

Feilslutninger om rentegodtgjørelse ved korrigering av uriktig oppgitt merverdiavgift

Artikkelen tar for seg Skattedirektoratets standpunkt om at det skal ytes rentegodtgjørelse ved korrigering av uriktig oppgitt merverdiavgift, selv om korrigeringen ikke medfører noen endring av avgiftsoppgjøret for terminen korrigeringsposten knytter seg til. Etter forfatterens syn bygger standpunktet på feilslutninger fra lovens ordlyd, forarbeider og system. Det vises også til en rekke utfordringer forbundet med direktoratets tolkning av rentebestemmelsen.



Seniorskattejurist
Geir Tollak Bjørndal Norli
Skatteetaten, Drammen

Synspunktene som kommer til uttrykk i artikkelen, står for artikkelforfatterens regning og kan ikke tillegges Skatteetaten.

1. Innledning

Merverdiavgiftsretten byr stadig på overraskelser og utfordringer. I senere tid er flere «etablerte sannheter» utfordret av Borgarting lagmannsrett. I dom 30. november 2023 ble det lagt til grunn at det ikke kan foreligge fradragsrett for anskaffelser til bruk for omsetning utenfor lovens geografiske virkeområde.¹ I dom 24. juni 2024 ble det konkludert med at en velkjent aktør i norsk nett-handel ikke i tilstrekkelig grad hadde innrettet seg mot det norske markedet til at omsetningen kunne klassifiseres som innenlands omsetning.² I dom 18.09.2024

1 LB-2023-131334. Etter mitt syn er dommen basert på en for snever ordlydsfortolkning av § 8-1, uten tilstrekkelig hensyn til fast og langvarig avgiftspraksis samt merverdiavgiftens karakter. Etter praksis likestilles virksomhet som utoves i utlandet med innenlands omsetning – dersom omsetningen, etter sin art, ville vært omfattet av loven her til lands – sml. Rådskdirektiv 2006/112/EC art. 169(a).

2 LB-2023-163590. Dommen omhandler etter min mening et saksforhold som bør være et

fant retten at en privat helsestasjon, uten driftsavtale med kommunen, hadde krav på merverdiavgiftskompensasjon.³

Emnet for artikkelen er imidlertid en mer oversett problemstilling fra merverdiavgiftens periferi. Artikkelen vil ta for seg Skattedirektoratets standpunkt om at det skal ytes rentegodtgjørelse ved korrigering av uriktig oppgitt merverdiavgift. Standpunktet er, etter mitt syn, basert på en uriktig tolkning av rentebestemmelsen.

2. Problemstillingen

Ved utbetaling av for mye betalt skatt eller avgift skal det ytes rentegodtgjørelse etter skattebetalingsloven § 11-4. Et praktisk eksempel er at det er betalt for mye merverdiavgift som følge av en bokføringsfeil, hvor feilen rettes ved innlevering av en korrigert mva-melding. Rentegodtgjørelse for tilgodebeløp som oppstår ved en endringsfastsettelse, beregnes da maskinelt, uavhengig av om endringen skyldes egenretting eller et vedtak fra skattemyndighetene.

skoleeksempel på det motsatte, nemlig en grad av tilknytning som er tilstrekkelig til å etablere innenlands omsetning.

3 LB-2024-84116. Sakens prinsipielle spørsmål omhandler hvordan en privat virksomhet kan anses integrert i en offentlig, lovpålagt helsetjeneste. I praksis fremstår dette vanskelig uten en driftsavtale med kommunen.

Merverdiavgiftsretten inneholder samtidig en rekke «korrigeringskrav» som ikke skal periodiseres som en endring av et tidligere fastsatt avgiftsoppgjør, men som isteden skal tas i avgiftsoppgjøret for en senere termin. Sondringen mellom *endringer av tidligere avgiftsoppgjør* – og *korrigeringsposter* i etterfølgende avgiftsoppgjør – vil tilsynelatende bli avgjørende for hvorvidt det skal ytes rentegodtgjørelse etter § 11-4. Skattedirektoratet har imidlertid, i relasjon til uriktig oppgitt merverdiavgift, lagt til grunn at det skal ytes rentegodtgjørelse uavhengig av hvordan korrigeringsposten skal periodiseres. Fra uttalelsen gjengis:

«Skattedirektoratet antar likevel at endringen, sett i forhold til rentene, må periodiseres til den opprinnelige termin. Renten er ment som en kompensasjon for at det offentlige i en periode har disponert den skatte- eller avgifts-pliktige kapital. Det følger også direkte av skattebetalingsloven § 11-4 første ledd at renten løper ”fra betaling fant sted.” At retten til utbetaling forutsetter en retting, er således ikke ensbetydende med at endringen skal henføres til samme tidspunkt som korrigeringen. Endringen skal således, med virkning for rentene, henføres til de terminer som er gjenstand for endring.»⁴

4 Skattedirektoratets fellesskriv av 09.12.2011 «Uriktig oppkrevd MVA m.v. – noen enkeltspørsmål» pkt. 5.

Direktoratets standpunkt er altså at det skal ytes rentegodtgjørelse «som om» korrigeringsposten skulle vært tidfestet til og medført en reduksjon av avgiftsoppgjøret for terminen korrigeringen knytter seg til. I det følgende vil det undersøkes om dette standpunktet har støtte i rettskildene.

3. Ordlyd, system og kontekst

3.1 Bestemmelsens ordlyd

I skattebetalingsloven § 11-4 første ledd angis følgende: «Ved utbetaling av for mye betalt skatt eller avgift som følge av vedtak om endring mv. eller ved egenretting av tidligere levert melding, skal det ytes rentegodtgjørelse fra betaling fant sted fram til forfallstidspunktet i § 10-60.»

Ordlyden omtaler situasjoner hvor det oppstår tilgodebeløp som følge av en endringsfastsettelse for terminen. Korrigeringsposter som ikke medfører endring av et tidligere fastsatt avgiftsoppgjør, faller etter mitt syn klart utenfor det som isolert sett følger av en naturlig språklig forståelse av bestemmelsens ordlyd.

3.2 Overordnet om avgiftskrav og fastsetting av merverdiavgift

Rentebestemmelsens ordlyd må også tolkes i lys av skattebetalingslovens system og kontekst. Det kan derfor være hensiktsmessig å minne om at merverdiavgiftsretten er fordelt på tre ulike lover. Materielle regler om avgiftsplikt følger av merverdiavgiftsloven og årlige stortingsvedtak om merverdiavgift. Reglene om fastsetting av merverdiavgift er inntatt i skatteforvaltningsloven. Bestemmelser om betaling, forfall og renter av avgiftskrav følger på sin side av skattebetalingsloven.

Skatte- og avgiftskrav skiller seg fra «direkte pengekrav» ved at kravet skal «fastsettes» i henhold til skatteforvaltningslovens bestemmelser.⁵ Fastsetting er den «formelle» angivelsen av avgiftsoppgjøret for en termin, som medfører



at det oppstår et «avgiftskrav» i skattebetalingslovens forstand.⁶ Hvorvidt fastsettingen er korrekt, er et annet spørsmål, som må vurderes etter merverdiavgiftslovens materielle regler.⁷ Dersom en avgiftsfastsettelse er uriktig, må den endres ved en ny fastsettelse, som samlet sett skal gi et korrekt avgiftsoppgjør for terminen. Skatteforvaltningslovens system er med andre ord ikke slik at en uriktig fastsettelse kan «ses bort fra» som en nullitet.

Fastsetting av merverdiavgift kan foretas på to måter. Merverdiavgiftssystemet er i utgangspunktet basert på «egenfastsetting», også omtalt som selvdeklarerer. De skattepliktige fastsetter avgiftsoppgjøret ved innlevering av skattemelding for merverdiavgift («mva-melding»)⁸. Opplysninger i en tidligere levert mva-melding kan endres ved å levere en korrigeret mva-melding.⁹ Skattemyndighetene har samtidig hjemmel til å endre enhver uriktig skattefastsetting («myndighets-

fastsetting»)¹⁰. Dette omfatter også tilfeller hvor det ikke foreligger noen fastsettelse. Uavhengig av om det er tale om en egenfastsettelse eller myndighetsfastsettelse, omtales gjerne den første fastsettelsen av avgiftsoppgjøret for en termin som «førstegangsfastssettelse».¹¹ Senere endringer omtales som «endringsfastsettelser».

3.3 Skattebetalingslovens bestemmelser om renter av avgiftskrav

Bestemmelser om renter av skatte- og avgiftskrav er inntatt i skattebetalingsloven kapittel 11. Loven opererer med to ulike rentetyper – *forsinkelsesrente* og *«endringsrente»* – som kan beregnes både til gunst og ugunst for de skattepliktige.¹²

Forsinkelsesrente skal etter § 11-1 første ledd beregnes av avgiftskrav som ikke betales innen forfall.¹³ Tilsvarende gjelder dersom tilgodebeløp ikke utbetales innen forfall, jf. § 11-3 første

⁶ Skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd bokstav g.

⁷ Jf. også skattebetalingsloven § 10-1 første ledd som presiserer at skatte- og avgiftskrav skal betales ved forfall og med de beløp som er fastsatt, selv om fastsettingen er under endring, påklaget eller brakt inn for domstolene.

⁸ Skatteforvaltningsloven §§ 8-3 jf. 9-1 første ledd og 9-2 første ledd.

⁹ Skatteforvaltningsloven § 9-4 første ledd. Endringsmeldingen må være innlevert senest tre år etter leveringsfristen for terminen, jf. annet ledd.

¹⁰ Skatteforvaltningsloven § 12-1 første ledd. Se § 12-6 om endringsfrister.

¹¹ Se også Prop. 38 L (2015-2016) kap. 15.1.

¹² «Endringsrente» omtales tidvis også som «avsavnsrente».

¹³ Rente beregnes likevel ikke dersom forsinkelsen er fremkalt ved forhold på fordringshaverens side, jf. skattebetalingsloven § 11-1 annet ledd.

⁵ Prop.1 LS (2010-2011) kap. 18.5.2.1.

ledd.¹⁴ Forsinkelsesrente beregnes fra forfall frem til betaling skjer.

Ved økning i avgift som følge av en endringsfastsettelse, skal det beregnes endringsrente etter § 11-2 første ledd. Renten beregnes fra avgiftskravets ordinære forfallstidspunkt frem til endringsfastsettelsen er foretatt.¹⁵ Hvis det er utbetalt for mye merverdiavgift, beregnes renten fra beløpet ble utbetalt.¹⁶ Dersom endringsfastsettelsen isteden viser at det tidligere er fastsatt for mye avgift, skal det ytes rentegodtgjørelse etter § 11-4 første ledd. Rente beregnes da fra betaling fant sted frem til forfall for tilgodebeløpet.¹⁷ Ved utbetaling av merverdiavgift som ikke tidligere er innbetalt, ytes rente fra tre uker etter leveringsfristen for mva-meldingen.¹⁸

Sondringen mellom forsinkelsesrente og endringsrente er viktig fordi forsinkelsesrenten har en markant høyere rentesats. Skattebetalingslovens forsinkelsesrente skal beregnes med samme rentesats som alminnelig forsinkelsesrente.¹⁹ Rentesatsen for endringsrente etter § 11-2 er derimot den pengepolitiske styringsrenten fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året, tillagt ett prosentpoeng.²⁰ For endringsrente etter § 11-4 skal dette prosentpoenget ikke tillegges.²¹

3.4 Skattebetalingslovens bestemmelser om forfallstidspunkt for avgiftskrav

Rentebestemmelsenes ordlyd viser at beregningen av renter er knyttet opp mot avgiftskravets forfallstidspunkt. Dette leder oss til et annet sentralt trekk ved skattebetalingslovens system

– nemlig at det opereres med *avvikende forfallstidspunkter* for henholdsvis «betalingskrav» og «tilgodebeløp», samt for «førstegangsfastsettelse» og «endringsfastsettelse». Bestemmelsene om forfall for avgiftskrav er inntatt i skattebetalingsloven kapittel 10.

Merverdiavgift forfaller etter § 10-30 første ledd til betaling samme dag som det skal leveres mva-melding for terminen. Et avgiftskrav vil dermed forfalle til betaling uavhengig av om merverdiavgiften er rettidig fastsatt. Forsinket fastsettelse av avgiftsoppjøret har dermed ingen betydning for beregning av forsinkelsesrente etter § 11-1.

Dersom førstegangsfastsettelsen av avgiftsoppjøret er uriktig, kan det bli nødvendig å øke avgiftskravet gjennom en endringsfastsettelse. I et slikt tilfelle vil i utgangspunktet også den ikke-fastsatte differansen være forfalt til betaling, i henhold til det ordinære forfallstidspunktet. Ved en endringsfastsettelse vil det imidlertid oppstå et *særskilt forfallstidspunkt* for økningen, jf. § 10-53 første ledd. Økningen, inklusive endringsrente etter § 11-2, forfaller til betaling tre uker etter at endringsfastsettelsen er foretatt.²²

At det oppstår et særskilt forfallstidspunkt for økningen (som et «selvstendig» avgiftskrav), innebærer at det ikke vil påløpe forsinkelsesrente fra det ordinære forfallstidspunktet. I perioden fra ordinært forfall frem til endringsfastsettelsen, vil det isteden beregnes endringsrente etter § 11-2. Forsinkelsesrente etter § 11-1 vil først påløpe dersom økningen ikke betales innen sitt særskilte forfallstidspunkt.²³ Fra et renteperspektiv er følgelig en uriktig fastsettelse gunstigere enn ingen fastsettelse.²⁴

Når det gjelder forfallstidspunktet for *tilgodebeløp*, må det skilles mellom

egenfastsettelse og myndighetsfastsettelse.²⁵ Ved egenfastsettelse må det i tillegg skilles mellom førstegangsfastsettelse og endringsfastsettelse. Et egenfastsatt og førstegangsfastsatt tilgodebeløp, forfaller til utbetaling tre uker fra mva-meldingen er *mottatt* av skattemyndighetene, jf. § 10-60 første og fjerde ledd. Tilgodebeløp som oppstår ved egenretting, forfaller tre uker fra skattemyndighetene har *godkjent* beløpet til utbetaling, jf. første og annet ledd. Tilgodebeløp som oppstår ved myndighetsfastsettelse, forfaller tre uker fra *vedtaksstidspunktet*, enten det er tale om en førstegangsfastsettelse eller en endringsfastsettelse, jf. første ledd. For tilgodebeløp som oppstår ved en endringsfastsettelse, forfaller rentegodtgjørelsen etter § 11-4 til utbetaling sammen med tilgodebeløpet.²⁶ Ved forsinket utbetaling vil det kunne påløpe forsinkelsesrente etter § 11-3.

Lovens forfallsbestemmelser innebærer at det ikke er aktuelt med renter for *ikke-fastsatte* tilgodebeløp. Dette skyldes at tilgodebeløp, i motsetning til betalingskrav, ikke vil ha et forfallstidspunkt som inntreffer uavhengig av om avgiftskravet er fastsatt. Et avgiftssubjekt som blir registrert i Merverdiavgiftsregisteret med tilbakevirkende kraft, og som leverer «forfalte» mva-meldinger etter leveringsfristen, vil derfor verken ha krav på forsinkelsesrente etter § 11-3 eller endringsrente etter § 11-4 ved førstegangsfastsettelsen av tilgodebeløp.²⁷

Ved endringsfastsettelse som medfører en økning av avgiftskravet skal det som nevnt beregnes endringsrente og ikke forsinkelsesrente fra ordinært forfall. Tilsvarende vil gjelde dersom en

14 Unntak fremgår av skattebetalingsloven § 11-3 første og annet ledd.

Skattebetalingsloven § 11-3 første ledd. Rente beregnes likevel ikke dersom forsinkelsen er fremkalt ved forhold på fordringshaverens side, se annet ledd.

15 Skattebetalingsloven § 11-2 annet ledd. Endringsfastsettelsen vil enten være foretatt ved innlevering av en korrigeret mva-melding eller ved vedtak fra skattemyndighetene.

16 Skattebetalingsloven § 11-2 femte ledd.

17 Skattebetalingsloven § 11-4 første ledd.

18 Skattebetalingsloven § 11-4 tredje ledd.

19 Skattebetalingsloven § 11-6 første ledd.

20 Skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd første punktum.

21 Skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd annet punktum.

22 Skattebetalingsloven § 10-53 første ledd. Fristen vil løpe fra innlevering av korrigeret mva-melding eller fra melding om vedtak er sendt. Dette forutsetter at det særskilte forfallstidspunktet kommer senere enn det ordinære forfallstidspunktet.

23 Forsinkelsesrente vil da beregnes av avgiftskravet *tillagt* endringsrente etter § 11-2, jf. § 11-1 første ledd.

24 Se f.eks. LB-2021-142929.

25 Tilgodebeløp kan tidvis også fastsettes ved dom, jf. skatteforvaltningsloven § 15-6 og HR-2012-578-A *Elkjøp* avsnitt 57.

26 Skattebetalingsloven § 10-60 første ledd.

27 Etter skattebetalingsloven § 11-4 fjerde ledd kan rentegodtgjørelse ytes «i andre tilfeller» når «særlige forhold» tilsier det. I merknadene til bestemmelsen, jf. Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) kap. 27, heter det at vurderingstemaet vil være «om tilbakebetalingen skyldes forhold som det offentlige er nærmest til å bære ansvaret for». Rentegodtgjørelse på slikt grunnlag kan muligens være aktuelt dersom forsinket førstegangsfastsettelse av tilgodebeløp skyldes uriktig veiledning fra skattemyndighetene eller lignende.

skattepliktig egenfastsetter et tilgodebeløp som reverseres i en myndighetsfastsettelse, men som senere tilkjennes ved nytt vedtak.²⁸ Ved utbetalingen vil det da ikke ytes forsinkelsesrente etter § 11-3 fra «opprinnelig forfall» for tilgodebeløpet, men endringsrente etter § 11-4 fordi tilgodebeløpet har fått et nytt forfallstidspunkt etter § 10-60 første ledd.²⁹

3.5 Skattebetalingslovens automatiserte system for renteberegning

Gjennomgangen av skattebetalingslovens rente- og forfallsbestemmelser gir grunnlag for følgende observasjon: Hvorvidt det skal beregnes rente av et avgiftskrav, samt hva slags type rente som skal beregnes, vil følge direkte av lovens system – noe som danner grunnlaget for at renteberegningen er automatisert. Dette vil nemlig avhenge av *lovhjemmelen* som bringer det fastsatte avgiftskravet til forfall, eller av om tilgodebeløpet er fastsatt ved en *førstegangs- eller endringsfastsettelse*.

For avgiftsoppgjør som viser merverdiavgift å betale, blir spørsmålet om avgiftskravet forfaller etter det ordinære forfallstidspunktet i § 10-30 eller om det er oppstått et særskilt forfallstidspunkt etter § 10-53. Endringsrente etter § 11-2 skal kun beregnes i tilfeller hvor det foreligger et særskilt forfallstidspunkt. Dette gjelder i utgangspunktet også for tilgodebeløp. Rentegodtgjørelse etter § 11-4 vil beregnes for tilgodebeløp som ved egenretting forfaller etter § 10-60 annet ledd. Endringsrente er motsetningsvis ikke aktuelt for førstegangsfastsatte tilgodebeløp som forfaller etter § 10-60 fjerde ledd.

Denne tilnærmingen illustreres også av Sivilombudets uttalelse av 06.09.2019.³⁰ Spørsmålet i saken var om det skulle beregnes forsinkelsesrente eller endringsrente ved utbetaling av merverdiavgifts-

kompensasjon i et tilfelle hvor skattemyndighetene først hadde avvist kravet. Ombudet konkluderte med at det skulle beregnes forsinkelsesrente etter § 11-3 fra «opprinnelig forfallstidspunkt» for tilgodebeløpet. Konklusjonen er for ordens skyld ikke i motstrid med eksempelet ovenfor. Sivilombudet tok nemlig utgangspunkt i at rentetypen ville avhenge av korrekt forfallshjemmel for tilgodebeløpet. Ombudet konkluderte med at riktig forfallshjemmel for kompensasjonskravet var særregelen i § 10-60 femte ledd, og at dette forfallstidspunktet altså ikke ble påvirket av endringsfastsettelsene.³¹

Ved egen- og myndighetsfastsetting av betalingskrav, samt ved egenfastsetting av tilgodebeløp, vil altså rentetypen kunne identifiseres direkte av hjemmelen for avgiftskravets forfallstidspunkt. For tilgodebeløp som oppstår ved myndighetsfastsetting, kan derimot ikke rentetypen identifiseres av forfallshjemmelen, ettersom dette alltid vil være § 10-60 første ledd. Renteberegningen kan likevel automatiseres ved at rentegodtgjørelse etter § 11-4 er forbeholdt tilgodebeløp fastsatt ved endringsfastsettelse.

3.6 Skatteforvaltningslovens system for fastsetting av merverdiavgift

Rentebestemmelsens ordlyd og skattebetalingslovens system tilsier at rentegodtgjørelse kun skal ytes i tilfeller hvor det foreligger en endringsfastsettelse for den aktuelle terminen. Det neste spørsmålet blir da om lovens kontekst gir grunnlag for et annet syn. Skattebetalingslovens bestemmelser «tilhører» som nevnt et helhetlig system der avgiftskravene oppstår ved fastsettelse av merverdiavgift i henhold til skatteforvaltningslovens bestemmelser.

Fastsettelse av merverdiavgift («avgiftsoppgjøret») foretas ved at alle postene for inngående og utgående merverdiavgift for en termin summeres. Avgifts-

oppgjøret kan da vise avgift å betale, avgift til gode eller et nulloppgjør.³² Hver skattleggingsperiode (termin) omfatter som hovedregel to kalendermåneder.³³ Hvilken termin et avgiftsbeløp skal periodiseres til, styres av merverdiavgiftslovens tidfestingsregel.³⁴

For å forstå merverdiavgiftsrettslige «korrigeringskrav», kan det være nyttig å minne om at avgiftsplikt kan inntre ved «omsetning» av varer og tjenester.³⁵ For at det skal foreligge omsetning, må det gjennomføres en leveranse «mot vederlag».³⁶ Merverdiavgiften skal da normalt beregnes av vederlaget.³⁷ Betaling er imidlertid verken relevant for avgiftspliktens inntreden eller tidfesting. Omsetningsbegrepet stiller kun krav til at leveransen stifter et vederlagskrav. Utgående merverdiavgift skal videre tidfestes til terminen salgsdokumentet er utstedt.³⁸ Dette gjelder som hovedregel uavhengig av om kravet er omtvistet.³⁹

Korrigeringsregning av beregningsgrunnlaget for merverdiavgift er aktuelt i mange ulike tilfeller. Allerede ved utstedelse av salgsdokumentasjonen kan det være på det rene at det foreligger materielle feil ved oppgitt avgiftsbeløp.⁴⁰ Det kan videre, som følge av etterfølgende omstendigheter, inntre et grunnlag for korrigeringsregning av avgiftsbeløp som var korrekt beregnet ut fra omstendighetene på leveringstidspunktet.⁴¹

I denne sammenhengen er det sentralt at også beløp *uriktig oppgitt som merverdiavgift i salgsdokumentasjon* skal innberettes og innbetales til staten, på lik linje med

³² Avgiftsoppgjør som viser avgift til gode, skal normalt utbetales, jf. merverdiavgiftsloven § 11-5.

³³ Skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1.

³⁴ Merverdiavgiftsloven § 15-9.

³⁵ Merverdiavgiftsloven §§ 3-1 første ledd jf. 2-1.

³⁶ Merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a.

³⁷ Merverdiavgiftsloven §§ 4-1 og 4-2.

³⁸ Merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd.

³⁹ Merverdiavgiftshåndboken, 20. utgave, 2024, s. 968 (stikkord «Omtvistet krav»). Se imidlertid

merverdiavgiftsloven § 15-9-3 om omtvistede krav med grunnlag i tilvirkningskontrakter.

⁴⁰ Det er eksempelvis beregnet merverdiavgift av en leveranse som ikke er avgiftspliktig, med feil avgiftssats eller av et uriktig beregningsgrunnlag.

⁴¹ Beregningsgrunnlaget kan eksempelvis korrigeres ved tap på krav, og skal korrigeres ved prisavslag/heving, jf. merverdiavgiftsloven § 4-7 første og annet ledd.

²⁸ Dette vil typisk gjelde tilfeller hvor den skattepliktige får medhold i en klage på myndighetsfastsettelsen.

²⁹ Se også HR-2012-578-A *Elkjøp* avsnitt 58. ³⁰ SOM-2019-436.

³¹ Konklusjonen er forankret i rettskilder knyttet til § 10-60 femte ledd om forfall for krav på utbetaling av kompensasjon for merverdiavgift, og er ikke overførbar til ordinær merverdiavgift.

«materiell» merverdiavgift.⁴² Betaling kan bare *unnlates* dersom feilen rettes overfor kjøperen innen utgangen av samme termin som salgsdokumentasjonen ble utstedt.⁴³ Dersom innbetalingsplikten er inntrådt, kan beregningsgrunnlaget *senere korrigeres* dersom feilen er rettet overfor kjøperen.⁴⁴ For at feilen skal anses rettet, må det dels være utstedt en kreditnota, dels (om aktuelt) være foretatt tilbakebetaling av det uriktig oppgitte avgiftsbeløpet.⁴⁵ Korrigeringsposten skal periodiseres til terminen *kreditnotaen er utstedt*.⁴⁶ I motsetning til at dette gir grunnlag for å endre avgiftsoppgjøret for «fakturaterminen», skal altså korrigeringsposten tas med som en ordinær post ved fastsettelsen av avgiftsoppgjøret for «kreditnotaterminen».⁴⁷

Skatteforvaltningslovens system for fastsetting av merverdiavgift skiller følgelig mellom endringer av materielle feil i tidligere fastsatte avgiftsoppgjør – og korrigeringskrav som isteden periodiseres til avgiftsoppgjøret for en senere termin. Jeg kan ikke se at skatteforvaltningslovens system for fastsetting av merverdiavgift har noe ved seg som tilsier at skattebetalingsloven § 11-4 skal forstås på en annen måte enn det som kan utledes av lovens ordlyd og system. Lovens kontekst gir dermed heller ikke grunnlag for noen annen slutning enn at endringsrenter etter §§ 11-2 og 11-4 forutsetter en endringsfastsettelse av avgiftsoppgjøret for terminen.

3.7 Skatteforvaltningslovens endringsfrist for korrigerende av uriktig oppgitt merverdiavgift

En mulig argumentasjonslinje for fellesskrivets standpunkt er at skatteforvaltningslovens treårsfrist for

42 Merverdiavgiftsloven § 11-4 første og annet ledd.

43 Merverdiavgiftsloven § 11-4 tredje ledd.

44 Skatteforvaltningsforskriften § 9-4-2 første ledd. Skattemyndighetene kan «i særlige tilfeller» bestemme at dette vilkåret ikke skal gjelde. Dersom kravet til retting frafalles, vil det kunne ytes endringsrente som følge av en endringsfastsettelse for «fakturaterminen».

45 Skatteforvaltningshåndboken, 9. utgave, 2024, s. 385.

46 Merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd.

47 Se f.eks. SKNA1-2017-49 og SKNS1-2019-10.



egenretting av avgiftsoppgjør også gjør seg gjeldende for korrigerende av uriktig oppgitt merverdiavgift, til tross for at korrigeringskravet skal periodiseres til en senere termin. Når korrigeringen anses som en «endring» i relasjon til de skattepliktiges endringsadgang, kan det være nærliggende å trekke den slutning at samme prinsipp må gjelde ved tolkningen av skattebetalingslovens bestemmelse om endringsrente. Dette vil imidlertid, etter mitt syn, være en feilslutning.

Ettersom gjeldende rett på dette området ikke er intuitivt forståelig, vil det gis en kort omtale av opphavet til dagens bestemmelser. Merverdiavgiftsloven inneholdt opprinnelig ingen særskilt regulering av de skattepliktiges adgang til egenretting av tidligere leverte mva-meldinger – eller av adgangen til å korrigere beregningsgrunnlaget for uriktig oppgitt merverdi-

avgift.⁴⁸ Med virkning fra 2011 fikk merverdiavgiftsloven tilføyd en ny bestemmelse i § 18-3, hvor de skattepliktiges endringsadgang ble lovfestet i første ledd, mens adgangen til korrigerende av beregningsgrunnlaget for uriktig oppgitt merverdiavgift ble lovfestet i annet ledd. Endringsadgangen er i dag videreført i skatteforvaltningsloven § 9-4, mens vilkårene for korrigerende av beregningsgrunnlaget for uriktig oppgitt merverdiavgift er videreført i skatteforvaltningsforskriften § 9-4-2.⁴⁹

Skatteforvaltningslovens bestemmelse om egenretting omfatter heller ikke,

48 Både egenretting og tilbakebetaling av uriktig oppgitt merverdiavgift var imidlertid mulig i henhold til avgiftspraksis, jf. Prop.1 LS (2010-2011) kap. 18.2.

49 Endringsfristen ble noe utvidet ved at den ikke lenger løper fra utgangen av terminen, men fra leveringsfristen for mva-meldingen, jf. skatteforvaltningsloven § 9-4 annet ledd.

etter sin ordlyd, korrigeringsposter som skal tidfestes til en senere termin. For slike korrigeringsposter vil det ikke finne sted noen endring av opplysninger i tidligere leverte mva-meldinger. Dette innebærer, tilsynelatende, at endringsfristen på tre år ikke kan avskjære korrigeringsposter som en reell «endring» av terminen korrigeringsposten «knytter seg til». Det må understrekes at formålet med rentebestemmelsen ikke er at det skal ytes rente bare fordi staten, som følge av skattartens materielle regler, kan sies å ha «disponert» over den skattepliktiges kapital. Rentegodtgjørelsen er ment som en kompensasjon for at staten *urettmessig* har disponert over den skattepliktiges kapital.⁵⁷ Dette formålet gjør seg altså bare gjeldende dersom det er betalt for mye skatt eller avgift i henhold til skattartens materielle regler.

Bestemmelsens *forhistorie* gir imidlertid (relativt) klar anvisning på hvordan endringsfristen skal praktiseres i relasjon til uriktig oppgitt merverdiavgift. Ved lovfestingen i 2011 ble som nevnt adgangen til egenretting sett i sammenheng med adgangen til å korrigere beregningsgrunnlaget.

Departementet presiserte at for uriktig oppgitt merverdiavgift ville endringsfristen løpe fra «terminen omsetningen skjedde».⁵⁰ Dette må forstås slik at endringsfristen i utgangspunktet løper fra leveringsfristen for terminen det uriktig oppgitte avgiftsbeløpet skal tidfestes til («fakturaterminen»)⁵¹ Denne forståelsen er altså ikke i samsvar med lovens ordlyd eller system.⁵² Det foreligger imidlertid en særskilt forståelse av hvordan endringsadgangen skal praktiseres i relasjon til uriktig oppgitt merverdiavgift, basert på forutsetningene i bestemmelsens forhistorie og senere avgiftspraksis.⁵³

Jeg kan ikke se at det foreligger en slik sammenheng mellom endringsrente etter skattebetalingsloven § 11-4 og de

skattepliktiges adgang til egenretting, herunder i relasjon til korrigeringsposter som uriktig oppgitt merverdiavgift, som tilsier at rentebestemmelsen skal forstås på «tilsvarende måte». I motsetning til det som er tilfellet for skatteforvaltningsloven § 9-4, foreligger det ikke et særskilt rettskildemessig grunnlag som gir holdepunkter for å forstå rentebestemmelsen i § 11-4 i direkte motstrid med det som kan utledes av lovens ordlyd og system. Hensynene bak vilkårene for de skattepliktiges adgang til å få uriktig oppgitt merverdiavgift tilbakebetalt fra staten – som altså begrunner den utvidende tolkningen av endringsfristen for egenretting – er videre ikke overførbare til formålet med skattebetalingslovens rentebestemmelse.

3.8 Oppsummering av lovens ordlyd, system og kontekst

Slutningen som etter mitt syn kan utledes fra lovens ordlyd, system og kontekst, er at endringsrente etter §§ 11-2 og 11-4 er forbeholdt tilfeller hvor avgiftsbeløp/tilgodebeløp oppstår ved en endringsfastsettelse. Det foreligger ikke holdepunkter for at endringsrente også skal ytes for «korrigeringskrav» som ikke medfører endring av et tidligere fastsatt avgiftsoppgjør, men som isteden skal periodiseres til en senere termin.

4. Forarbeider og formål

Rentegodtgjørelse etter § 11-4 skal, etter ordlyden, ytes ved utbetaling av «for mye betalt skatt eller avgift».

Hvorvidt det er betalt for mye skatt eller avgift, vil etter forarbeidene bero på «de materielle reglene for fastsetting av skatt eller avgift».⁵⁴ Formålet er å gi en kompensasjon for at det offentlige i en periode uberettiget har disponert over den skattepliktiges kapital.⁵⁵ Årsaken til feilen er uten betydning for rentegodtgjørelsen.⁵⁶

Ettersom det er skattartens materielle regler om fastsetting som bestemmer hvorvidt det er betalt «for mye» avgift i en termin, vil heller ikke rentebestemmelsens forarbeider eller formål gi støtte for å «anse» korrigeringsposter som en reell «endring» av terminen korrigeringsposten «knytter seg til». Det må understrekes at formålet med rentebestemmelsen ikke er at det skal ytes rente bare fordi staten, som følge av skattartens materielle regler, kan sies å ha «disponert» over den skattepliktiges kapital. Rentegodtgjørelsen er ment som en kompensasjon for at staten *urettmessig* har disponert over den skattepliktiges kapital.⁵⁷ Dette formålet gjør seg altså bare gjeldende dersom det er betalt for mye skatt eller avgift i henhold til skattartens materielle regler.

Ved korrigeringsposter vil staten, som nevnt, ikke uberettiget ha disponert over den skattepliktiges kapital. Den skattepliktige vil heller ikke ha innbetalt for mye merverdiavgift ved en feil. Situasjonen er tvert om den at også uriktig oppgitt merverdiavgift skal innberettes til staten – og at unnlattelse kan sanksjoneres med tilleggsskatt.⁵⁸ Når det ved korrekt praktisering av tidfestingsregelen verken vil foreligge materielle feil ved fastsettelsen av avgiftsoppgjøret for «fakturaterminen» eller «kreditnotaterminen», vil det ikke være betalt «for mye avgift». Rentegodtgjørelsens formål vil da ikke gjøre seg gjeldende, selv om det foreligger grunnlag for et korrigeringskrav i en senere termin.

5. Reelle hensyn

5.1 Hensynet til forutberegnelighet

Fellesskrivet omhandler rentegodtgjørelse ved «endring av uriktig oppkrevd merverdiavgift», uten at det presiseres om standpunktet er

57 Avsavsrente ved utilsiktet kreditt ytes også på andre rettsområder, jf. HR-2001-969, HR-2010-1104-A, HR-2012-490-A og HR-2014-996-A.

58 Merverdiavgiftsloven § 21-3 første ledd ga tidligere ikke hjemmel for å legge tilleggsskatt ved fastsetting av beløp uriktig oppgitt merverdiavgift. Skatteforvaltningsloven § 14-3 første ledd gir imidlertid nå hjemmel for ileggelse av tilleggsskatt.

50 Høringsnotat av 18.12.2008 med forslag til bestemmelser om endring av merverdiavgiftsoppgjør etter krav fra de avgiftspliktige s. 17.

51 Departementet kommenterte dog ikke den omstendighet at slike korrigeringskrav normalt vil tidfestes til en senere termin.

52 Retting av tidligere avgiftsoppgjør er normalt ikke aktuelt ved nye omstendigheter som inntreffer etter utløpet av terminen, jf. HR-2020-2060-A VS Stein avsnitt 56.

53 Se Skattedirektoratets fellesskriv av 23.08.2011 «Behandling av krav om tilbakebetaling av uriktig innbetalt utgående avgift vedrørende terminer som utløp før 1. januar 2011». At endringsfristen er knyttet til «fakturaterminen» kan neppe gjelde reservasjonsløst, eksempelvis i tilfeller hvor korrigeringsposter er utelukkende som følge av at fordringen er omtvistet. Fristen må antagelig løpe fra terminen retting *kan* foretas.

54 Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) kap. 15.5.4.2.

55 Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) kap. 15.5.4.2.

56 Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) kap. 15.5.4.2.

begrenset til «denne type» korrigeringskrav, eller om begrunnelsen også er overførbar til andre typer korrigeringskrav. Tap på krav er eksempelvis en annen form for korrigeringskrav av beregningsgrunnlaget, uten at merverdiavgiften vil være uriktig oppgitt.⁵⁹ Det vil også være vanskelig å skille mellom tilfeller hvor merverdiavgiften er uriktig oppgitt ved utstedelsen av salgsdokumentet, og tilfeller hvor det på bakgrunn av etterfølgende omstendigheter inntreer et grunnlag for korrigeringskrav. Standpunktet vil antagelig også kunne få betydning for andre skattarter, uten at dette skal forfølges her.

Standpunktet er også vanskelig å forklare i lys av andre utslag av skattebetalingslovens system. Hvorvidt oppgitt merverdiavgift er betalt fra kjøper til selger, er som nevnt uten betydning for avgiftspliktens inntreden og tidfesting. Dette innebærer at skattepliktige risikerer å hefte overfor staten for avgiftsbeløp som ikke er betalt av kunden, eksempelvis fordi vederlagskravet er omtvistet.⁶⁰ Dersom selger ikke betaler avgiftsbeløpet ved forfall, vil det påløpe forsinkelsesrente, uten hensyn til at den skattepliktige ikke råder over avgiftsbeløpet. En korrigeringspost i en senere termin vil videre ikke medføre at påløpt forsinkelsesrente beregnet av avgiftsbeløpet for «fakturaterminen» bortfaller.⁶¹

Forholdet til forsinkelsesrente omtales imidlertid ikke i fellesskrivet. Direktoratets standpunkt reiser også uavklarte spørsmål om foreldelse av rentekravet.⁶² Dersom standpunktet fastholdes, fremstår det samlet sett svært uklart hvordan skattebetalingslovens «formelle» system skal praktiseres.

5.2 Hensynet til enkelhet og effektivitet

To karakteristiske trekk ved merverdiavgiftssystemet er at det er basert på egenfastsetting og masseforvaltning. Sentrale målsetninger er derfor at regelverket skal være enkelt å praktisere, med lave administrasjonskostnader for både de skattepliktige og skattemyndighetene. Det er da naturlig at renteberegning i all hovedsak foregår maskinelt.⁶³ Manuell beregning av renter er forbeholdt spesielle tilfeller.⁶⁴

Merverdiavgiften kjennetegnes også av at rettigheter og plikter gjøres opp løpende i den enkelte termin.⁶⁵ En vesentlig utfordring med direktoratets standpunkt er at rentegodtgjørelsen må baseres på et teoretisk beregningsgrunnlag, som ikke samsvarer med foreliggende avgiftsfastsettelse. Renter skal etter skattebetalingslovens system beregnes av avgiftsoppgjøret for terminen, ikke av «enkeltposter» i et avgiftsoppgjør. Gjeldende mva-melding inneholder videre ingen løsning for å deklare at avgiftsfastsettelsen inneholder en korrigeringspost knyttet til en tidligere termin. Rentegodtgjørelse som angitt i fellesskrivet må derfor beregnes manuelt, noe som normalt vil forutsette søknad fra de skattepliktige. Merverdiavgiftssystemet er lite egnet for en slik praktisering av rentebestemmelsen.

5.3 Hensynet til likebehandling

Ovennevnte utfordringer knyttet til forutberegnelighet og mulighetene for etterlevelse har også en nær side mot hensynet til likebehandling. Ved utbetaling av for mye betalt skatt eller avgift som følge av en endringsfastsettelse, skal det ytes rentegodtgjørelse, noe som heller ikke i særlig grad påvirkes av beløpsgrensene for utbetaling av tilgodebeløp/renter.⁶⁶

Dersom direktoratets tolkning av rentebestemmelsen fastholdes, vil det ikke være mulig å sikre etterlevelse og likebehandling uten endringer i gjeldende system for fastsetting av merverdiavgift.

5.4 Hensynet til rimelighet

For en indirekte skatt som merverdiavgift kan det hevdes å være urimelig at periodiseringen av «korrigeringsposten» skal være avgjørende for hvorvidt de skattepliktige skal kompenseres for et faktisk likviditetstap. Mange av byrdene de skattepliktige opplever som skatteoppkrevere på vegne av staten, kan imidlertid tilskrives et grunnleggende systemmessig valg om å anvende «fakturaprinsippet» som tidfestingsregel i merverdiavgiftsretten. Mye kunne vært annerledes dersom man i større utstrekning åpnet for bruk av «kontantprinsippet».⁶⁷

Det er videre slik at skattebetalingslovens rentebestemmelser inngår i en felles struktur for flere skattarter, hvor renteberegningen altså er basert på skatteforvaltningslovens regler for fastsetting av skatt og avgift samt skattebetalingslovens egne bestemmelser om når skatte- og avgiftsbeløp forfaller. Ved tolkning av et slikt «teknisk» system vil det være lite rom for å legge vekt på rimelighetsbetraktninger.⁶⁸

5.5 Hensynet til symmetri

Utgående merverdiavgift skal, som nevnt, i utgangspunktet tidfestes til «fakturaterminen», uavhengig av om kravet er omtvistet. Kjøper vil på sin side kunne bokføre og gjennomføre fradrag for inngående merverdiavgift, selv om fakturaen er omtvistet.⁶⁹ Systemet er med andre ord basert på symmetri.⁷⁰ Dette gjør seg også gjeldende ved senere korrigeringskrav av avgiftsbeløpet. Både selgers reduksjon

59 Merverdiavgiftsloven § 4-7 første ledd.

60 Fra 2023 er denne situasjonen noe avhjulpet ved vedtakelsen av merverdiavgiftsforskriften § 15-9-3 om periodisering av omtvistede krav med grunnlag i tilvirkningskontrakter.

61 Dette illustreres av Oslo tingretts dom av 14.03.2017 (Byggmester Harald Langemyhr AS), som omhandler søknad om ettergivelse av forsinkelsesrente for senere kreditert utgående merverdiavgift.

62 Jf. skattebetalingsloven §§ 1-1 tredje ledd bokstav a og 12-1 annet ledd.

63 Skattebetalingshåndboken, 4. utgave, 2018, s. 59.

64 På merverdiavgiftsområdet er dette særlig aktuelt ved ettergivelse av renter etter skattebetalingsforskriften § 11-7-4.

65 HR-2020-2060-A VS *Stein* avsnitt 53.

66 Tilgodebeløp under kr 100 utbetales ikke, men denne beløpsgrensen inkluderer rentegodtgjørelsen etter § 11-4, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1 første ledd. I praksis er det videre ingen selvstendig beløpsgrense for rentegodtgjørelsen, jf. skattebetalingsloven § 10-4-2.

67 Jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 annet ledd.

68 Sml. HR-2020-1732-A *Trysil Fageråsen Eiendom* avsnitt 62.

69 Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 31.05.2022 om bokføring av omtvistede inngående fakturaer.

70 Prop.1 LS (2020-2021) kap. 9.4.5.

av utgående avgift, og kjøpers reduksjon av inngående avgift, skal periodiseres til terminen kreditnotaen er utstedt.

Direktoratets standpunkt innebærer imidlertid et brudd på symmetri-prinsippet. Ettersom kjøper ikke skal levere en korrigert mva-melding med økning av avgiftsoppgjøret for «faktura-terminen», vil kreditnotaen ikke medføre beregning av endringsrente etter skattebetalingsloven § 11-2. Dersom det på selgers hånd beregnes endringsrente etter § 11-4, vil selger oppnå en uberettiget rentefordel og staten påføres et ubegrunnet rentetap.

6. Praksis

Direktoratets standpunkt er, så vidt meg bekjent, ikke vurdert i rettspraksis. Som følge av at slik rentegodtgjørelse ikke kan beregnes maskinelt, vil det på dette området heller ikke kunne foreligge noen «avgiftspraksis» med opphav i de skattepliktiges egen praktisering av regelverket. Relevant «praksis» må dermed være den *forvaltningspraksis* som foreligger, i form av vedtak etter søknader om manuell beregning av rentegodtgjørelse.

Hvilken betydning forvaltningspraksis skal tillegges ved lovtolkningen, vil avhenge av en rekke omstendigheter. Et utgangspunkt synes å være hvorvidt praksisen kan betegnes som *langvarig, konsekvent og omfattende*.⁷¹ Uttalelsen fra 2011 har nå nådd en viss varighet. Samtidig fremstår det klart at praksis ikke har vært konsekvent eller omfattende. At praksis ikke har vært «konsekvent», kan konstateres med henvisning til omtalen ovenfor av utfordringene knyttet til forutberegnelighet og likebehandling. Personlig er jeg kun kjent med at manuell renteberegning i henhold til fellesskrivets standpunkt er foretatt i et knippe enkeltsaker.⁷² Et vedtak om manuell beregning av rentegodtgjørelse er

omtalt i et tidligere nummer av Revisjon og Regnskap.⁷³ Samlet sett fremstår det klart at eksisterende forvaltningspraksis ikke oppfyller «grunnvilkårene» for å vektlegges som en selvstendig rettskilde.

Et annet moment er hvorvidt forvaltningspraksis er *velkjent*.⁷⁴ Det sparsommelige omfanget av kjent forvaltningspraksis indikerer lite kunnskap om og/eller bevissthet rundt fellesskrivet. Standpunktet er dessuten lite «tilgjengeliggjort» av Skatteetaten selv. Fellesskrivet er eksempelvis ikke inntatt i Skattebetalingshåndbokens omtale av rentebestemmelsen.⁷⁵ Før skatteforvaltningsloven trådte i kraft, ble imidlertid standpunktet omtalt i tidligere utgaver av Merverdiavgiftshåndboken.⁷⁶ Ved bedømmelsen av forvaltningspraksis vil det også være relevant om praksisen er basert på en *plausibel* forståelse av lovens ordlyd og forarbeider.⁷⁷ Dette er etter mitt syn ikke tilfellet for denne praksisen. Det kan imidlertid bemerkes at praksisen har vært til de skattepliktiges gunst.⁷⁸

Oppsummert er det tale om en svært beskjeden forvaltningspraksis – basert på et standpunkt som bygger på klare feilslutninger fra relevante rettskilder. Selv om lovforståelsen har vært til gunst for de skattepliktige, er det etter mitt syn ingen grunn til at denne forvaltningspraksisen skal tillegges vekt ved tolkningen av skattebetalingsloven § 11-4.

7. Avslutning

Direktoratets standpunkt er etter min mening basert på feilslutninger fra lovens ordlyd, forarbeider, formål og system. Rentebestemmelsen i skattebetalingsloven § 11-4 må forstås slik at det kun skal ytes rentegodtgjørelse for

tilgodebeløp som oppstår ved en endringsfastsettelse for den aktuelle terminen. Korrigeringskrav som ikke medfører en endring av et tidligere fastsatt avgiftsoppgjør, men som skal periodiseres til en senere termin, gir ikke grunnlag for rentegodtgjørelse.⁷⁹ Fellesskrivets standpunkt bør derfor trekkes tilbake.

Uavhengig av hvordan rentebestemmelsen skal forstås, er dagens situasjon uholdbar ved at det i praksis ikke ytes rentegodtgjørelse i henhold til direktoratets standpunkt. Gjeldende systemer for fastsetting av merverdiavgift er heller ikke egnet til å sikre etterlevelse av en slik forståelse av rentebestemmelsen.

Til sist kan det bemerkes at direktoratet også hadde en uheldig uttalelse i et annet fellesskriv fra 2011 – om tapsføring av utestående fordringer når den skattepliktige selv er konkurs.⁸⁰ Direktoratet ga her anvisning på at tapsføringen skulle foretas i en tilleggs melding til egen konkurstermin. Det er imidlertid ingen grunn til at ikke også en konkursdebitor skal foreta tapsføringen i (den senere) terminen et endelig tap kan konstateres.⁸¹ Dersom tapsføringen isteden foretas i en korrigert mva-melding for egen konkurstermin, vil det kunne oppnås en uberettiget rentefordel etter skattebetalingsloven § 11-4.⁸²

79 Ved korrigerings av uriktig oppgitt merverdiavgift vil det ytes rentegodtgjørelse dersom skattemyndighetene frafaller kravet til retting, slik at beregningsgrunnlaget kan korrigeres i «fakturateterminen», jf. skatteforvaltningsforskriften § 9-4-2 første ledd annet punktum.

80 Skattedirektoratets fellesskriv av 03.10.2011 «Konkurs og merverdiavgift – konkursboers fradragsrett samt oppgavebehandlingen av tap på utestående fordringer» pkt. 3.

81 Jf. merverdiavgiftsloven § 4-7 første ledd og merverdiavgiftsforskriften § 4-7-1.

82 I langvarige og omfattende konkurser kan dette medføre et betydelig rentebeløp.

71 HR-2023-1148-A *Advokatbevilling* avsnitt 52.

72 Fellesskrivets standpunkt ble omtalt i SKNS1-2019-10 grunnet en anførsel fra klager om krav på rentegodtgjørelse, uten at dette var del av klagesaken.

73 Se «Godtgjørelse av renter» av Ingrid Midtun Førde og Roar Malmedal i Revisjon og Regnskap nr. 3 for 2022.

74 HR-2023-1148-A *Advokatbevilling* avsnitt 52.

75 Skattebetalingshåndboken, 7. utgave, 2023, kap. 11-4.

76 Merverdiavgiftshåndboken, 12. utgave, 2016, s. 906 (se stikkord «Periodisering»).

77 HR-2023-1148-A *Advokatbevilling* avsnitt 52.

78 HR-2023-1148-A *Advokatbevilling* avsnitt 58.