

Krever inn merverdiavgiften to ganger

Temaet for denne artikkelen er om avgiftsmyndighetene, i tilfeller der kjøper har utvist uaktsomhet, kan foreta tilbakeføring av fradragsført inngående avgift når selger allerede har innbetalt den korresponderende utgående avgiften til staten.



Artikkelen er forfattet av:

Advokatfullmektig
Nina Thommesen
Advokatfirmaet PwC

I de tilfellene hvor staten har krevet tilbakebetalt denne samme merverdiavgiften både hos kjøper og selger, har skattekontorene ofte henvist til Skattedirektoratets fellesskriv av 9. desember 2011 som eneste rettskilde. I fellesskrivet ble det riktig nok lagt til grunn at kjøper må innbetale feilaktig fradragsført merverdiavgift selv om selger allerede har innbetalt staten den merverdiavgiften som kjøper uriktig har fradragsført. Fellesskrivet gir imidlertid etter min mening ikke en fullgod forklaring på hvorfor staten kan kreve innbetalt det samme merverdiavgiftsbeløpet to ganger.

Retten til fradrag

Inngående merverdiavgift må dokumenteres med bilag for å være fradragsberettiget, jf. merverdiavgiftsloven (mval.) § 15–10 første ledd. De nærmere kravene om hvordan bilag skal utformes, fremgår av bokføringsforskriftens §§ 5–1–1 flg.

For det tilfellet at selger ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, men likevel uriktig oppkrever merverdiavgift på fakturaen til kjøper, er det i avgiftspraksis lagt til grunn at kjøper har fradragsrett dersom fakturaen oppfylder bokføringsforskriftens innholds krav til salgsdokumenter og kjøper er i god tro mht. selgers manglende registrering i Merverdiavgiftsregisteret.¹

Dersom selger ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og faktura ikke oppfyller

bokføringsforskriftens innholds krav – typisk ved at selger ikke har påført organisasjonsnummer og bokstavene «MVA» på sin faktura – vil inngående merverdiavgift ikke være legitimert med bilag og kjøper vil følgelig ikke ha fradragsrett, jf. mval. § 15–10 første ledd. Synspunktet er da at mangelen ved fakturaen gir et signal til kjøper om å foreta nærmere undersøkelser om hvorvidt selger er registrert og har rett til å oppkreve merverdiavgift.

Dersom kjøper ikke foretar nærmere undersøkelser som nevnt og likevel tar fradrag for inngående avgift, har kjøper handlet uaktsomt. Avgiftsmyndighetene kan da tilbakeføre fradragsført inngående avgift, jf. mval. §§ 15–10 første ledd og 18–1 første ledd bokstav b).

Ingen tapsfare

Bestemmelsen i mval. § 18–2 gir hjemmel for å fastsette uriktig anført utgående avgift hos selgeren, og er begrunnet i et ønske om å utligne den tapsfaren staten eksponeres for ved at det samme beløpet kan være fradragsført hos kjøper. Dersom beløpet innbetales av selgeren, er denne risikoen fraværende. Dette tilsier etter min mening at tilbakeføring av inngående avgift hos kjøper bør være avskåret.

Ikke entydig praksis

Skattekontorenes praksis på området synes imidlertid ikke like entydig. Dersom selger har innbetalt det beløpet som staten har tapt på bakgrunn av kjøpers feilaktig fradragsførte merverdiavgift, krever skattekontorene i flere tilfeller at *også* kjøper innbetaler det samme beløpet til staten. På denne måten sikrer staten seg en inntekt, en inntekt jeg mener at staten som utgangspunkt ikke har krav på.

Skatteetaten ønsker normalt å ha en fleksibilitet hva gjelder om det er kjøper eller selger som skal etterberegnes for uriktig anført merverdiavgift. Denne artikkelen

gjelder tilfellet hvor skatteetaten etterberegner både selger og kjøper og sånn sett får i både pose og sekk.

Jeg vil i det følgende gjennomgå de rettskildene jeg mener er relevante for min konklusjon om at skattekontorene ikke kan kreve innbetalt den samme merverdiavgiften to ganger, samt gi anvisning på en alternativ tilnærming til problemstillingen.

Grunnprinsipper i merverdiavgiftssystemet

Vårt merverdiavgiftssystem kjennetegnes ved at merverdiavgiften legges på alle ledd i omsetningskjeden frem til forbrukeren. Siden avgiftsgrunnlaget bare skal ramme merverdien, gis det samtidig fradrag for inngående merverdiavgift i hvert ledd. Det er et grunnleggende utgangspunkt at merverdiavgift ikke skal være en kostnad for den avgiftspliktige næringsdrivende. Merverdiavgiften er en forbrukskatt og skal ramme forbrukeren. I Merverdiavgiftshåndboken² er dette beskrevet slik:

«Ved at registrerte næringsdrivende har rett til å føre inngående merverdiavgift til fradrag i avgiftsoppjøret med staten, blir innbetalingen av merverdiavgift begrenset til verditilveksten (merverdien) på hvert omsetningsledd. Fradragsretten gir avgiftsmessig nøytralitet ved omsetning av varer og tjenester mellom registrerte næringsdrivende, og først når varen eller tjenesten er omsatt til den som etter systemet anses som forbruker og som ikke har fradragsrett, er beløpet oppjent med virkning for statskassen.»

Av Høyesteretts avgjørelse i Invex-saken³ slås det ytterligere fast at hovedregelen om fradrag i mval. § 8–1 gir uttrykk for et gjensidighetsprinsipp, hvor inngående og utgående merverdiavgift nøytraliserer hverandre og at det er sluttbrukeren som får den endelige avgiftsbelastningen. Der-

² 12. utg. 2016 på side 11.

³ Rt. 2011 side 213.

¹ Se f.eks. SKD sitt brev av 30. august 2007 til Oslo fylkesskattekontor, og fellesskriv av 8. april 2008 omtalt i MVA-håndboken 12. utg. 2016 side 818.

Avgift

som staten skal kunne kreve at også kjøper innbetaler merverdiavgiftsbeløpet som selger allerede har betalt inn til staten, vil merverdiavgiften utgjøre en ren kostnad for kjøper som næringsdrivende. Følgelig oppnår man ikke forutsetningen om avgiftsmessig nøytralitet.

Lov og forarbeider

Av mval. § 11–4 første ledd fremgår det at et avgiftssubjekt skal betale beløp som er uriktig oppgitt som merverdiavgift i salgsdokumentasjon. Den som ikke er et avgiftssubjekt og som i strid med dokumentasjonsreglene i mval. § 15–11 første ledd har oppgitt beløp uriktig betegnet som merverdiavgift i salgsdokumentasjonen, skal betale beløpet jf. mval. § 11–4 annet ledd. Av bestemmelsens tredje ledd fremgår det at betaling kan unnlates dersom feilen rettes overfor kjøperen.

Av forarbeidene⁴ til den tidligere merverdiavgiftsloven av 1969 § 44 som er videreført i dagens lov § 11–4, fremgår det at formålet bak bestemmelsen er at staten ikke skal lide tap. Ytterligere fremgår det av de samme forarbeidene til bestemmelsen følgende:

«Departementet foreslår at det i merverdiavgiftsloven innntas et nytt tredje ledd i § 44, slik at det blir klart at når avgiftsbeløp er anført i salgsdokumentet i strid med bestemmelsen i § 44 annet ledd, skal **det** beløp som er anført innbetales til staten etter reglene for betaling av avgift.» (min uthevelse)

Ordlyden «det» tilsier at det her er tale om ett beløp som skal innbetales til staten. Forarbeidene kan således ikke forstås på annen måte enn at departementet mener at det er det beløpet som faktisk er uriktig anført i salgsdokumentet og som har påført staten et tap som skal tilbakebetales av selger. Det er derfor ikke tale om at det uriktige avgiftsbeløpet som er oppgitt i salgsdokumentet, også skal innbetales av kjøper.

I strid med lovgivers intensjoner

Det må således etter min vurdering være i strid med lovgivers intensjoner dersom det i slike tilfeller foretas etterberegning overfor kjøper når det samtidig er foretatt etterberegning og innkreving av det samme avgiftsbeløpet overfor selger, jf. mval. § 18–2 første ledd, jf. § 11–4. Konsekvensen blir i så tilfelle at staten utover å sikre seg mot tap, også sikrer seg en inntekt som ellers ikke ville ha oppstått dersom selger hadde opptrådt korrekt.

Også Finansdepartementets uttalelse i brev av 29. juli 1971 til skattedirektøren⁵ indikerer at skattekontorenes praksis vedrørende innkreving av det samme avgiftsbeløpet to ganger er uriktig. Av Finansdepartementets brev fremgår det at:

«En ikke registrert næringsdrivende har etter merverdiavgiftslovens § 44 ikke i noe tilfelle adgang til å anføre avgiftsbeløp i salgsdokument eller angi i prisangivelse at vederlaget omfatter avgift.

(...)

Dersom en ikke registrert næringsdrivende likevel fører opp merverdiavgift i salgsdokument, melder spørsmålet seg om hvem som har krav på de oppkrevde beløp (...). Etter Finansdepartementets mening må kjøperen i prinsippet ha rett til å kreve dette beløp tilbakebetalt hos den som har krevet det opp.

Er imidlertid kjøperen en registrert næringsdrivende, vil han normalt ha ført avgiftsbeløpet til fradrag i sin omsetningsoppgave til skatteinspektøren (som inngående avgift). I slike tilfelle ville det vanligvis være ytterst upraktisk å foreta korreksjon av kjøperens omsetningsoppgave og også virke ubillig å nekte kjøperen fradrag for den fradragførte uriktige avgift. Dersom korreksjon av kjøperens omsetningsoppgave ikke blir foretatt av avgiftsmyndighetene, vil staten bli påført tap som svarer til det uriktig oppkrevde beløp. Dette tap må staten ha rett til å kreve dekket på den måte at den krever den uriktig oppkrevde avgift innbetalt til seg. Dette gjelder hva enten avgiften er krevet opp i god tro eller ikke».

Denne uttalelsen er gitt før innføringen av et nytt tredje ledd i daværende § 44 tredje ledd (nå § 11–4), og illustrerer et viktig poeng i slike saker. Finansdepartementet legger til grunn at staten kan kreve den uriktig oppkrevde avgiften innbetalt av selger dersom korreksjon av kjøperens omsetningsoppgave ikke blir foretatt. Med andre ord legger departementet klart til grunn at det samme merverdiavgiftsbeløpet kun kan fastsettes og kreves innbetalt en gang – enten hos selger eller hos kjøper.

Lite vellykket fellesskriv fra Skattedirektoratet

I de tilfellene hvor staten har krevet tilbakebetalt denne samme merverdiavgiften både hos kjøper og selger, har skattekontorene

ofte henvist til Skattedirektoratets fellesskriv av 9. desember 2011 som eneste rettskilde.

Skattedirektoratet konkluderer i sitt fellesskriv med at kjøper ikke har noen juridisk rett til fradrag for inngående merverdiavgift selv om selger har innbetalt den korresponderende utgående avgiften.

Etter min vurdering inneholder Skattedirektoratets fellesskriv flere vesentlige svakheter som tilsier at fellesskrivet bør settes til side.

Som bakgrunn for sin konklusjon har Skattedirektoratet vist til klagenemndssakene 5610, 5974 og 6086. Skattedirektoratets konklusjon stemmer imidlertid ikke med resultatet i nevnte klagenemndssaker.

For det første benytter Skattedirektoratet KMVA 5610 som argument for at staten kan kreve den samme merverdiavgiften betalt inn to ganger, ved å vise til *fylkes-skattekontorets* vurdering av klagen – dette til tross for at det er *Skattedirektoratets innstilling* til vedtak som Klagenemndas leder legger til grunn for sitt votum i saken.

Av Skattedirektoratets innstilling som samtlige nemndsmedlemmer sluttet seg til, fremgår det følgende:

«Skattedirektoratet er enig med fylkes-skattekontoret, og vil kort presisere at staten i utgangspunktet ikke skal ha samme avgiftsbeløp to ganger, men at staten står fritt i å velge hvilken part en etterberegning skal rettes mot. Eventuelle erstatningskrav/ønsker om korrigerende avgiftsoppgjør i etterkant er et forhold mellom partene.»

Jeg kan derfor ikke se at denne klagesaken gir støtte for å innkreve samme avgiftsbeløp to ganger.

Også når Skattedirektoratet i sitt fellesskriv viser til KMVA 6086, benyttes det en uriktig hjemmel for å argumentere for sitt standpunkt. I KMVA 6086 uttaler *fylkes-skattekontoret* i sin innstilling at:

«Hvorvidt avgiftsmyndighetene pålegger selger å innbetale oppkrevd merverdiavgift etter mval. § 44 tredje ledd, er et forhold som ikke vedkommer vurderingen av å nekte fradrag for inngående avgift på kjøpers hånd (...).»

Klagenemndas leder, Dons Heinfjell, uttaler derimot følgende:

4 Ot.prp. nr. 46 (1973–74).

5 U 1/72 nr. 6.

«Enig i etterberegningen.

Når det gjelder konsekvensen av en eventuell innbetaling av selger viser jeg til min votering i klagesak 6085.»

I klagenemndssak 6085 uttaler nemndas leder, Dons Heinffjell, med tilslutning fra samtlige av nemndas medlemmer følgende:

«Jeg er enig i en stadfestelse av det påklagde vedtaket (...) I et tilfelle som klagesakene 6085 og 6086 skal ikke Staten motta innbetaling hjemlet i mval. § 44 tredje ledd og nekte fradrag for den som har betalt pga. utilstrekkelig legitimasjon. Jeg viser til Skattedirektoratets merknader i klagesak 5610. Forutsatt at klager [selger] innbetaler nærværende etterberegning til Staten (eventuelt med korrigerende for avgift vedrørende omsetning på de første kr. 50 000 som rettes og tilbakebetales C AS), må konsekvensen bli at C AS [kjøper] fra det tidspunkt anses å ha dokumentert tilsvarende fradragsrett for inngående avgift. Jeg viser til forvaltningspraksis vedrørende mval. § 25.»

Det kan synes som at Skattedirektoratet ved å henvise til fylkesskattekontorenes uttalelser, i stedet for å henvise til Skattedirektoratets innstilling og voteringene, mener at fylkesskattekontorets vurderinger går foran både direktoratets og klagenemndas vurderinger, noe som klart må ansees som uriktig. Både Skattedirektoratet selv og Klagenemnda for Merverdiavgift uttaler tydelig i KMVA 5610 og 6086, som Skattedirektoratet i sitt fellesskriv selv henviser til, at staten ikke skal kunne kreve den samme merverdiavgiften innbetalt to ganger. Jeg kan derfor ikke se at denne klagesaken heller gir støtte for å innkreve avgiften to ganger.

Videre har Skattedirektoratet i sitt fellesskriv vist til KMVA 5974 som slår fast at det er uten betydning for kjøpers fradragsrett hvorvidt det er foretatt innberetning eller fastsettelse av tilsvarende beløp hos selger.

Resultatet i KMVA 5974 støtter isolert sett direktoratets konklusjon i fellesskrivet. KMVA 5974 ble imidlertid avsagt før KMVA 6086, av samme nemndleder, Dons Heinffjell. Som nevnt ovenfor uttalte Dons Heinffjell i KMVA 6086 at spørsmålet om hvorvidt avgiftsmyndighetene pålegger selger å innbetale uriktig oppkrevd merverdiavgift er et forhold som

vedkommer vurderingen av å nekte fradrag for inngående avgift på kjøpers hånd.

Siden KMVA 6086 og herunder KMVA 6085 ble avsagt etter KMVA 5974, må det legges til grunn at det er KMVA 6085 og 6086 som gir uttrykk for hva som i dag skal anses som gjeldende rett. Jeg synes det er påfallende at KMVA 6085 og 6086, som utgjør de siste avsagte klagenemnds-sakene hva gjelder spørsmålet om innbetaling av samme merverdiavgift to ganger, hverken blir gjennomgått grundig eller lagt avgjørende vekt på i Skattedirektoratets fellesskriv.

Basert på gjennomgangen over kan jeg ikke se at det er støtte i klagenemnds-sakene for at avgift kan kreves to ganger.

Alternativ tilnærming: utstedelse av kreditnota og ny faktura

Bakgrunnen for skattekontorets behandling av denne typen saker er å minimalisere muligheten for tap for staten. Etter gjennomgangen ovenfor er det min vurdering at statens tap kan minimaliseres ved enten å benytte mval. § 18–2 første ledd overfor selger eller ved å etterberegne overfor kjøper.

Alternativt kan skattekontorene unnlate å foreta fastsetting etter mval. § 18–2 første ledd dersom feilen rettes overfor kjøper, jf. mval. § 11–4 tredje ledd. Feilen rettes overfor kjøper ved at selger utsteder kreditnota og ny faktura uten merverdiavgift, og refunderer avgiften til kjøperen, jf. prop. 1 LS (2010–2011). Kjøperen får dermed tilbakeført penger som han kan bruke til å tilbakebetale staten idet han tilbakefører uriktig fradragsført inngående avgift.

Det fremgår av bestemmelsen i mval. § 11–4 annet ledd at den som ikke er avgiftssubjekt og som i strid med § 15–11 første ledd har oppgitt et beløp uriktig betegnet som merverdiavgift i salgsdokumentasjonen, skal betale beløpet. Slik betaling kan unnlates dersom feilen rettes overfor kjøperen jf. mval. § 11–4 tredje ledd. Etter ordlyden regulerer bestemmelsen den avgiftsmessige situasjonen før innbetaling skjer. Avgiftsmyndighetene har imidlertid etter tidligere lov akseptert at selger – ut fra en rimelighetsvurdering – kan rette opp et forhold med uriktig oppkrevd avgift også etter at beløpet er innbetalt til staten.⁶ Adgangen til å korrigere etter at beløpet er innbetalt, er nå regulert

i mval. § 18–3. Selger kan her kreve tilbakebetalt tidligere innbetalt utgående avgift innen tre år etter utløpet av terminen forutsatt at han retter feilen overfor kjøper ved utstedelse av kreditnota og ny faktura, jf. mval. § 18–3 første og annet ledd.

Etter min vurdering er det rimelig at skattekontorene innrømmer selger adgang til å korrigere i form av tilbakebetaling av innbetalt merverdiavgift dersom selger krediterer og utsteder ny faktura uten merverdiavgift til kjøper. På denne måten unngår staten tap, samtidig som staten ikke oppnår en uberettiget vinning ved at samme avgiftsbeløp innkreves to ganger.

Oppsummering – behov for avklaring fra Finansdepartementet

Oppsummert viser gjennomgangen ovenfor at det er tvilsomt om norske avgiftsmyndigheter har rettslig grunnlag for å foreta tilbakeføring av inngående avgift hos kjøper når staten allerede har mottatt det samme beløpet fra selger.

Tatt i betraktning at merverdiavgift, som andre skatter og avgifter, representerer et inngrep overfor borgerne som krever hjemmel i lov, samt næringsdrivendes behov for forutberegnelighet, bør departementet gi en avklaring på problemstillingen om staten i tilfeller hvor merverdiavgift uriktig er anført i et salgsdokument, kan foreta etterberegning av inngående merverdiavgift hos kjøper og samtidig fastsette den korresponderende utgående avgiften hos selger.

Ved å få innbetalt merverdiavgift fra selger har staten sikret seg mot tap som følge av at kjøper uriktig har tatt fradrag for inngående merverdiavgift. Det foreligger således ikke lenger noen tapsrisiko for staten. Hensyntatt formålet bak bestemmelsen i mval. § 11–4, må det legges til grunn at dersom selger allerede har betalt den uriktig oppkrevde merverdiavgift til staten, så foreligger det ikke noe behov for at skattekontorene også skal innkreve det samme avgiftsbeløpet hos kjøper.

Etter min oppfatning vil en hensiktsmessig tilnærming til problemstillingen være at staten ikke etterberegner merverdiavgift overfor kjøper hvor den samme merverdiavgiften allerede er innbetalt staten av selger. Alternativt må skattekontorene godta at det utstedes ny faktura uten merverdiavgift til kjøper. En slik løsning synes å være i samsvar med formålet bak mval. § 11–4 og de grunnleggende prinsippene i merverdiavgiftsretten.

⁶ Merverdiavgiftshåndboken 6. utg. 2010 side 667.