistede krav. I visse tilfeller kan det være uklart om en leveranse er avgiftspliktig eller unntatt/fritatt fra avgiftsplikt. I slike tilfeller kan det fort gå en del tid fra det er fakturert til det oppdages at det kanskje var feilaktig å beregne merverdiavgift. Videre kan det gå ytterligere tid dersom det oppstår en tvist om avgiftsplikten. Dersom endringsfristen i alle tilfeller løper fra utgangen av den termin merverdiavgiften ble oppkrevd, og det senere viser seg at det ikke skulle ha

vært beregnet avgift, kan det bli slik at kjøper har et privatrettslig krav på tilbakebetaling av uriktig oppkrevd merverdiavgift, samtidig som selgers krav på korrigerende av beregningsgrunnlaget er avskåret etter endringsfristen i § 18–3 første ledd.

Korrigerende av beregningsgrunnlaget – etterfølgende reduksjon av vederlaget

Forholdene på leveringstidspunktet

Det er i utgangspunktet forholdene på *leveringstidspunktet* som er avgjørende for avgiftsplikten og dens omfang. Det følger av § 4–1 første ledd at beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften er «vederlaget», med visse presiseringer i §§ 4–1 og 4–2.

På leveringstidspunktet vil imidlertid selgers rett til vederlaget bygge på en rekke *forutsetninger*. Ulike omstendigheter kan føre til at selgers vederlagskrav reduseres etter at levering har skjedd. I slike tilfeller inneholder merverdiavgiftsloven egne regler for reduksjon av beregningsgrunnlaget for utgående avgift slik at beregningsgrunnlaget tilpasses det endelige vederlaget selger har krav på fra kjøper.

For det første følger det av § 4–2 annet ledd at «Forhåndsavtalte, betingede rabatter gitt direkte i forbindelse med salget, kommer til fradrag i beregningsgrunnlaget i den utstrekning de er blitt effektive». Skjæringspunktet for når rabatten må være avtalt, er følgelig leveringstidspunktet: rabatter som avtales etter levering gir ikke grunnlag for reduksjon av beregningsgrunnlaget med tilsvarende beløp etter denne bestemmelsen.

For det andre vil det være grunnlag for å redusere beregningsgrunnlaget dersom salget blir hevet, jf. § 4–7 annet ledd. Prinsippet i §§ 4–2 annet ledd og 4–7 annet ledd innebærer for det tredje at det samme gjelder dersom det foreligger et rettsgrunnlag for prisavslag. Også nevnte grunnlag for korrigerende av beregningsgrunnlaget må avgrenses mot hendelser som ikke skyldes endringer i rettsforholdet mellom partene, eksempelvis «frivillige» prisavslag, tilbakesalg og ettergivelse.

Må korrigerende gjennomføres innen tre år?

Etter levering og fakturering kan det følgelig oppstå et grunnlag for å korrigerende beregningsgrunnlaget for utgående avgift. I alle tre tilfeller skal beregningsgrunnlaget korrigeres ved utstedelse av en kreditnota, som reduserer den utgående avgiften i den

terminen kreditnotaen er utstedt, jf. § 15–9 første ledd. Spørsmålet blir da: Er adgangen til å korrigere beregningsgrunnlaget i en senere termin underlagt endringsfristen etter § 18–3 første ledd?

Ordlyden i § 18–3 første ledd synes som nevnt ikke å omfatte slike korrigerende tilfeller. Korrigerende medfører ingen «endring» av et «tidligere avgiftsoppgjør». Samtidig viser forarbeidene at korrigerende av uriktig oppkrevd avgift var ment å omfattes av endringsregelen – selv om dette normalt ikke har noe med endring av et tidligere avgiftsoppgjør å gjøre. Uttrykket «endring» i § 18–3 første ledd skal følgelig, i alle fall i denne sammenheng, tolkes utvidende.

Men forarbeidene omtaler ingen andre korrigerende tilfeller. Verken lovens ordlyd eller forarbeidene gir derfor klare holdpunkter for at øvrige korrigerende tilfeller skal omfattes av fristregelen i § 18–3 første ledd.

I britisk rett skiller det uttrykkelig mellom endringer av avgiftsoppgjør som følge av *feil* på den ene siden (herunder uriktig oppkrevd merverdiavgift som etter norsk rett) og *alminnelige korrigeringer* i etterfølgende avgiftsoppgjør på den andre siden (kreditnotaer, tap på krav mv.). Korrigeringer vil i utgangspunktet ikke være omfattet av den britiske endringsfristen på fire år. Men det er en viktig forutsetning: Det forutsettes at korrigeringene «are accurate and made at the right time».⁶ (Min understrekning). Denne forutsetningen synes å peke på den sentrale tilknytningen mellom endringsfrister for endring av avgiftsoppgjør og adgangen til å gjennomføre alminnelige korrigeringer i senere avgiftsoppgjør.

Selv om det i § 15–9 første ledd heter at avgiftsbeløp skal tidfestes til den terminen dokumentasjonen er utstedt, hender det ofte at bokføringsforskriftens regler i delkappittel 5–2 om når salgsdokumentasjon/kreditnotaer skal utstedes, ikke overholdes. Etter bokføringsforskriften § 5–2–2 første ledd skal salgsdokumentet som hovedregel utstedes «snarest mulig og senest en måned etter levering». Dersom bokføringsforskriftens regler for utstedelse av salgsdokumentasjon ikke overholdes, følger det av praksis at tidfestingen flyttes fra det tidspunktet dokumentasjonen er utstedt, til den terminen avgiftsposten *materielt sett* tilhører.

⁴ Høringsnotat med forslag til bestemmelser om endring av merverdiavgiftsoppgjør etter krav fra den avgiftspliktige, 18.12.2008, s. 17.

⁵ Prop.1 LS (2010–2011) pkt 18.5.2.2.

⁶ VAT Notice 700/45, 29. juli 2013, pkt. 4.10.

I forlengelsen av dette: det kan foreligge et materielt grunnlag for å redusere beregningsgrunnlaget ved utstedelse av en kreditnota, men uten at selger rent faktisk har utstedt en kreditnota. Årsaken kan være villfarelse om grunnlaget for å kreditere, eller at selger vil vente med å kreditere fordi kjøper ikke har likviditet til å redusere sitt grunnlag for inngående avgift som følge av en mottatt kreditnota.

Når selgers vederlagskrav endres etter levering, vil det opprinnelig ikke være oppkrevd for mye merverdiavgift. Den oppkrevde avgiften vil imidlertid – som følge av det etterfølgende grunnlaget for reduksjon av beregningsgrunnlaget – helt eller delvis endre karakter til å være for høyt materielt sett. Fra dette tidspunktet fremstår situasjonen å være sammenlignbar med den situasjon der det allerede fra leveringstidspunktet er oppkrevd for mye merverdiavgift: i begge tilfellene foreligger det et avvik mellom den materielle avgiftsplikten og det beløpet som er oppkrevd som merverdiavgift i fakturaen. I begge tilfellene pliktes den «overskytende» oppkrevde avgiften innberettet som utgående avgift, men selger kan korrigere beregningsgrunnlaget dersom forholdet rettes ved utstedelse av en kreditnota.

Dersom det materielt sett oppstår et grunnlag for å kreditere hele eller deler av tidligere fakturert utgående avgift, men kreditnotaen ikke utstedes innenfor bokføringsforskriftens frister for utstedelse av salgskontrollasjon, vil denne korrigeringsposten måtte knyttes til den terminen grunnlaget for korrigeringen oppsto. At kreditnotaen først utstedes på et senere tidspunkt, kan da ikke få betydning. I den terminen kreditnotaen kunne vært utstedt, vil det følgelig være fastsatt for mye avgift, fordi avgiftssubjektet *skulle* ha korrigert beregningsgrunnlaget ved utstedelse av en kreditnota. Dette avgiftsoppgjøret vil da inneholde en «feil», som medfører at endringsfristen begynner å løpe. § 15–1 åttende ledd gir også støtte til dette standpunktet, ettersom avgiftssubjektene «skal bidra til at avgiftsplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og også gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen». (Min understrekning).

Endringsfristens utgangspunkt

For uriktig oppkrevd avgift løper endringsfristen som nevnt fra utgangen av terminen fakturaen med uriktig oppkrevd avgiften skal tidfestes til. For etterfølgende

reduksjon av vederlaget er den opprinnelige fakturaen i utgangspunktet korrekt. Det er først når grunnlaget for kreditering oppstår at den oppkrevde avgiften materielt sett blir for høy. Endringsfristens utgangspunkt må derfor knyttes til det tidspunktet *grunnlaget for kreditering oppstår*. Først fra dette tidspunktet vil det foreligge en «feil» i avgiftsoppgjøret hvis omsetningsoppgaven ikke inneholder en korrigeringspost.

Dersom det gis et rettslig begrunnet prisavslag i 1. termin 2015, eller det er på det rene at et kjøp har blitt hevet i denne terminen, er det således uten betydning om kreditnotaen først utstedes på et mye senere tidspunkt. Dersom en kreditnota ikke er utstedt og benyttet til å korrigere et avgiftsoppgjør innen tre år etter utløpet av 1. termin 2015, medfører § 18–3 første ledd at retten til å korrigere beregningsgrunnlaget bortfaller.

Så lenge en kreditnota ikke utstedes innen bokføringsforskriftens regler, løper endringsfristen altså fra det tidspunktet det materielle grunnlaget for kreditering kan sies å ha oppstått. Men når er dette tidspunktet helt konkret?

Foreldelsesfristen etter foreldelsesloven begynner å løpe fra det tidspunktet fordringshaver tidligst har rett til å kreve å få oppfyllelse, jf. foreldelsesloven § 3 nr. 1. For krav som oppstår ved mislighold, er det presisert at fristen løper fra den dagen misligholdet inntreffer, jf. § 3 nr. 2. Etter foreldelsesloven løper derfor foreldelsesfristen normalt fra *leveringstidspunktet*, ettersom et mislighold ofte ikke bygger på etterfølgende omstendigheter. Foreldelsesfristen løper uavhengig av kjøpers kjennskap til misligholdet.

Det sentrale for endringsfristens utgangspunkt etter merverdiavgiftsloven § 18–3 første ledd, er imidlertid at fristens utgangspunkt *ikke* vil være tidspunktet misligholdet oppstår i privatrettslig forstand. Dette skyldes for det første at det kan gå lang tid fra leveringstidspunktet til et mislighold oppdages, og at det kan gå ytterligere tid dersom det oppstår en tvist vedrørende om det foreligger et mislighold overhode. Samtidig vil det ikke være avgiftsrettslig grunnlag for å kreditere *omtvistede krav*: så lenge en avgiftspliktig ytelse er levert, kan kreditering og reduksjon av beregningsgrunnlaget først skje når en eventuell tvist om vederlaget er avklart.⁷

Grunnlaget for kreditering vil derfor først foreligge når misligholdsspørsmålet kan anses avklart, eksempelvis ved enighet mellom partene eller ved en rettskraftig rettsavgjørelse. Dersom selger ikke utsteder en kreditnota innen bokføringsforskriftens regler *fra dette avklaringsstidspunktet*, vil endringsfristen etter § 18–3 første ledd løpe fra utgangen av terminen tvisten kan anses avklart.

Korrigerende av beregningsgrunnlaget – tap på krav

Det følger av § 4–7 første ledd at beregningsgrunnlaget kan korrigeres dersom en utestående fordring som det tidligere er beregnet utgående merverdiavgift av, på grunn av skyldnerens manglende betalingssevne anses endelig konstatert tapt.

Bestemmelsen inneholder både hjemmelsgrunnlaget og tidfestingsregelen for tapsføring av tapt utgående avgift. Beregningsgrunnlaget kan korrigeres i en termin da *vilkårene for tapsføring er oppfylt*. Det er altså snakk om å korrigere beregningsgrunnlaget som følge av tidligere fastsatt utgående avgift, og ikke endring av den tidligere fastsettelsen.

Korrigeringen skal gjennomføres ved at den tapte utgående avgiften fradragsføres som inngående avgift.⁸ Spørsmålet her er om § 18–3 første ledd setter tidsmessige grenser for avgiftssubjektets adgang til å tapsføre tapt utgående avgift, eller om retten til tapsføring er ubegrenset. Eksempel: En kunde går konkurs i 1. termin 2015, og det er klart at konkursboet ikke har midler til å dekke fordringen. Ved en glipp blir imidlertid ikke den tapte utgående avgiften fradragsført. Fordringen vil være like tapt i 2. termin 2018 som den var i 1. termin 2015, men er retten til tapsføring nå «foreldet» etter endringsregelen i § 18–3 første ledd?

På samme måte som for korrigering av beregningsgrunnlaget ved reduksjon av vederlaget, er det ingen holdepunkter verken i ordlyden eller i forarbeidene til § 18–3 første ledd for at tapsføring av tidligere innberettet utgående avgift omfattes av endringsfristen. Men som for korrigeringer ved reduksjon av utgående avgift, vil det imidlertid på et gitt tidspunkt oppstå et materielt grunnlag for å tapsføre tidligere innberettet utgående avgift. Det fremstår nærliggende å forstå § 18–3 første ledd slik at fristen for å gjennomføre «endringer» i vid forstand vil løpe

⁷ Merverdiavgiftshåndboken 11. utgave, 2015, s. 806.

⁸ Merverdiavgiftshåndboken 11. utgave, 2015, s. 369.

fra og med utgangen av terminen det materielle grunnlaget for tapsføring oppsto. I eksempelet ovenfor vil det således ikke være grunnlag for å tapsføre tidligere innberettet utgående avgift i 2. termin 2018, fordi grunnlaget for tapsføring forelå allerede i 1. termin 2015.

Det er videre viktig å merke seg at de materielle vilkårene for tapsføring må være oppfylt på *det faktiske tapsføringstidspunktet*. Selv om vilkårene for tapsføring var oppfylt i en tidligere termin, kan retten til tapsføring bortfalle som følge av det etterfølgende hendelsesforløpet. Avgiftssubjektet vil da ikke med grunnlag i § 18–3 første ledd kunne endre et tidligere avgiftsoppgjør for en termin da retten til tapsføring forelå materielt sett – men uten at tapsføring ble gjennomført. En slik endring forutsetter at vilkårene for tapsføring også er oppfylt på det tidspunktet endringen gjennomføres.

Etterfakturering av merverdiavgift – kjøpers fradagsrett

Må fradraget gjennomføres innen tre år etter levering?

Dersom kjøper fradragfører et for lavt beløp som inngående avgift, følger det av § 18–3 første ledd at beløpet kan økes i løpet av tre år fra utgangen av terminen. Temaet her er den situasjon der selger ikke oppkrever merverdiavgift selv om det er gjennomført en avgiftspliktig leveranse. Kjøper har følgelig ingen merverdiavgift å fradragføre, men skulle hatt det. Slike feil vil ofte oppdages i ettertid. Da kan det imidlertid ha gått mer enn tre år fra det tidspunktet den avgiftspliktige leveransen ble gjennomført eller fakturert uten avgift. Er § 18–3 første ledd da til hinder for gjennomføringen av kjøpers fradagsrett?

StatoilHydro pekte på denne problemstillingen i sitt innspill til høringsnotatet. Det ble vist til at det forekommer at det feilaktig ikke oppkreves merverdiavgift av en avgiftspliktig leveranse. I slike tilfeller vil forholdet rettes ved at det utstedes en kreditnota og ny faktura hvor det oppkreves merverdiavgift. Den nye fakturaen vil da gi kjøper legitimasjon for fradrag. Fakturaprinsippet innebærer i utgangspunktet at fradraget skal tidfestes til terminen den nye fakturaen er utstedt. I denne forbindelse ble det uttalt følgende:

«Etter lovforslaget skal tidsfristen for endringer til gunst (treårsfristen) beregnes fra leveringstidspunktet. Det er uklart hvilken betydning dette får i tilfeller der selger

korrigerer tidligere fakturerte transaksjoner hvor levering er skjedd mer enn tre år forut for korrigeringen. Selger har fremdeles plikt til å rette, dvs. fakturere og betale avgiften til staten også for feil gjort mer enn tre år tilbake i tid. Kjøper synes derimot ikke ha fradagsrett for den inngående merverdiavgiften, som følge av at levering skjedde mer enn tre år tilbake i tid, samt at det er en endring til «gunst» for kjøper.»

I høringsnotatet ble som nevnt fristens utgangspunkt tilsynelatende knyttet til det materielle anskaffelsestidspunktet. I Prop. 1 LS (2010–2011) uttales det imidlertid at fristen skal løpe fra det tidspunktet fradraget skal tidfestes til. Ettersom etterfakturert merverdiavgift skal tidfestes til den terminen avgiften er oppkrevd, og ikke tilbake til terminen det uriktig ble fakturert uten merverdiavgift, fremstår det som om departementet kunne besvart dette spørsmålet med å si at endringsfristen for kjøpers fradagsrett ikke vil løpe før merverdiavgift faktisk er oppkrevd i en faktura.

I forarbeidene besvarer imidlertid departementet dette spørsmålet på en unnvikende måte, slik: «Departementet vil understreke at avgiftsmyndighetenes endringskompetanse etter merverdiavgiftsloven kapittel 18 gir myndighetene en rett til å foreta endringer så langt tilbake som ti år, men at avgiftsmyndighetene ikke har noen plikt til å endre uriktige avgiftsoppgjør i denne perioden.»⁹

Departementet svarer altså ikke direkte på om kjøpers fradagsrett vil være avskåret etter § 18–3 første ledd. Unnlatelsen av å korrigere StatoilHydros oppfatning av høringsnotatet, og at det ikke foretas noen problematisering av spørsmålet som ble reist, må nok imidlertid i utgangspunktet oppfattes slik at departementet mente at § 18–3 første ledd ville avskjære kjøpers fradagsrett i et slikt tilfelle. Dette synspunktet bygger i så fall på at kjøpers fradagsrett må tidfestes til leveringsterminen, og ikke til terminen merverdiavgiften faktisk oppkreves. Tilsvarende synspunkt er lagt til grunn for selger i ulike sammenhenger ovenfor.

Endringsfristens utgangspunkt

At utgående avgift skal unnlates etterberegnet hos selger fordi kjøper eventuelt ikke får fradagsrett som følge av § 18–3 første ledd, fremstår lite aktuelt. Problemstillingen kan ikke løses ved at den utgående avgiften unnlates etterberegnet hos

selger, det sentrale er om kjøper kan fradragføre den etterfakturerte avgiften.

Ettersom utgående avgift ikke er fakturert i tråd med reglene i bokføringsforskriften, skal utgående avgift hos selger tidfestes til leveringsterminen, med tilhørende renteberegning etter skattebetalingsloven § 11–2 fra leveringsterminens oppgavefrist og frem til vedtak om etterberegning fattes. Selv om kjøpers materielle fradagsrett etter § 8–1 også oppstår på leveringstidspunktet, er det i tillegg en formell betingelse for å gjennomføre fradagsretten: etter § 15–10 første ledd må inngående avgift «dokumenteres med bilag for å være fradagsberettiget».

Kjøpers inngående avgift skal derfor tidfestes til den terminen avgiften faktisk blir oppkrevd, jf. § 15–9 første ledd. Kjøper har ikke vært belastet noen merverdiavgift på et tidligere tidspunkt, og får heller ikke tilgoderenter. Det som i utgangspunktet er et nulloppgjør for staten der kjøper har full fradagsrett, gir således isteden en *renteinntekt*. I lys av dette vil hensynet til merverdiavgiftens nøytralitet tale mot at feilen i tillegg skal få den virkningen at kjøpers fradagsrett er avskåret etter § 18–3 første ledd.

Videre vil et tolkningsresultat der § 18–3 første ledd avskjærer kjøpers fradagsføring i et tilfelle som dette stride mot det grunnleggende prinsippet i typetilfellene ovenfor: endringsfristen etter § 18–1 første ledd løper først fra utgangen av den terminen det foreligger et *grunnlag* for å gjennomføre den relevante avgiftshandlingen. I dette tilfellet *kan* ikke kjøper fradragføre merverdiavgift som ikke er oppkrevd, og kjøper kan heller ikke oppkreve avgiften på vegne av selger. Situasjonen er ikke sammenlignbar med forholdene hos selger, noe som bør påvirke tolkningen av bestemmelsen.

Etter min mening må systemhensyn og hensynet til merverdiavgiftens nøytralitet i dette tilfellet tillegges mer vekt enn forarbeidenes forutsetning om at kjøpers fradagsrett vil være avskåret som følge av § 18–3 første ledd. Dersom det virkelig var meningen at § 18–3 første ledd skulle avskjære kjøpers fradagsrett i et tilfelle som dette – til tross for nevnte hensyn – burde dette ha fremgått på en tydeligere måte. At forarbeidene generelt har en usystematisk tilnærming til bestemmelsen, og særlig knyttet til endringsfristens utgangs-

⁹ Prop.1 LS (2010-2011) pkt 18.5.2.2.

punkt, bør også tas hensyn til ved harmoniseringen av rettskildene.

Hensynet til at staten ikke skal påføres en tapsfare kan kanskje være et argument ved tolkningen av § 18–3 første ledd i denne sammenhengen, men at kjøper eventuelt er i ond tro vedrørende selgers manglende oppkreving av merverdiavgift, fremstår å være mer relevant for spørsmålet om det i det hele tatt foreligger fradragsrett etter § 8–1, ettersom dette kan være et moment for at kjøpers fradragsføring av etterfakturert avgift innebærer en illojal utnyttelse av regelverket.¹⁰

De beste grunner taler etter min mening for å tolke endringsregelen i § 18–3 første ledd slik at fristen for kjøpers adgang til å kreve fradraget først løper fra utgangen av terminen merverdiavgiften faktisk er oppkrevd, og kjøper følgelig har rettslig adgang etter § 15–10 første ledd til å kreve fradraget i omsetningsoppgaven.

Etterfakturering av merverdiavgift – kjøpers kompensasjonsrett

Foreldelsesfristen i kompensasjonsloven

Merverdiavgiftsloven § 18–3 første ledd gjelder ikke for kompensasjon av merverdiavgift etter kompensasjonsloven, her er det en egen bestemmelse om foreldelse i kompensasjonsloven § 10.

§ 10 første ledd angir at foreldelsesfristen for krav om kompensasjon sammenfaller med fristen for å sende inn oppgave for sjette periode påfølgende år. I § 10 annet ledd gjøres det imidlertid et sentralt unntak for virksomheter som nevnt i § 2 bokstav a (kommuner og fylkeskommuner): Her er fristen sammenfallende med fristen for å sende inn oppgave for neste periode. Kommuner og fylkeskommuner har dermed en svært kort foreldelsesfrist.

Foreldelsesfristen løper etter § 10 tredje ledd fra «den datoen kompensasjonsbeløpet er eller skulle ha vært registrert i regnskapssystemet etter bestemmelsene i § 6 fjerde ledd». I forarbeidene til bestemmelsen uttales det at «Et kompensasjonskrav anses oppstått på det tidligste tidspunktet det kan ha kommet til utbetaling, det vil si tre uker etter at det har gått en måned og ti dager fra periodens utløp.»¹¹

I § 6 fjerde ledd heter det at krav om kompensasjon skal medtas i oppgaven for den

perioden beløpet er registrert i regnskapssystemet etter regnskapsbestemmelsene som følger av lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner eller bokført i regnskapssystemet etter bestemmelsene i lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) eller i forskrift gitt i medhold av loven.

Vedrørende spørsmålet om foreldelse ved etterfakturering av merverdiavgift uttales følgende i Merverdiavgiftshåndboken: «Det at *leveringstidspunktet* er utgangspunktet for når varen eller tjenesten skal regnskapsføres/registreres hos kjøper, innebærer også at heller ikke forsinket *fakturering* utskyter foreldelsesfristens start som er når kompensasjonsbeløpet er eller skulle ha vært registrert i regnskapssystemet, jf. kompensasjonsloven § 10 tredje ledd. Faktureringen har ingen selvstendig betydning ut over at i praksis så er fakturadatoen, forutsatt at den er senest 30 dager etter levering som det er anledning til etter bokføringsforskriften § 5–2–2, lagt til grunn som foreldelsesfristens start i stedet for levering.»¹²

Merverdiavgiftshåndboken legger følgelig til grunn at foreldelsesfristen begynner å løpe fra leveringstidspunktet, dvs. den terminen merverdiavgiften skulle vært oppkrevd, og ikke først fra det tidspunktet merverdiavgiften er fakturert. Kjøpers krav på kompensasjon kan således være foreldet før selger faktisk har oppkrevd avgiften.

Problemstillingen fremstår svært aktuell. Eksempelvis gjaldt Borgarting lagmannsretts dom av 11. mars 2014 vedrørende Vestviken Kollektivtrafikk AS (VKT), et selskap som administrerte kollektivtrafikk mv. på vegne av flere fylkeskommuner. Konklusjonen i saken var at deler av overføringene fra fylkeskommunene til VKT ble ansett å være vederlag for administrasjonstjenester, altså omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. De resterende overføringene til VKT var tilskudd til kollektivtransporten. Dette innebar at VKT skulle ha beregnet merverdiavgift av den andelen av overføringene fra fylkeskommunene som var å anse som vederlag for administrasjonstjenester. I lys av ovennevnte uttalelser fra Skattedirektoratet, skulle dette innebære at fylkeskommunene ikke har krav på kompensasjon for den merverdiavgiften VKT må etterfakturere, fordi foreldelsesfristen etter § 10 løper fra det materielle anskaffelsestidspunktet.

Foreldelsesfristens utgangspunkt

Det kan settes spørsmålsteget ved standpunktet om at fakturering ikke har noen selvstendig betydning for foreldelsesfristens utgangspunkt. Som nevnt følger det av merverdiavgiftsloven § 15–10 første ledd at inngående avgift må dokumenteres med bilag for å være fradragsberettiget. Selv om en tilsvarende bestemmelse ikke er inntatt i kompensasjonsloven, må dette antas å være en grunnleggende forutsetning for å kreve kompensasjon av merverdiavgift. Det er vanskelig å se at det skal kunne godtas at et kompensasjonssubjekt har krav på kompensasjon for ikke-oppkrevd merverdiavgift! I så fall kompenseres et avgiftsbeløp som verken er belastet kompensasjonssubjektet, eller som korresponderer med en utgående avgift hos selger.

Så lenge et kompensasjonssubjekt ikke har krav på kompensasjon for merverdiavgift før merverdiavgiften faktisk er oppkrevd i en faktura, og kompensasjonskravet således kan dokumenteres, er det vanskelig å se at foreldelsesfristen for kompensasjonskravet kan begynne å løpe før kompensasjonssubjektet har oppfylt vilkårene for å kreve kompensasjon. Et kompensasjonsbeløp skal tidfestes til den perioden salgsdokumentasjonen tilhører. Foreldelsesfristens utgangspunkt er som nevnt datoen kompensasjonsbeløpet er eller skulle ha vært registrert i regnskapssystemet. Hvordan kan et kompensasjonssubjekt registrere et merverdiavgiftsbeløp i regnskapssystemet dersom merverdiavgift ikke er oppkrevd i fakturaen? Skal kjøper selv beregne merverdiavgiftsbeløpet selger skulle ha oppkrevd, og således kreve kompensasjon for et beløp som ikke korresponderer med et tilsvarende beløp for utgående avgift hos selger?

De reelle hensynene som gjorde seg gjeldende ved tolkningen av merverdiavgiftsloven § 18–3 første ledd i etterfaktureringstilfeller, vil også gjøre seg gjeldende ved tolkningen av kompensasjonsloven § 10 tredje ledd. Det er vanskelig å se at det gir mening å forstå denne bestemmelsen slik at foreldelsesfristen løper fra leveringstidspunktet dersom merverdiavgift ikke oppkreves av selger innen bokføringsforskriftens regler for fakturering. Så lenge det ikke foreligger et grunnlag for å kreve kompensasjon før kjøper har mottatt en faktura med merverdiavgift, kan foreldelsesfristen ikke løpe allerede fra leveringstidspunktet.

¹⁰ Se eksempelvis Oslo tingretts dom av 1. mars 2012 (MTU Nett AS).

¹¹ Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) pkt. 20.10 til § 10.

¹² Merverdiavgiftshåndboken 11. utgave, 2015, s. 1032.