

# Etterfakturering av merverdiavgift etter avholdt bokettersyn



Advokatfullmektig  
Håkon Mathias Sterling Danielsen  
KPMG LAW Advokatfirma

Når Skatteetaten fastsetter avgiftsoppgjøret for en virksomhet, oppstår det ofte spørsmål om etterberegnet merverdiavgift kan viderefaktureres til kunden. Erfaringer fra bokettersyn tilsier at det kan by på utfordringer å avklare dette spørsmålet.

## Utgangspunkt – plikt til å svare merverdiavgift

Utgangspunktet i merverdiavgiftsretten er at det skal beregnes merverdiavgift på varer eller tjenester som omsettes i Norge. Dette utgangspunktet følger av § 3–1 første ledd i lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven, forkortet mval.) som trådte i kraft 1.1.2010. Den generelle regelen om merverdiavgiftsplikt er sentral for norske næringsdrivende, og det følger videre at næringsdrivende som har omsetning med mer enn kr 50 000 i løpet av en periode på tolv måneder, skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Plikten til registrering, beregning og innbetaling av merverdiavgift er i sin helhet lagt på den næringsdrivende, se blant annet lovens §§ 2–1 og 11–1. Stortinget har dermed «satt bort» innkrevingen av merverdiavgift til den næringsdrivende, som pålegges å beregne og innbetale merverdiavgift med mindre det eksisterer tilfeller definert i loven hvor merverdiavgift ikke skal beregnes.

## Manglende etterlevelse

I enkelttilfeller hender det avgiftssubjektet, dvs. selskapet eller foretaket som er ansvarlig for å beregne merverdiavgift, ikke har beregnet merverdiavgift og innbetalt denne til staten. I andre tilfeller er avgiftssubjektet overhodet ikke registrert i Merverdiavgiftsregisteret. I slike tilfeller vil den næringsdrivende kunne bli underlagt kontroll av skattemyndighetene, som vil registrere virksomheten i Merverdiavgiftsregisteret for de aktuelle årene hvor det feilaktig ikke har blitt beregnet merverdiavgift. Samtidig vil avgiftsmyndigheten etter skatteforvaltningsloven §§ 12–1 og 12–2<sup>1</sup> etterberegne den merverdiavgiften som virksomheten selv skulle ha beregnet i de aktuelle årene. Dersom virksomheten ikke har stått registrert i Merverdiavgiftsregisteret og beregnet merverdiavgift på noen del av sin omsetning, kan det bli snakk om etterberegning av betydelige beløp. I en tidligere artikkel<sup>2</sup> har jeg belyst hvordan utenlandske virksomheter i mange tilfeller misforstår det norske regelverket og følgelig blir etterberegnet store beløp.

Ettersom plikten til å beregne og innbetale merverdiavgift etter loven påligger den næringsdrivende, må det fastsatte beløpet innbetales til staten. Fristen er normalt tre uker fra det tidspunktet myndighetene fastsetter avgiften i et vedtak.

Dette kan by på store utfordringer for virksomheten likviditetsmessig, fordi den må forskuttere beløpet. Det er derfor viktig at man på et tidlig tidspunkt tar stilling til hvorvidt det kan foreligge adgang til å etterfakturere den fastsatte merverdiavgiften til kunden. Utgangspunktet i merverdiavgiftssystemet er at avgiften skal belastes sluttkunden, slik at avgiften ikke blir en endelig kostnad for virksomheten.

Denne artikkelen vil ta for seg alternative strategier for en næringsdrivende som feilaktig har omsatt varer og tjenester til en næringsdrivende som har tilsvarende fradragsrett for merverdiavgift. Artikkelen kan likevel komme til nytte for næringsdrivende som har kunder uten fradragsrett. Artikkelen er ikke ment som en uttømmende fasit, men heller som en praktisk belysning av aktuelle problemstillinger.

## Etterfakturering av merverdiavgift

Det er i praksis lagt til grunn at en virksomhet som blir etterberegnet merverdiavgift fra avgiftsmyndighetene, må gjennomføre en etterfakturering av sine kunder for å «hente inn» merverdiavgiften som skulle ha blitt innbetalt til staten i utgangspunktet. Skattedirektoratet har i Skatteforvaltningshåndboken<sup>3</sup> uttalt at det i de såkalte «inn/ut-tilfellene»<sup>4</sup> som hovedregel er

3 1. utgave, 2017, på side 311. Se også Merverdiavgiftshåndboken (12. utgave, 2016) på side 933.

4 Tilfeller hvor kjøper har fradragsrett for merverdiavgift som skulle ha blitt utfakturert.

1 Tidligere mval. § 18-1.

2 Revisjon og Regnskap, nr. 7 i 2016 på side 62–65.

«overlatt til selger å rette opp feilen og innkreve avgiften ved etterfakturerings til kunden». Dette prinsippet skal ifølge direktoratet kun fravikes i helt spesielle tilfeller, hvilket vil omtales senere i artikkelen. I praksis vil ikke Skatteetaten ta stilling til hvordan beløpet etterfaktureres så lenge det betales inn til staten. Virksomheten kan dermed velge å kostnadsføre beløpet. I enkelte tilfeller er det imidlertid snakk om så betydelige beløp at etterfakturerings er eneste utvei for virksomheten.

Etterfakturerings av merverdiavgift kan i praksis utføres på to måter, som står beskrevet i Skattedirektoratets prinsipputtalelse fra 12.11.2012. Denne uttalelsen gjelder i utgangspunktet ikke etterfakturerings som konsekvens av et bokettersyn,<sup>5</sup> men heller som følge av at avgiftsmyndighetene har brukt lang tid på å behandle en rettidig søknad om registrering i Merverdiavgiftsregisteret med den følge at den næringsdrivende i mellomtiden ikke har kunnet legge til merverdiavgift på sine avgiftspliktige salg.

## To alternative metoder

Prinsipputtalelsens første alternativ angir at selger kan etterfakturere merverdiavgift ved å utstede en faktura til kunden hvor kun merverdiavgiftsbeløpet er påført fakturaen. Fakturaen bør inneholde en referanse til den opprinnelige fakturaen, og det angis at en kopi av den første fakturaen bør vedlegges. I et tilfelle hvor det er snakk om etterfakturerings av etterberegnet merverdiavgift, vil det være hensiktsmessig å angi hvilken termin den opprinnelige fakturaen er periodisert til, slik at kunden kan ta stilling til eventuell fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Det andre alternativet innebærer at selger krediterer den opprinnelige fakturaen som feilaktig ikke har blitt merverdiavgiftsberegnet. Selger utsteder dermed en kreditnota til kunden. Samtidig utsteder selger en ny faktura til kunden med spesifisert merverdiavgift. Rent bokføringsteknisk vil fakturaen i dette tilfellet kun lyde på merverdiavgiftsbeløpet, fordi den opprinnelig utfakturerte omsetningen allerede er betalt. Også i dette tilfellet bør det imidlertid henvises til den terminen hvor skattekontoret har periodisert den opprinnelige fakturaen.

## Adgangen til å etterfakturere kunden

Som avsnittet ovenfor viser, vil avgiftsmyndighetene forutsette at den næringsdrivende etterfakturerer merverdiavgift til sine kunder dersom virksomheten feilaktig ikke har beregnet merverdiavgift for tidligere terminer. Lovens system legger opp til at dette ansvaret ligger på den næringsdrivende.

Før en etterfakturerings av kunden gjennomføres, kan det være nyttig å fastslå hvorvidt kunden har en plikt til å innbetale merverdiavgiftsbeløpet til avgiftssubjektet(selger). Dette vil bero på en tolkning av avtaleforholdet mellom partene. Anders Mikelsen fra Bedriftsøkonomisk Institutt har i et foredrag<sup>6</sup> argumentert for at det mellom næringsdrivende presumeres å foreligge en rett til etterfakturerings av merverdiavgift, blant annet basert på kytymen om at priser mellom næringsdrivende i alminnelighet oppgis eksklusiv merverdiavgift. Hvorvidt det foreligger en betalingsplikt for kunde, må imidlertid vurderes konkret basert på flere momenter,<sup>7</sup> herunder i hvilken grad selger er å bebreide for feilen.

## Foreldelse?

Et annet relevant spørsmål er hvorvidt kravet merverdiavgiftsbeløpet springer ut av, kan være foreldet partene imellom. Etter foreldelsesloven<sup>8</sup> § 3, regnes foreldelsesfristen fra «den dag da fordringshaveren tidligst har rett til å kreve å få oppfyllelse». I et kontraktsforhold tilsier dette at foreldelsesfristen begynner å løpe fra den datoen selger kan kreve betaling iht. avtalen. Ettersom bokettersyn normalt pågår 2–4 år tilbake i tid, og samtidig kan ta 1–2 år å gjennomføre, kan foreldelsesfristen i utgangspunktet være utløpt før selger rekker å utføre fristavbrytende handlinger.

Det følger riktignok av foreldelsesloven § 10 at det kan fastsettes en tilleggsfrist på ett år dersom fordringshaveren ikke har gjort fordringen gjeldende fordi han manglet nødvendig kunnskap om fordringen eller skyldneren. Som regel vil skattekontoret endre avgiftsoppgjøret til selger nettopp fordi selger ikke har hatt kunn-

skap om regelverket. Dersom selger iht. avtaleforholdet har en fordring på merverdiavgift mot kjøper, kan det argumenteres for at det oppstår en tilleggsfrist på ett år nettopp fordi kjøper først får kunnskap om merverdiavgiftskravet når endringene varsles fra skattekontorets side.<sup>9</sup>

Det følger imidlertid av § 10 at foreldelse inntreffer «tidligst 1 år etter den dag da fordringshaveren fikk eller burde skaffet seg slik kunnskap». Kjøper vil kunne argumentere med at selger burde ha hatt bedre kunnskap om norske merverdiavgiftsregler, slik at tilleggsfristen likevel ikke kan påberopes dersom det foreligger uaktsomhet hos selger.

Uavhengig av hvorvidt avgiftssubjektet mistenker at det vil bli påberopt foreldelse fra kjøper ved en eventuell etterfakturerings, kan det likevel være en nyttig øvelse å gjøre et forsøk. Dokumentasjon på forsøk på inndrivelse kan ha betydning ved en eventuell søknad om ettergivelse av merverdiavgiften overfor avgiftsmyndighetene. Dette omtales i et eget avsnitt.

## Periodisering av merverdiavgift

Når skattekontoret fastsetter avgiftsoppgjøret på vegne av et avgiftssubjekt, følger det av mval. § 15–9 at merverdiavgift skal periodiseres i skattemeldingen<sup>10</sup> for den terminen dokumentasjonen er utstedt. Det siktes her til salgsdokumentasjonen (fakturaen) hvor den opprinnelige avgiftspliktige omsetningen fremgår. Det er kun i tilfeller beskrevet i prinsipputtalelsen ovenfor, at det i praksis tillates at avgiftssubjektet(selger) periodiserer fakturaen til den terminen hvor ny faktura er utstedt. Spørsmålet har blant annet betydning for beregningen av renter etter skattebetalingsloven §§ 11–1 og 11–2, slik at selger ikke vil bli belastet renter dersom manglende beregning av merverdiavgift skyldes forhold på avgiftsmyndighetenes side.

Dette utgangspunktet bekreftes for øvrig av Skattedirektoratet i Merverdiavgiftshåndboken<sup>11</sup> hvor det fremgår at selger som utsteder ny faktura for å etterfakturere merverdiavgift som følge av uriktig registrering, skal «innberette utgående merverdiavgift i den terminen merverdiav-

6 Merverdiavgift og kontraktsrettslige problemstillinger, BIs MVA-seminar 20.3.2014.

7 Foredraget viser bl.a. til at mval. § 22-1 annet ledd som synes å bygge på en presumsjon om adgang til å kreve merverdiavgift av omsetning som ved avtaleinngåelsen ikke var avgiftspliktig. Spørsmålet drøftes også ut ifra alminnelig kontraktsrett, som synes å bygge på en adgang til å kreve tilleggsbetaling i enkelte tilfeller.

8 Lov om foreldelse av fordringer(1979).

9 Legg merke til at tilleggsfristen oppstår uavhengig av treårsfristen i foreldelsesloven § 3, men er begrenset til totalt ti år etter at den opprinnelige fristen begynte å løpe.

10 Ny oppgave som erstatter den tidligere omsetningsoppgaven for merverdiavgift, jf. innføringen av ny skatteforvaltningslov 1.1.2017.

11 12. utgave, 2016 på side 808.

5 Uttalelsen gjelder «registrert selger».

gift skulle vært oppkrevd og innberettet, ved å levere en tilleggsoppgave eller en korreksjonsoppgave for denne terminen».

I et tilfelle hvor myndighetene foretar bokettersyn overfor den næringsdrivende, vil det naturlig nok ikke være nødvendig å ta stilling til periodiseringsspørsmålet, fordi avgiftsmyndigheten vil periodisere omsetningen til den terminen bilaget opprinnelig ble utstedt. Periodiseringsspørsmålet gjør seg imidlertid gjeldende i vurderingen av fradragsrett på kundens hånd.

### Kan kunden fradragsføre?

Et av de viktigste spørsmålene som må avklares dersom merverdiavgift skal etterfaktureres til kunden, er hvorvidt denne har mulighet til å fradragsføre etterfakturert merverdiavgift. Utgangspunktet i dette henseende er at fradragsrett foreligger så lenge merverdiavgiften er «til bruk» i selgers virksomhet. Dette utgangspunktet følger av lovens § 8–1. Så lenge merverdiavgiften på kostnadene knytter seg til innsatsmidler i kjøpers avgiftspliktige virksomhet, er normalt<sup>12</sup> dette vilkåret oppfylt.

Spørsmålet er imidlertid hvorvidt merverdiavgift som stammer fra en leveranse mer enn tre år tilbake i tid, kan kreves refundert av avgiftssubjektet (kjøper). Etter skatteforvaltningsloven § 9–4 annet ledd (tidligere mval. § 18–3) kan avgiftssubjektet endre avgiftsoppgjøret i tre år etter leveringsfristen for den enkelte avgiftsterminen.

Det sentrale spørsmålet blir etter dette hvorvidt den etterfakturerte merverdiavgiften skal periodiseres til opprinnelig termin, dvs. den terminen hvor det opprinnelige salgsbilaget er utstedt, eller til terminen hvor moms fakturaen er utstedt. I merverdiavgiftsretten er det et generelt symmetriprinsipp som innebærer at selgers innberetning av utgående merverdiavgift og kjøpers fradrag for inngående merverdiavgift skal skje i samme termin. Dersom en legger dette symmetriprinsippet til grunn også i de tilfellene hvor merverdiavgift blir etterfakturert, innebærer dette at kjøpers krav på å fradragsføre etterfakturert merverdiavgift vil være foreldet etter § 9–4 annet ledd.

### Rettskilder vedrørende fradragsrett

I forbindelse med innføringen av mval. § 18–3<sup>13</sup> ble dette spørsmålet behandlet av Finansdepartementet. I forarbeidene<sup>14</sup> til den da nye bestemmelsen i 2010 pekte Statoil på asymmetrien som ville oppstå dersom man innførte en treårsfrist for endring av avgiftsoppgjøret til den næringsdrivendes gunst, samtidig som avgiftsmyndighetene hadde en tiårsfrist til å endre det samme oppgjøret. Selskapet pekte på at dette ville kunne føre til at næringsdrivende ville bli påført ekstra merverdiavgiftskostnader i strid med merverdiavgiftssystemet.

Selskapet eksemplifiserte dette ved å vise til at den avgiftspliktige i utgangspunktet har en plikt til å korrigere avgiftsoppgjøret til ugunst for seg selv innenfor de siste ti årene. Ifølge selskapet ville dette medføre at dersom den næringsdrivende korrigerer mer enn tre år tilbake i tid, så ville kunden miste fradraget for inngående merverdiavgift. Den næringsdrivende ville i et slikt korrigeringsstilfelle utstede en kreditnota og en ny faktura med merverdiavgift, slik at kunden i utgangspunktet ville kunne kreve fradrag for den etterfakturerte merverdiavgiften. Selskapet påpeker imidlertid at denne muligheten vil være avskåret dersom treårsfristen er utløpt. Ifølge Statoil vil da kunden sitte igjen med en avgiftsbelastning han ikke skulle hatt.

### Finansdepartementets anvisninger

Finansdepartementet uttalte i forhold til dette at bakgrunnen for at avgiftsmyndighetene hadde en lengre endringsfrist overfor de næringsdrivende, skyldes at avgiftsmyndighetene først ved etterkontroller kan fastslå hvorvidt avgiftsoppgjøret har vært feil. Den næringsdrivende skal derimot selvdeklare merverdiavgift og kan derfor oppdage eventuelle feil på et tidligere tidspunkt. Departementet uttaler også at det faktum at den næringsdrivende ikke kan kreve endring til gunst for seg selv etter utløpet av treårsperioden, ikke er ensbetydende med at avgiftssubjektet ikke vil kunne oppnå endring til egen gunst etter utløpet av treårsperioden. Det uttales videre at avgiftssubjektet kan gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feilen som har oppstått og avgiftsmyndighetene vil

da, når rimelighetsgrunner tilsier det, endre avgiftsoppgjøret til gunst for den avgiftspliktige.

Forarbeidene til § 18–3 indikerer altså at korrekt periodisering på kjøpers hånd er den terminen hvor opprinnelig faktura har blitt utstedt, slik at kjøpers fradragsrett kan være foreldet overfor avgiftsmyndighetene. Det er imidlertid usikkert i hvilken grad Finansdepartementet og Statoil har tatt stilling til selve periodiseringsproblematikken i forarbeidene, da bestemmelsen om periodisering i § 15–9 er utelatt fra fremstillingen. Den rettskildemessige vekten av uttalelsen fra Statoil og Finansdepartementet kan etter mitt skjønn derfor ikke være av særlig betydning.

### Avgiftsmyndighetenes praksis

Uttalelsen fra Finansdepartementet ovenfor indikerer at avgiftsmyndighetene kan være lempelige med å endre avgiftsoppgjøret til den avgiftspliktiges gunst mer enn tre år tilbake i tid. Det kan synes som om Skattedirektoratet har tatt konsekvensen av denne instruksjonen i relasjon til periodiseringsspørsmålet ved etterfakturering av avgift. I Merverdiavgiftshåndboken<sup>15</sup> fremgår det nemlig at «et unntak fra symmetriprinsippet oppstår dersom registrert selger uriktig har unnlatt å fakturere med utgående merverdiavgift.» Dersom merverdiavgift etterfaktureres, fremgår det at «kjøper kan fradragsføre inngående merverdiavgift i den terminen ny faktura er utstedt». Selv om denne uttalelsen gjelder et tilfelle med frivillig retting fra avgiftssubjektets side, er det ingen gode grunner for at den ikke skal gjelde når etterfaktureringen oppstår som en konsekvens av et bokettersyn.

Så vidt jeg er kjent med, eksisterer det ingen tilfeller i praksis hvor avgiftsmyndighetene har nektet å godta fradragsrett for etterfakturert inngående merverdiavgift på kundens hånd, så lenge legitimasjonskravene<sup>16</sup> på fakturaene er oppfylt. Sannsynligvis skyldes dette at spørsmålet aldri har blitt fanget opp av avgiftsmyndighetene, samtidig som at det ville ha vært svært urimelig å etterberegne merverdiavgift hos selger i den hensikt å nekte kunden å fradragsføre den samme merverdiavgiften. Som nevnt innledningsvis skal merverdiavgiften ikke representere en endelig kostnad for avgiftspliktige næringsdrivende, hvilket

<sup>13</sup> Bestemmelsen trådte i kraft 1.1.2011. Før dette gjaldt alminnelige foreldelsesregler. Bestemmelsen er nå opphevet, men skatteforvaltningsloven § 9–4 legger samme frist til grunn.

<sup>14</sup> Prop. 1 LS (2010–2011).

<sup>15</sup> 16. utgave, 2012 på side 808.

<sup>16</sup> Selger må være registrert for de aktuelle terminene og ha påskriften MVA bak organisasjonsnummeret på fakturaen, jf. bokføringsforskriften § 5-1-2.

<sup>12</sup> Unntak oppstår som regel der kjøper driver såkalt «delt virksomhet» etter mval. § 8-2.

innebærer at myndighetene i de aller fleste tilfeller bør godta korrigering.

På bakgrunn av spørsmålets noe praktiske karakter finnes det ingen klagenemndsavgjørelser som regulerer hvorvidt kunden vil ha fradragsrett i tilfellene skissert ovenfor. Spørsmålet er dermed ikke avklart rettslig sett. Skattemyndighetene er dermed også i praksis noe forbeholdne med å uttale seg om fradragsrett på kjøpers hånd i et etterfaktureringsstilfelle. På bakgrunn av dette anbefales det derfor alltid å opplyse på skattemeldingen om at inngående merverdiavgift som fradragsføres på kundens hånd, gjelder etterfakturert merverdiavgift i forbindelse med avgiftskontroll fra myndighetene. Myndighetene kan i slike tilfeller ta opp spørsmålet dersom det skulle bli aktuelt.

### Ettergivelse av merverdiavgift

Ovenfor er det skissert en rekke «skjær i sjøen» som kan vise seg i en situasjon hvor en virksomhet blir henvist til å etterfakturere merverdiavgift til sine kunder. Dersom den næringsdrivende ikke klarer å gjennomføre etterfaktureringen, blir spørsmålet om det finnes alternative løsninger. Dersom virksomheten blir pålagt å betale merverdiavgift til staten som ikke kan etterfaktureres eller fradragsføres, kan dette bety at virksomheten vil sitte igjen med en ren avgiftskostnad i strid med lovens system.

Avgiftspraksis åpner i enkelte tilfeller for at det kan skje en ettergivelse av selve merverdiavgiftsbeløpet i slike tilfeller. Utgangspunktet følger av skatteforvaltningsloven § 9–9<sup>17</sup> som angir at «skattemyndighetene kan sette ned eller ettergi fastsatt skatt dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet.» Det følger av Skatteforvaltningshåndboken<sup>18</sup> at dersom det dreier seg om «en stor krets av kjøpere eller andre omstendigheter som gjør det særlig byrdefullt å etterfakturere, for eksempel ved konkurs hos kjøperen, kan det likevel være aktuelt også å ettergi selve avgiftsbeløpet. Dette kan i så fall kun skje under den forutsetning at det ikke skjer noen etterfakturering overfor kunden».

### Adgang til ettergivelse

Avgiftsmyndighetene har i praksis tolket vilkåret «særlig byrdefullt» svært strengt. I praksis skal det derfor være umulig for den næringsdrivende å gjennomføre en etterfakturering før en eventuell ettergivelse kan komme på tale. Håndboken angir at konkurs hos kjøper eller at virksomheten har en stor krets med kunder, kan være forhold som kan tale for ettergivelse. Fremstillingen kan imidlertid ikke sies å være uttømmende, slik at eksempelvis foreldelsesinnsigelse fra kundens side også i teorien burde kunne danne grunnlag for en ettergivelsessøknad.

Det fremgår av skatteforvaltningsloven § 9–9 annet ledd at vedtak om ettergivelse først kan treffes når det er fattet vedtak om etterberegning. Hovedregelen er derfor at avgiftsmyndighetene vil etterberegne merverdiavgift dersom denne ikke er innberettet av avgiftssubjektet selv. Ettersom det skal svært mye til før det kan bli tale om ettergivelse av avgiften, bør en næringsdrivende forsøke å etterfakturere merverdiavgiften selv om den har en mistanke om at kravet vil bli avvist av kunden. Eventuelle uenigheter mellom selger og kjøper kan dermed danne grunnlag for en ettergivelsessøknad for de beløpene selger ikke klarer å hente inn igjen ved etterfaktureringen.

### Brutto- eller nettometoden?

Avgiftspraksis angir altså at det kan være aktuelt med en ettergivelse av merverdiavgift i de tilfellene hvor kunden opprinnelig hadde fradragsrett, men at det av ulike grunner vil være «særlig byrdefullt» å pålegge den næringsdrivende å etterfakturere merverdiavgiften.

Et alternativ til etterfakturering eller ettergivelse, er at avgiftsmyndighetene fastsetter merverdiavgiften med et annet beregningsgrunnlag på bakgrunn av at man allerede på vedtakstidspunktet kan påvise at etterfakturering er umulig. Det fremgår av Merverdiavgiftshåndboken<sup>19</sup> at i «et tilfelle hvor det ikke lar seg gjøre å etterfakturere kjøper, må det innberettes merverdiavgift av bruttobeløpet på den termin merverdiavgiften skulle vært oppkrevd.» Det fremgår av håndboken at dette typisk gjelder tilfeller hvor et foretak har drevet virksomhet over tid uten å være registrert og uten å fakturere med merverdiavgift.

At bruttometoden er hovedregelen for avgiftsmyndighetene i de tilfellene hvor merverdiavgift ikke vil bli etterfakturert, følger av forarbeidene<sup>20</sup> til skattebetalingsloven § 16–50 hvor Finansdepartementet uttaler at det «presumeres at avgift er oppkrevet i det vederlag som er beregnet.» Departementet uttaler imidlertid også at det kan «tenkes tilfeller hvor det vil være mer naturlig å benytte en nettometode der merverdiavgiften legges på den avdekkede omsetningen. Dette bør i så fall bero på at det foreligger bestemte holdepunkter for dette i for eksempel inngåtte kontrakter mellom partene.» Da bestemmelsen i § 16–50 i utgangspunktet er ment å dekke privatpersoners ansvar overfor staten ved merverdiavgiftsunndragelser, er ikke uttalelsene direkte overførbare til næringsdrivende. Som skissert i et tidligere kapittel beror det på avtalen mellom partene hvorvidt det er anledning til å etterfakturere merverdiavgift, og det følger naturlig nok av dette at dette utgangspunktet vil være styrende for hvorvidt brutto- eller nettometoden skal legges til grunn ved fastsettelsen.

### Inkonsekvent praksis

Avgiftspraksisen fra myndighetenes side må dermed sies å være noe sprikende og ikke alltid helt konsekvent på dette punktet. Skattedirektoratet angir på den ene siden at bruttometoden er utgangspunktet dersom merverdiavgift ikke kan etterfaktureres, samtidig som det indikeres at lovverket og praksis åpner for en ettergivelse dersom etterfakturering ikke er mulig. Min oppfatning er derfor at man i de såkalt inn/ut-tilfellene bør kunne argumentere for at det skal skje en ettergivelse av merverdiavgift som ikke lar seg etterfakturere, fordi merverdiavgiften i utgangspunktet aldri skal være en kostnad for næringsdrivende som har fradragsrett.

Bruttometoden passer således bedre når en næringsdrivende feilaktig ikke har beregnet merverdiavgift på salg til kunder uten fradragsrett for merverdiavgift. I slike tilfeller har staten blitt påført et faktisk tap, og den næringsdrivende vil da være nærmest til å bære dette tapet. Det vil derfor som hovedregel svært sjelden skje en ettergivelse i slike tilfeller.

17 Tidligere mval. § 19-3 annet ledd. Legg merke til at skatteforvaltningsloven bruker fellesbetegnelsen skatt både for skatt og merverdiavgift.

18 1. utgave, 2017 på side 311.

19 12. utgave, 2016 på side 838.

20 Høringsnotat av 8. september 2010 – forskriftsbestemmelser til skattebetalingsloven § 16-50 om privatpersoners ansvar ved kontantkjøp.

## Oppsummering

Som avgiftspraksis illustrerer, er utgangspunktet at næringsdrivende skal ha mulighet til å rette opp avgiftsbehandlingen dersom denne feilaktig ikke har beregnet merverdiavgift på sin omsetning. Da Skatteetaten gjerne korrigerer flere år tilbake i tid, tilsier rimelighetsgrunner at den næringsdrivende også skal ha mulighet til å utføre tilsvarende korrigeringer overfor sine kunder. Skatteforvaltningsloven som trådte i kraft i januar, innfører som hovedregel at skattekontoret maksimalt kan kontrollere avgiftsoppgjøret fem år tilbake i tid i tilfeller som skissert i denne artikkelen. Dette vil avbøte noen av konsekvensene av en merverdiavgiftsfastsattelse og skape forutsigbarhet for næringsdrivende.

Det er likevel viktig at den næringsdrivende har et bevisst forhold til hvordan virksomheten går frem ved en etterfakturering. De ulike mulighetene som beskrevet i denne artikkelen, bør iverksettes i en strategisk rekkefølge for å sannsynliggjøre et positivt utfall. Eksempelvis har jeg i praksis sett at en virksomhet kan søke om ettergivelse av merverdiavgiften på bakgrunn av at selskapet vil kunne bli møtt med en påstand om foreldelse. En slik teoretisk sannsynliggjøring er ikke tilstrekkelig, og den næringsdrivende bør derfor «gå veien» om en etterfakturering først.

Naturlig nok bør den første prioriteten til avgiftssubjektet være å planlegge virksomheten sin på en slik måte at avgiftsspørs-

mål utredes før transaksjoner gjennomføres. Et bokettersyn er ofte en krevende prosess, og det kan derfor lønne seg å benytte kompetent rådgivning i forkant. På den måten kan man bl.a. sikre seg en etterfaktureringsmulighet i kontrakten som inngås, i tilfelle myndighetene skulle etterberegne avgiften i ettertid – alternativt slippe store konsekvenser av et bokettersyn. Selv om kompetent rådgivning kan være kostbart, er alternativet ofte mye verre. Det er også mulig å kontakte avgiftsmyndighetene i forkant. De har en alminnelig veiledningsplikt overfor næringsdrivende.

Ny kompensasjonsordning

# Nøytral merverdiavgift for helseforetakene

Med virkning fra 1. januar 2017 er det innført en ordning med nøytral merverdiavgift for helseforetakene. Ordningen innebærer at helseforetakene får kompensasjon for pådratt mva på innkjøp av varer og tjenester.



Advokat  
**Marit Barth**  
Partner Advokatfirmaet PwC



Advokat  
**Sofie Aandal Vangsnes**  
Manager Advokatfirmaet PwC

Samtidig får helseforetakene en avkortning i budsjettet (basert på fjorårets regnskaps-tall) slik at ordningen skal være budsjett-nøytral. Helsedirektoratet har ansvaret for ordningen.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> <https://helsedirektoratet.no/Documents/N%C3%B8ytral%20merverdiavgift/Regelverk%20til%20nett%20med%20veiledningstekster%2019122016.pdf>

I tillegg til helseforetakene og de regionale helseforetakene omfattes også tre selskaper eid av helseforetakene samt 12 private ideelle institusjoner som har langsiktige driftsavtaler med regionalt foretak.<sup>2</sup> For

- <sup>2</sup> Regelverket gjelder for:
- Helseforetak som er omfattet av lov om helseforetak m.m. av 15. juni 2001 nr. 93
  - Følgende tre selskaper som eies av de regionale helseforetakene:
    - Helse Vest IKT AS
    - Helseforetakenes Nasjonale Luftambulansetjeneste ANS
    - Helseforetakenes senter for pasientreiser ANS

De 12 private ideelle institusjonene med langsiktige driftsavtaler med regionalt foretak:  
Lovisenberg Diakonale Sykehus AS, Diakonhjemmet Sykehus AS, Stiftelsen Betanien Hospital Skien, Martina Hansens Hospital AS, Revmatismesykehuset AS, Hauge-sund Sanitetsforenings Revmatismesykehus AS, Haraldsplass Diakonale Sykehus AS, Stiftelsen Betanien Bergen, NKS Jæren Distriktpsikiatriske Senter AS, NKS Olaviken alderspsikiatriske sykehus AS, Solli Sykehus, Voss DPS NKS Bjørkli AS

enkelthets skyld omtaler vi bare helseforetakene i det følgende.

Kompensasjonsordningen er en egen ordning utenfor merverdiavgiftsloven. For å forstå ordningen, er det likevel en fordel å ha kjennskap til merverdiavgiftssystemet. Det er imidlertid også særregler i ordningen som avviker fra merverdiavgiftslovens (mval.) system.

## Bakgrunnen for ordningen

Helsetjenester er unntatt merverdiavgift etter mval. § 3–2 og helseforetakene driver i all hovedsak virksomhet som ikke er avgiftspliktig. Ved innkjøp av varer og tjenester til helseforetakene har derfor merverdiavgift historisk vært en kostnad