

Periodisering av merverdiavgift i langsiktige kontrakter

Artikkelen tar for seg avgiftsmessig periodisering av vederlaget i langsiktige kontraktsforhold, som omfatter både vare- og tjenesteleveranser. Slike kontrakter reiser også periodiseringsspørsmål i skatte- og regnskapsmessig sammenheng, men det er ikke temaet for denne artikkelen.



Seniorrådgiver
Jon Tindlund
Skatteetaten – Storbedrift, Bank
og Forsikring



Seniorskattejurist
Marius Holm Hansen
Skatteetaten – Storbedrift, Bank
og Forsikring

Ideen til denne artikkelen oppstod i forbindelse med en bindende forhåndsuttalelse (BFU) avgitt 4. mars 2019 (2018-644SFS). Synspunkter i artikkelen står for forfatternes egen regning og er ikke nødvendigvis uttrykk for skatteetatens offisielle rettsoppfatning.

Anleggskontrakter

En gruppe langsiktige kontrakter er de som ofte omtales som anleggskontrakter i regnskapsterminologien. På skatterettens område omtales dette ofte som langsiktige tilvirkningskontrakter. Slike kontrakter er vanlige innen bygge- og anleggsvirksomhet, men også på en rekke andre områder inngås det langsiktige kontrakter.

Til forskjell fra skatte- og regnskapsretten skjer periodiseringen av merverdiavgiften hyppig gjennom året, normalt seks ganger ved tomånedlige terminer. Inntekter knyttet til kontrakter som løper over mange terminer, vil normalt være betydelige, slik at periodiserings-effektene mellom rapportering fra et tidlig stadium i kontraktsperioden til et sent stadium, kan være vesentlige i store kontrakter.

Utenlandsk kjøper

I tilfeller der kjøper i den langsiktige kontrakten er utenlandsk, kan periodi-

seringsreglene reise særlige spørsmål ved fremtidig utførsel. Dette skyldes at levering av en vare for utførsel er avgiftsfritt, mens en (del)levering i Norge normalt vil være avgiftspliktig siden det avgiftsmessig anses å finne sted en fortløpende levering ved tilvirkningen. Dette var problemstillingen i BFU avgitt 4. mars 2019 (foreløpig ikke publisert) som vil bli kommentert senere i artikkelen.

I periodiseringsspørsmål har det vært en oppfatning om at det kjøpsrettslige avtalte leveringsstedet og tidspunktet er det avgjørende utgangspunktet for avgiftsplikten og når avgiften skal periodiseres.

Det er viktig å være klar over at det er gitt egne dokumentasjonsregler for den avgiftsmessige periodiseringen nedfelt i bokføringsforskriften, som er hjemlet i mval. § 15–10 femte ledd. Når det gjelder bygge- og anleggsvirksomhet, vises det til bokføringsfor-

skriften delkapittel § 8–1, som blant annet omfatter periodiseringsreglene for tilvirkning av store prosjekter innen bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri.

Kontraktstyper

Ved avgjørelse av spørsmål knyttet til den avgiftsmessige periodiseringen kan det skilles mellom kontrakter innen bygge- og anleggsvirksomhet (og verftsindustrien) og andre langsiktige kontrakter. Det er for disse to typene ulike hjemler for periodiseringen, men resultatet blir normalt likt.

Andre langsiktige kontrakter kan være knyttet til vare- og tjenesteleveranser utenfor de ovennevnte bransjene.

Tilvirkningskontrakter er ofte knyttet til bygge- og anleggsbransjen (entreprise), men også i andre bransjer er det vanlig å inngå langsiktige kontrakter, for eksempel ved bygging av omfat-

tende tekniske elektroniske plattformer.

Såkalte «supply and install»-kontrakter kan favne et vidt spekter av leveranser, men består normalt i hovedsak av en vareleveranse med et tjenesteelement i form av montering. Bestillingen vil typisk anses levert etter kontrakten når den er installert eller fungerer som den skal, «nøkkel-ferdig». Monteringsarbeidet kan i noen tilfeller skje utenfor norsk avgiftsområde, noe som reiser utfordringer knyttet til avgiftsbehandling og for riktig dokumentasjon.

Forskjellige bransjer har egne standarder som beskriver ansvar, risiko, leveringsbetingelser osv. tilpasset det enkelte prosjektet. Ett eksempel innen oljeservice er en såkalt EPCI-kontrakt (Engineering, Procurement, Construction and Installation), som omfatter både prosjektering, innkjøp (blant annet underentrepriser) bygging og installering.

Avgiftsrettslig levering

Leveringstidspunktet for varen og/eller tjenesten er utgangspunktet for faktureringen og periodisering av merverdiavgiften. Et salgsdokument som angir merverdiavgift, kan som hovedregel ikke utstedes før varen eller tjenesten er levert.¹ Fakturadato bestemmer i hvilken avgiftstermin merverdiavgiften skal rapporteres.² Privatrettslig kan en nærmere bestemt leveringsdato, sted mv. i utgangspunktet avtales fritt mellom næringsdrivende.³ Avtalefriheten åpner for ulike konstellasjoner der avtalt tidspunkt for levering ikke nødvendigvis er sammenfallende med fakturering og betaling.

Kjøpsloven regulerer rettigheter og plikter ved eierskifte. Kjøpsloven har ingen egen definisjon av leveringsbegrepet, men regulerer ulike former for levering som knytter seg til faktisk og rettslig råderett over tingen.

Normalt vil en kjøpsrettslig levering også være en avgiftsrettslig levering. Det kjøpsrettslige leveringsbegrepet er imidlertid ikke entydig og kjøpslovens regler om levering har derfor ikke direkte overføringsverdi til avgiftsrettens område, se Høyesteretts dom i Rt. 1996 s. 51 *Intersport*:

«Forståelsen av lovens uttrykk «levering av varer» er ikke uten videre entydig. Det er klart – og erkjent fra statens side – at det ikke kreves fysisk overlevering av varer til kjøper. Kjøpslovens regler om levering, som knytter seg til salgsgjenstanden, «tingen», er ikke direkte anvendelige. Det ligger imidlertid i merverdiavgiftssystemet at det er salget av varen fra det ene omsetningsledd til det annet som er «omsetning» og utløser avgiftsplikten.»

Bestemmelsens formål

Som det fremgår av dommen forutsetter ikke det avgiftsrettslige leveringsbegrepet nødvendigvis en fysisk rådighet. Begrepet levering må imidlertid tolkes med utgangspunkt i den bestemmelsen som saken gjelder. Et viktig tolkningsmoment i den forbindelse er bestemmelsens formål. Det er ikke gitt at et leveringsbegrep har samme innhold i alle relasjoner. Fysisk rådighet harmonerer etter vår vurdering godt med formålet om å avgiftsbelegge forbruk, men er som nevnt ikke avgjørende. Grensen for det avgiftsrettslige leveringsbegrepet er uklar og utforskes ikke nærmere her. Poenget i denne sammenhengen er å vise at det kjøpsrettslige og avgiftsrettslige leveringsbegrepet ikke nødvendigvis er sammenfallende.

Unntak fra hovedregel

Det er flere unntak fra hovedregelen om at utstedelse av salgsdokumentasjon skal skje etter levering, som i hovedsak er begrunnet i kontroll og praktiske hensyn. Yttergrensene er former for forskuddsfakturering inklusive merverdiavgift (eks. abonnementer, leier mv., jf. bokføringsforskriften § 5–2–6) og «complete contract» (oppføring av bygg) der fakturering skjer til slutt i en byggeprosess. Merk at forskuddsbetaling også kan komme

i kategorien «finansielle forskudd», som ikke er egentlig fakturering (som forutsetter levering), men et lån.

Ulike frister – ulike hensyn

De ulike fristene for fakturering i bokføringsforskriften har ulike hensyn. Et viktig hensyn bak hovedregelen om forbud mot forskuddsfakturering er å begrense omfang av legitimert fradragføring av inngående avgift når varen ikke er levert (risiko for misbruk). Det følger derfor av mval. § 15–10 tredje ledd at salgsdokumentasjon for merverdiavgiftspliktig omsetning ikke skal «utstedes før ved levering av varen eller tjenesten».

Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven gir ingen anvisning på hvor lang tid etter leveringen skattepliktige må utstede salgsdokumentasjon. Tidspunkt for utstedelse av salgsdokumentasjon er regulert i bokføringsforskriften. Innholdet i begrepet «levering» fremgår ikke av merverdiavgiftsloven eller av bokføringsforskriften.

Salgsdokumentasjon i bokføringsforskriften

Bokføringsforskriften er nært knyttet til merverdiavgiftsreglene på bakgrunn av merverdiavgiftens transaksjonsbaserte system. Fakturaene dokumenterer omsetningen og er således helt sentrale for identifikasjon og kontroll av avgiftsbehandlingen.

Levering av varer

Rene vareleveranser skal avgiftsberegnes når varen er levert, med mindre det er gitt særskilte unntak.⁴ Det følger av bokføringsforskriften § 5–2–2 første ledd at salgsdokumenter skal utstedes senest en måned etter levering. Det samme vil gjelde for tjenester. Et utgangspunkt i den sammenheng vil være det kjøpsrettslige leveringstidspunktet. Når levering skal skje, avtales mellom partene. Dersom en har å gjøre med en vareleveranse, vil derfor avgiftsperiodiseringen normalt være enkel. Ved betaling før en ren vareleveranse vil betalingen anses som et forskudd. Ved en avtale om betaling før

1 Mval. § 15-10 tredje ledd.

2 Mval. § 15-9 første ledd.

3 NL 5-1-2 (Christian Femtis Norske Love av 15. april 1687).

4 Bokføringsforskriften § 5-2-8 (2), jf. 5-2-6.

levering av vare (finansielle forskudd) kan det ikke utstedes salgsdokumentasjon med beregning av merverdiavgift. Dette vil være i strid med hovedregelen i mval. § 15–10 tredje ledd og forutsetningen i bokføringsforskriften § 5–2–2.⁵

Bygge- og anleggsvirksomhet

Når det gjelder den avgiftsmessige periodisering for omsetning i bygge- og anleggsvirksomhet, herunder verftsindustri, er det gitt særbestemmelser i delkapittel 8–1. Det er tolkningen av disse bestemmelsene som er avgjørende for den avgiftsmessige periodiseringen av leveransen etter kontrakten innenfor disse virksomhetsområdene.

I forbindelse med Bokføringsstandardstyrets arbeid med nye regler for utstedelse av salgsdokumenter i bygge- og anleggsbransjen uttalte Finansdepartementet at salgsdokumentasjonen skal utstedes i takt med fremdriften i bygge- og anleggsarbeidet, såkalt suksessiv levering.⁶ Dette medfører at det avgiftsmessig anses å være en fortløpende levering av varer og tjenester.

Gjelder også verftsindustri

I bokføringsforskriften § 8–1–2a, som omhandler utstedelse av salgsdokumenter, benyttes bare bygge- og anleggsvirksomhet, men vi legger til grunn at også verftsindustri må omfattes siden det positivt er lagt til grunn i den innledende bestemmelsen at delkapittelet også gjelder verftsindustri.

Etter § 8–1–2a skal salgsdokumenter «utstedes i samsvar med bygge- og anleggsarbeidets fremdrift, senest innen en måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen». Selger plikter å fakturere i takt med fremdriften av prosjektet. Fakturadato avgjør hvilken termin omsetningen (både avgiftspliktig og avgiftsfri) skal innbrettes. Utgangspunktet er at fakturering skal skje innen en bestemt tid etter levering, som for bygge- og anleggsarbeider er satt til «en måned

etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen.» I dette ligger at fakturering ikke kan utsettes for lenge etter levering. På den annen side er det heller ikke anledning til å fakturere med avgift før levering har skjedd.

Bakgrunnen for den løpende faktureringen av merverdiavgift basert på fremdrift er at samtidig periodisering av selgers utgående merverdiavgift og inngående merverdiavgift vil dempe risikoen for at utestående avgift ikke blir innbetalt. Slike kontrakter følger derfor hovedregelen om at leveringen er det styrende for tidspunktet for utstedelsen av salgsdokumentet, og dermed den avgiftsmessige periodiseringen.

Klassifisering – vareleveranse eller bygge- og anleggsarbeid

Klassifiseringen som bygge- og anleggsvirksomhet har også betydning for plikten til å føre prosjektregnskap. Det er videre klart at § 8–1–1 ikke omfatter rene vareleveranser.

I en artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 7/2011 om krav til prosjektregnskap har Iversen og Tystad konkludert med at dersom verdien av monteringsarbeidet er helt ubetydelig i forhold til vareleveransen, antas det ikke å foreligge plikt til å føre prosjektregnskap. Det legges i artikkelen til grunn at delkapittel 8–1 gjelder fysisk rettede bygge- og anleggsoppdrag, dvs. fysisk arbeid på et bygg eller elementer som er fastmontert i bygget.

I slike tilfeller antas det i artikkelen at det er et bygge- eller anleggsarbeid som omfattes av bestemmelsen, og ikke en vareleveranse. Forfatterne av artikkelen mener videre at monteringen må utgjøre mindre enn fem prosent av oppdragets totalsum for å anses å være ubetydelig. Vi er usikre på bakgrunnen for «femprosent-regelen» for plikten til å føre prosjektregnskap og om den skal tillegges vekt ved avgrensningen av om periodiseringsreglen i § 8–1–1 skal komme til anvendelse for avgiftsformål. Vi antar at dette kan være praktisk tommelfingerregel for når en tjenestested anses å være ubety-

delig i forhold til vareelementet og at avgiftspliktige dermed skal følge hovedregelen om periodisering av vareleveranser. Vi er ikke kjent med tilfeller der problemstillingen er satt på spissen, og vi antar derfor at kontrakter med ubetydelig tjenesteelement ikke er et stort praktisk avgrensingsproblem.

«Complete contract» i bygg og anlegg

Som nevnt over er hovedregelen at det skjer en løpende levering av varer og tjenester i prosjekter som faller inn under delkapittel 8–1. Det er imidlertid et unntak fra denne hovedregelen i de tilfellene det ikke er avtalt delbetalinger. Dette dreier seg i utgangspunktet om det er kjøper eller selger som står for finansieringen av prosjektet i byggetiden. I slike tilfeller kan avgiftsberegning utsettes til «senest en måned etter at arbeidet er fullført.», jf. § 8–1–2a tredje ledd.

Andre langsiktige kontrakter

Innledningsvis i § 5–2–4 fremgår det at løpende levering av tjenester og varer som leveres i den forbindelse, skal faktureres senest en måned etter utløpet av terminen. Dette er det samme prinsippet som gjelder for bygge- og anleggskontrakter. I de tilfellene det er levert et anbud (eller lignende), kan avtalte betalingsplaner legges til for den avgiftsmessige periodiseringen.

Det er imidlertid en forutsetning om at de ikke avviker fra den reelle fremdriften. Dette vil også i hovedsak være samsvarende med prinsippet som gjelder for bygge- og anleggskontrakter. I juridisk litteratur⁷ er det også lagt til grunn at innholdet i bokføringsforskriften § 8–1–2 a og § 5–2–4 er sammenfallende. Se også Merverdiavgiftshåndboken 15. utg. (2019) side 948 og Bokføringsstandardstyrets Delrapport III side 34. Etter vår vurdering vil normalt langsiktige kontrakter falle inn under en av bestemmelsene. Dette vil sikre en ensartet avgiftsrettslig periodisering av langsiktige kontrakter i flere bransjer. Kontrakter etter § 5–2–4 må også avgrenses mot varer.

⁷ Bokføringsloven (2015), Jan Terje Kaaby side 512.

⁵ Uttalelse SKD 23. mai 2007 og GBS 13 fra Norsk Regnskapsstiftelse (inneholder oversikt over tjenester som kan forskuddsfaktureres avgiftsmessig).

⁶ Gjennomgang av bokføringsregleverket – Forslag fra Bokføringsstandardstyret av 24. april 2009 side 28 flg.

Avtale betalingsplaner – konkret vurdering

Vi gjør også oppmerksom på at det ved avtalte betalingsplaner må gjøres en konkret vurdering av hvor mye som kan faktureres med avgift, se Bokføringsstandardstyrets rapport side 34: «En betalingsplan som går ut på at f.eks. 40 % skal faktureres ved oppstart av prosjektet vil derfor ikke kunne aksepteres, men det må vurderes konkret om en oppstart-fakturering på f.eks. 10 % kan aksepteres. I mange tilfeller vil fakturering av 10 % av anbudsprisen kunne aksepteres da dette er fakturering for arbeid som er utført når oppdraget er tildelt og er klart for oppstart (anbud, tegninger mv.)».

Utgangspunktet er den reelle fremdriften. Slik vi forstår eksempelet aksepteres 10 % som avgiftspliktig delbetaling fordi betalingen kan knyttes til konkret arbeid med anbud og prosjekteringsarbeid. Delbetaling i forhold til fremdrift må altså kunne dokumenteres. Vi antar at det også er andre forhold som kan gi en viss indikasjon om prosjektets fremdrift, for eksempel finansiering og bankenes kontroll på utbetaling av lån.

Utførsel av tilvirkede varer i langsiktige kontrakter

For en utenlandsk kjøper som skal velge leverandør i et internasjonalt marked, vil det være av betydning om kjøpet i Norge skal avgiftsbelegges eller ikke. Dersom kjøperen ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og leveransen skal avgiftsberegnes, er alternativet å søke om refusjon av merverdiavgiften etter reglene i mval. § 10–1. Dette vil imidlertid medføre en likviditetsulemppe for den utenlandske kjøperen i forhold til å få fradragført merverdiavgiften direkte. Et særskilt problem er i de tilfellene det foreligger en løpende avgiftspliktig levering av et større prosjekt, som senere skal føres ut av norsk avgiftsområde.

Avgiftsfri omsetning

Omsetning av varer og tjenester i merverdiavgiftsområdet er avgiftspliktig,

jf. mval. § 3–1 første ledd, jf. mval. §§ 1–2 og 1–3. Bestemmelsen gir en generell avgiftsplikt for omsetning av varer og tjenester, slik at omsetning knyttet til langsiktige kontrakter normalt er avgiftspliktig ved levering i Norge. I mange tilfeller vil tilvirkede varer føres ut av det norske merverdiavgiftsområdet. Ved tilvirkningskontrakter er det et spørsmål om (del)levering i slike tilfeller skal behandles som fritatt omsetning eller som avgiftspliktig innenlands omsetning.⁸

Bakgrunnen for et avgiftsfritak ligger i destinasjonsprinsippet, dvs. at merverdiavgift skal ilegges i det landet der en vare eller en tjeneste forbrukes. Regelverket harmonerer med land vi handler med for å unngå ingen eller dobbel avgiftsbehandling ved grenseoverskridende handel.

Særlige avgiftsfritak

Det er gitt en rekke særlige avgiftsfritak i merverdiavgiftsloven knyttet til prosjekter innen ulike bransjer f.eks. innen verftsindustrien (jf. bokføringsforskriften § 8–1–1). For eksempel er bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold av fartøy og plattformer knyttet til petroleumsvirksomhet avgiftsfritt i henholdsvis mval. §§ 6–9 og 6–11.

I tilknytning til slike kontrakter vil ikke overnevnte problemstilling oppstå siden det omsatte ikke skal faktureres med merverdiavgift. Det er imidlertid eksempler på andre typer av tilvirkede varer i Norge som skal benyttes utenfor merverdiavgiftsområdet og som ikke er omfattet av særlige fritak ved innenlands omsetning, men som er fritatt ved salg ut av merverdiavgiftsområdet. Dette kan være «nye» markeder i energisektoren som f.eks. bølge- eller vindkraft, der massive installasjoner ikke er omfattet av «petroleumsfritaket». For slike tilfeller blir spørsmålet om disse kan faktureres forløpende avgiftsfritt fra verftet selv om nødvendig dokumentasjon for utførsel ikke kan fremlegges før varen endelig utføres lang tid etter at første faktura er

utstedt og omsetningen er rapportert i omsetningsmeldingen.

Dokumentasjonsreglene

Ved utførselen er det knyttet særlige bestemmelser til dokumentasjon for at omsetningen anses fritatt for merverdiavgift. Ved omsetning av varer ut av merverdiavgiftsområdet er det et vilkår for avgiftsfritak at selger utekspederer disse gjennom tollvesenet, jf. merverdiavgiftsforskriften § 6–21–1. Avgiftsfritaket skal dokumenteres med salgsdokument, tolleklarasjon og attest for utførsel.

Mangelfull dokumentasjon medfører risiko for endringsadgang fordi vilkårene for fritak ikke vil være oppfylt.⁹ Denne dokumentasjonen vil imidlertid ikke være til stede når salgsdokumentasjonen skal utstedes i takt med prosjektets fremdrift, men når varen ennå ikke er endelig fremstilt og utført. Tolldeklarasjonen og attest for utførsel vil ikke bli utstedt før ved selve utførselen. Det er dermed ikke mulig å legitimere den avgiftsfrie omsetningen i takt med den løpende faktureringen, som normalt finner sted ved langsiktige kontrakter. Merk at spørsmålet ikke er aktuelt for leveranser som anses som rene vareleveranser, se over.

Forvaltningspraksis om dokumentasjonsplikten

Leveringsbegrepet ved utførsel er behandlet i en bindende forhåndsuttalelse (BFU 47/07) avgitt av Skattedirektoratet. I denne uttalelsen gis det uttrykk for at varer levert her i landet anses som innenlands omsetning, men det forutsettes i uttalelsen at den fysiske råderetten overføres samtidig med leveringen.

Betydningen av fysisk råderett

I den konkrete saken gikk risikoen over til kjøper ved demontering av maskinene i Norge. Skattedirektoratet påpeker imidlertid at kjøper ikke fikk råderett over de demonterte delene/varene før maskinene var levert i utlandet. Vi antar at Skattedirektoratet omtaler kjøpsrettslig risiko som over-

8 Mval. §§ 6-21, 6-22 jf. mval. § 3-1.

9 UTV-2017-2052 National Oilwell Varco Norway AS.

ført og at kjøper hadde rettslig råderett, men ikke fysisk råderett (kjøper brukte tredjemenn som utførte demontering).

Det er interessant å merke seg at Skattedirektoratet legger til grunn at dersom selger utekspederer varen i en slik situasjon, er betingelsene for avgiftsfritt eksportsalg oppfylt. Det er dermed, slik vi forstår uttalelsen, gjort en tolkning av leveringsbegrepet som for praktiske formål innebærer at en vare kan leveres kjøpsrettslig i Norge, men likevel, etter en konkret vurdering anses levert avgiftsmessig på et senere tidspunkt. Det ble i saken lagt vekt på at det var selger som utekspederte varen.

I tilvirkningskontrakter vil rådighet over eiendelen normalt ikke overtas før etter levering. Det foreligger i avgiftsmessig sammenheng en suksessiv levering og utgangspunktet er at avgiftsbehandlingen må vurderes ved den fortløpende faktureringen. Dersom omsetningen knyttet til delfakturaene skulle avgiftsberegnes, ville det være i strid med formålet om at det er innenlands forbruk som skal avgiftsbelegges, når det ved de løpende delfakturaene er klart etter kontrakten at varen skal omsettes ut av merverdiavgiftsområdet når den er ferdig tilvirket.

Veiledende uttalelse

I en veiledende uttalelse datert 23. august 2016¹⁰ har Sentralskattedirektoratet for Storbedrifter, med henvisning til BFU 47/07, lagt til grunn at en kjøpsrettslig levering i Norge ikke nødvendigvis ville være avgjørende for avgiftsbehandlingen når det var avtalt at varen skulle hentes av kjøper og eksporteres ut av Norge. Det ble imidlertid forutsatt at vilkårene for et avgiftsfritak ville bli oppfylt ved utførselen av varen.

BFU 4. mars 2019

I en bindende forhåndsuttalelse fra skattekontoret (Storbedrift) avgitt 4. mars 2019 var det reist spørsmål om avgiftsbehandlingen av en tilvirket

konstruksjon, som skulle benyttes i energivirksomhet til havs utenfor norsk merverdiavgiftsområde. Konstruksjonen skulle tilvirkes over mange avgiftsterminer, det ville bli foretatt delbetalinger og arbeidet ble av innsender antatt omfattet av bokføringsforskriften 8–1–1.

Skattekontoret la til grunn at det skulle foretas en fortløpende avgiftsmessig periodisering etter bokføringsforskriften. Skattekontoret kom videre til at omsetningen kunne behandles som avgiftsfritt. Det ble lagt til grunn at det var en rimelig sikker forutsetning at innretningen ikke skulle benyttes i Norge. Det var også opplyst at selger ville foreta uttransportering, utførsel og installasjon av konstruksjonen utenfor merverdiavgiftsområdet, selv om risikoen ville bli overtatt av kjøper på kai i Norge.

Skattekontoret viste til at selv om dokumentasjon ikke forelå ved den fortløpende faktureringen, ville skattekontoret kunne akseptere fortløpende avgiftsfri fakturering, forutsatt at det var en sporbar sammenheng mellom den fortløpende salgsdokumentasjonen og dokumentasjonen for utførselen. Skattekontoret viste til at den avgiftsfrie omsetningen måtte være enkel å kontrollere ved å sammenligne tolldeklarasjonene (med eventuelle vedlegg) i selskapets navn opp mot fakturaene. Det måtte også være mulig å identifisere at de løpende utstedte fakturaene var inkludert i konstruksjonen som ble eksportert i henhold til utførselsdeklarasjonen (rubrikk 28). Skattekontoret påpekte også at eventuelle endringer i prosjektet som medførte usikkerhet om at konstruksjonen ble utekspedert, ville være en bristende forutsetning for å behandle omsetningen som fritatt merverdiavgift.

Det kan også oppstå spørsmål om periodisering i forbindelse med innførsel av varer i langsiktige kontrakter, når disse skal leveres ferdig montert i Norge. Et selskap som skal levere en ytelse i Norge, må ta stilling til om virksomheten skal registreres i Merver-

diavgiftsregisteret og når salgsdokumentasjon skal utstedes. I en langsiktig tilvirkningskontrakt blir da spørsmålet i hvilken grad norske periodiseringsregler har betydning for en utlendingsdelfakturerings og avgiftsbehandling. Dette tema blir det ikke plass til i denne artikkelen.

Oppsummering

Det er egne bestemmelser som regulerer den avgiftsmessige periodiseringen av langsiktige kontrakter. Det vises i den forbindelse til blant annet bokføringsforskriftens delkapittel 8–1, som regulerer avgiftsbehandlingen knyttet til bygge- og anleggsvirksomhet. I de tilfellene det er avtalt delbetalinger i kontrakten, skal det i avgiftsmessig sammenheng legges til grunn at det skjer en suksessiv levering, dvs. at avgiftsberegningen skal skje i takt med fremdriften av prosjektet.

Det er i artikkelen vist til uttalelser fra skatteetaten knyttet til utførsel av varer som tar for seg praktiske problemer som kan oppstå ved utførsel. Uttalelsene viser også at det kan være en viss disharmoni mellom periodiseringsreglene i bokføringsforskriften og dokumentasjonsreglene for utførsel. Det er eksempler fra forvaltningspraksis på at løpende fakturering i langsiktige kontrakter kan avgiftsbehandles som avgiftsfritt omsetning selv om dokumentasjon på utførsel først foreligger etter fullføring.

¹⁰ Merverdiavgift – Praksis og Erfaringer, Trude Nyberget m.fl. 2017 s. 212.