

Etter merverdiavgiftsloven § 3–6 bokstav b skal finansiell leasing ikke anses som en finansieringstjeneste som er unntatt merverdiavgift. Prinsippet bak bestemmelsen er at finansiell lease, selv om dette er en form for kredittkjøp, ikke skal anses som en overdragelse med en etterfølgende finansiering, men en utleietjeneste. Dette er også bekreftet av finansdepartementet i en forklæringsuttalelse fra 2001, hvor de angir at finansiell leasing skal anses som en utleietjeneste. Det samme fremgår av Merverdiavgiftshåndboken utgitt av Skattedirektoratet, hvor det fremgår at «Finansiell leasing anses som en utleietjeneste og vil være avgiftspliktig». Skattedirektoratet har også gitt tilsvarende uttalelser i forbindelse med OPS-prosjekter. I en BFU fra 13. mai 2014 uttalte direktoratet følgende:

«Etter merverdiavgiftsloven § 3–6 bokstav b anses finansiell leasing ikke som en finansieringstjeneste. Tjenesten anses som en utleietjeneste, se også Merverdiavgifts-

håndboken 10. utgave side 179 og Finansdepartementets forklæringsuttalelse av 15. juni 2001. Det vil således i relasjon til merverdiavgiften ikke være avgjørende å trekke en grense mellom finansiell og operasjonell leasing.»

Det kan synes som skatteetaten gjennom den nye praksisen mener at ovennevnte lovbestemmelse og uttalelser likevel ikke skal gjelde for finansielle OPS-prosjekter, da de anser prosjektene for å være salg på kreditt, og at dette er noe annet enn det som omtales som finansiell lease. Etter vår oppfatning er det ikke grunnlag for å trekke et slikt skille, da finansiell lease i skatterettslig forstand har blitt benyttet både om avtaler hvor leietaker skal overta leieobjektet vederlagsfritt etter utløpet av leieperioden og avtaler hvor leietaker har rett til å overta leieobjektet til en symbolsk pris. I OPS-tilfellene vil vi også påpeke at OPS-selskapet normalt har et omfattende ansvar for drift, vedlikehold og mangler på eiendommen

i en periode på mellom 25 og 40 år, og at avtalene i så måte skiller seg betydelig fra tradisjonelle kredittkjøpsavtaler.

Uforutsigbar vingling

Denne saken illustrerer nok en gang at det er utfordrende innen avgiftsretten å skulle forholde seg til en mangfoldig skatteetat. Vi betviler ikke at de aktuelle saksbehandlere mener at deres tolkning av regelverket er riktig, men for næringsdrivende, kommuner og fylkeskommuner som forsøker å innrette seg etter regelverket etter beste evne, fremstår det som uholdbart når regelverket blir tolket så forskjellig både av ulike organer og av forskjellige saksbehandlere innen samme organer. Dette særlig tatt i betraktning at de ulike tolkningsalternativene i disse tilfellene innebærer omfordeling av titalls millioner av kroner. Hensynene til forutsigbarhet for skatteyterne og konsekvent praktisering av regelverket synes i den forbindelse dessverre å bli satt i annen rekke.

Næringsdrivende «i utlandet»:

Søknadsfristen for refusjon av merverdiavgift



Artikkelen er forfattet av:

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

Utenlandske næringsdrivende kan søke refusjon for norsk merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 10–1. Fristen er seks måneder etter utløpet av kalenderåret søknaden gjelder for. Artikkelen kommenterer praksis knyttet til foreldelsesfristens utgangspunkt.

Refusjonsordningen

Det følger av merverdiavgiftsloven § 10–1 at næringsdrivende «i utlandet», som ikke har fradragsrett etter merverdiavgiftsloven, på visse vilkår kan ha rett til *refusjon* for norsk merverdiavgift som pådras til den utenlandske virksomheten.

I merverdiavgiftsforskriften § 10–1–2 første ledd er det angitt at søknad om refusjon må sendes «senest seks måneder etter utløpet av det kalenderåret søknaden gjelder for.» Videre heter det at søknaden normalt skal gjelde en periode på minst tre måneder, og maksimalt et kalenderår. Det følger også av bestemmelsen at søknaden «kan kun omfatte merverdiavgift på varer eller tjenester som er levert i denne perioden.»

Spørsmålet blir da: Fra hvilket tidspunkt begynner søknadsfristen for refusjon å løpe?

Avgiftsmyndighetenes praktisering av søknadsfristen har ført til at flere virksomheter har fått avslag på sine søknader om refusjon.

Skattedirektoratets praksis

Skattedirektoratets praktisering av søknadsfristen fremgår av prinsipputtalelse av 14. januar 2016, som omtaler direktoratets beslutning om ikke å gjøre om et tidligere vedtak der et avslag på søknad om refusjon ble stadfestet av direktoratet grunnet foreldelse.

Saken gjaldt en utenlandsk virksomhet som 7. mai 2015 søkte om refusjon for norsk merverdiavgift. Refusjonsperioden var oppgitt til juni 2014. Søknaden gjaldt en faktura utstedt 23. juni 2014. Skattedirektoratet viste til at leveransen fakturaen omhandlet hadde funnet sted i 2013, og at søknadsfristen for leveranser i 2013 var 30. juni 2014.

Fra Skattedirektoratets uttalelse siteres:

«Etter vår oppfatning er søknaden kommet for sent, selv om fakturaen ikke kunne utstedes før etter februar 2014 på grunn av at fastsettelse av indekstall ennå ikke forelå. Leveransen skjedde i 2013. Det er leveringsåret som bestemmer søknadsfristen, og ikke fakturadato. Det er ikke et vilkår for å kunne periodisere leveransen at prisen er fastsatt. Indeksreguleringer påvirker ikke leveringstidspunktet slik det skal fremkomme på salgsdokumentet iht. bokføringsforskriftens § 5–1–1 nr. 4. Vi vil videre påpeke at det fra februar fortsatt var 4 måneder til søknadsfristens utløp for leveringer skjedd i 2013.»

Kommentarer til Skattedirektoratets praksis

Skattedirektoratets praksis bygger på at det er *leveringstidspunktet* som er utgangspunktet for søknadsfristen for refusjon. Dersom søknad om refusjon ikke er sendt innen seks måneder etter kalenderåret for levering, vil refusjon ikke utbetales – uavhengig av når fakturaen er utstedt og merverdiavgiften faktisk oppkrevd.

Denne tolkningen av søknadsfristens utgangspunkt har tilsynelatende støtte i ordlyden i § 10–1–2 første ledd tredje punktum, der det heter at søknaden kun kan omfatte merverdiavgift på varer eller tjenester som er levert i den aktuelle perioden. Leveringstidspunktet trenger jo ikke samsvare med fakturerings-tidspunktet.

Etter mitt syn følger det imidlertid ikke uten videre av § 10–1–2 første ledd tredje punktum at søknadsfristens utgangspunkt knytter seg til leveringstidspunktet til yelsen. Bestemmelsen sier bare at søknaden kun kan omfatte merverdiavgift på varer eller tjenester som er levert i denne perioden. Dette kan forstås slik at levering er et vilkår for refusjon. Levering er i så fall nødvendig, men ikke alene tilstrekkelig, til at den utenlandske virksomheten kan søke refusjon. Som ordlyden selv angir: søknaden må gjelde *merverdiavgift*.

Det er to hovedgrunner til at søknadsfristens utgangspunkt ikke bør knyttes til leveringstidspunktet, men til tidspunktet merverdiavgiften faktisk oppkreves.

Virksomheten kan ikke søke refusjon for fakturering

Det naturlige utgangspunktet for alle søknadsfrister er at fristen ikke begynner



NÆRINGSDRIVENDE «i utlandet», som ikke har fradragsrett etter merverdiavgiftsloven, kan ha rett til refusjon for norsk merverdiavgift som pådras til den utenlandske virksomheten.

å løpe før det foreligger et grunnlag for å gjennomføre den relevante handlingen. Den utenlandske virksomheten kan ikke søke om refusjon før merverdiavgift faktisk er oppkrevd. Merverdiavgiftslovens system er at forsinket fakturering normalt kun får konsekvenser for selger, ved at den utgående avgiften tidfestes til leveringsterminen istedenfor fakturaterminen. Kjøpers inngående avgift skal imidlertid alltid tidfestes til fakturaterminen.

Legitimasjonskravet gjelder både for fradragsrett, refusjonsrett og kompensasjonsrett. I Ot.prp. nr. 65 (1995–1996) pkt. 4.2 uttales det at «Retten til refusjon vil også være betinget av at original kvittering/faktura eller innførselsdokumenter fremlegges i samsvar med de alminnelige legitimasjonsregler for fradragsretten.» Dette er også presisert i merverdiavgiftsforskriften § 10–1–2 annet ledd bokstav a, hvor det angis at salgsdokumentet skal vedlegges søknaden om refusjon.

Etter mitt syn gir det liten mening om samme bestemmelse skal forstås slik at søknadsfristen kan løpe ut før kjøper i det hele tatt har grunnlag for å søke. Med direktoratets syn vil det eksempelvis ikke foreligge rett til refusjon for merverdiavgift fakturert i juli 2016 dersom levering fant sted i desember 2015.

Sammenhengen i regelverket

Et tolkningsresultat der søknadsfristen knyttes til leveringstidspunktet vil videre ikke være i samsvar med grunnleggende systemhensyn. Tidsfristene for krav om fradrag etter merverdiavgiftsloven og kompensasjon etter kompensasjonsloven knyttes begge til den faktiske oppkrevingen av merverdiavgift, fordi det er da virksomheten får et grunnlag for å fremme kravet.

Foreldelsesfristens utgangspunkt etter kompensasjonsloven ble tidligere praktisert slik at fristen også her løp fra leveringstidspunktet, jf. Merverdiavgiftshåndboken 2015 s. 1032. I fellesskriv av 15. oktober 2015 endret imidlertid direktoratet standpunkt: «Etter en fornyet vurdering, har Skattedirektoratet kommet til at foreldelsesfristens start etter kompensasjonsloven § 10 tredje ledd, jf. § 6 fjerde ledd, regnes først fra når selger rent faktisk har utstedt faktura med avgift.»

Fristene for å kreve fradrag og kompensasjon er således begge knyttet til at det faktisk er oppkrevd merverdiavgift. Ved tolkningen av søknadsfristen for refusjon bør det legges vesentlig vekt på ordningens formål om å oppnå en hensiktsmessig likebehandling av registrerte virksomheter som omfattes av fradragsreglene og utenlandske virksomheter som omfattes av refusjonsordningen.