



Skattekontorene

## Uriktig oppkrevd MVA m.v. – noen enkeltspørsmål

### 1. Innledning

Felleskrivet omtaler noen spørsmål som typisk kan oppstå i kjølvannet av at en aktivitet og/eller en ytelse uriktig er blitt klassifisert som merverdiavgiftpliktig. En lønnstaker har f.eks. blitt stående uriktig registrert i Merverdiavgiftsregisteret og har innkrevd og innbetalt merverdiavgift på ytelsene til sin arbeidsgiver. Et annet eksempel kan være at subjektet i og for seg er korrekt MVA-registrert, men har levert en ytelse med avgift til tross for at den ikke skulle det, f.eks. fordi den var fritatt eller unntatt fra avgiftsplikt. Felleskrivet er basert på innspill fra regionene og omhandler noen særskilte spørsmål som kan oppstå i slike situasjoner.

### 2. Etterberegning av subjekt som er uriktig registrert i god tro

#### 2.1. Er mval § 18-1 første ledd bokstav c anvendelig?

Hjemmel for å foreta etterberegning hos et subjekt som har stått uriktig registrert i Merverdiavgiftsregisteret finnes i mval § 18-1 første ledd bokstav c. Bestemmelsen gir adgang til å ..

*”... fastsette beregningsgrunnlag for utgående merverdiavgift og beløpet for inngående merverdiavgift ved skjønn, herunder rette feil i et avgiftssubjekts avgiftsoppgjør når ... c) noen er blitt registrert i Merverdiavgiftsregisteret eller blitt stående registrert uten å fylle vilkårene for registrering og staten på grunn av dette er påført et avgiftstap.”*

Bestemmelsen tilsvarende tidligere mval § 55 første ledd nr. 3 og ble innført ved lov av 16. juni 1989 nr. 56. Vilket om ”avgiftstap” må, tross formuleringer i Ot.prp. nr. 84 (1988-89) s 2 spalte I, ikke forstås dit hen at etterberegning etter denne bestemmelsen bare kan skje hvor inngående avgift overstiger utgående avgift, jf f.eks. klagesak nr. 6319 og klagesak 6637. Beløp som den uriktige registrerte har innkrevd og innberettet som utgående merverdiavgift har staten som utgangspunkt krav å beholde på med mindre feilen rettes overfor kjøperen, jf mval § 18-2 og mval § 18-3 annet ledd første punktum. Selger skal således som hovedregel ikke godskrives dette beløpet.

Det kan forekomme at et subjekt har gitt helt korrekte og fullstendige opplysninger og hvor den uriktige registreringen etter en konkret vurdering må sies å bero på forhold på statens side. Spørsmålet som er reist er hvilken betydning dette får for statens etterberegningssadgang.

Klagesak nr. 4290 kan hevdes å trekke i retning av at etterberegning ikke kan skje i disse tilfellene. Her fant klagenemnda, under dissens 3-2 og i strid med direktoratets syn, at fradragsført inngående avgift på et



tilbygg som var uriktig registrert etter tidligere forskrift nr. 80 ikke kunne tilbakeføres. Bakgrunnen var at staten allerede ved registreringen hadde fått opplyst at hele tilbygget i store deler av året skulle brukes av en høyskole. Når staten i neste omgang – av samme grunn – fant å slette bygget, mente to av flertallets medlemmer at tidligere mval § 55 første ledd nr. 3 (nå mval § 18-1 første ledd bokstav c) ikke var anvendelig. Det tredje medlem opphevet tilbakeføringen på et annet grunnlag, idet han fant at bygget kunne registreres.

Skattedirektoratet er prinsipielt enig i at den uriktig registrerte i slike tilfeller ikke bør sitte igjen med et tap som følge av den uriktige registreringen. Det tap som bør hensyntas vil ikke referere seg til tilbakeføringen av inngående avgift, idet dette er en kostnad som subjektet korrekt skal bære. Imidlertid vil den uriktig registrerte kunne lide et tap ved at han – i tillit til å ha fradragsrett – ikke har innkalkulert inngående avgift som en kostnad ved prisingen av egne ytelser. Direktoratet finner imidlertid – i motsetning til flertallet i klagesak nr. 4290 – at slike forhold ikke bør trekkes inn ved selve etterberegningen, men i stedet hensyntas via andre regelsett, noe vi kommer tilbake til under pkt. 2.2.

Vi vil begrunne dette nærmere slik:

Formålet med etterberegning sinstituttet, slik også reglene i mval § 18-1 første ledd bokstav c, er å gjenopprette korrekt avgiftsstatus. Reglene har et klart objektive tilsnitt, og ingen av bestemmelsene inneholder formuleringer som åpner for at subjektive forhold, tapsposter på subjektets hånd mv, kan trekkes inn i vurderingen. Sterke administrative hensyn tilsier også at slike forhold holdes utenfor.

Støtte for dette syn finnes i forarbeidene til opprinnelige mval § 55 første ledd nr. 3, som ble avløst av nåværende mval § 18-1 første ledd bokstav c. I Ot.prp. nr. 84 (1988-89) s. 3 heter det således:

*”Det vil være en vanskelig oppgave for avgiftsmyndighetene i hvert enkelt tilfelle å ta stilling til om den feilregistrerte har vært mer eller mindre aktsom med hensyn til de opplysninger som er gitt fylkesskattekontoret som grunnlag for den uriktige registrering. En anser det viktig at en får en bestemmelse som gir hjemmel til å få tilbakebetalt uberettiget utbetalt avgift uavhengig av om vedkommende har vært i mer eller mindre god tro. Det kan heller ikke anses urimelig at den som søker seg registrert selv har risikoen for at vilkårene for registreringen oppfylles. Tilbakebetaling bør derfor kunne kreves på objektive grunnlag i de tilfellene hvor staten er påført et avgiftstap.”*

Uthevelsene er foretatt her. Til tross for disse uttalelsene forutsettes det i nevnte klagesak at etterberegning primært er forbeholdt de tilfeller hvor staten kunne krevd erstatning, og at forarbeidene holder det åpent hvordan man skal håndtere de tilfeller hvor den uriktig registrerte har gitt korrekte og fullstendige opplysninger mv. Man bygger denne slutning så vidt forstås på uttalelser fra finanskomiteen, som anførte at erstatningssøksmål generelt vil være et ”administrativt tungvint” alternativ for staten, jf Innst. O. nr. 105 (1988-89) s 3.

Direktoratet er ikke enig i disse slutningene. At komiteen viser til erstatningsreglene som et alternativt grunnlag for staten i disse tilfellene, er ikke ensbetydende med at den hjemmel man innfører er ment å være rettet mot den situasjon hvor den uriktig registrerte har vært uaktsom. Sitatet ovenfor viser at departementet også har overveid den situasjon hvor den uriktig registrerte ”har vært i mer eller mindre god tro”, og at man har valgt å falle ned på en objektiv regel. Finanskomiteen imøtegår heller ikke Finansdepartementets syn på dette punkt. Vi viser også til at departementet i omtalen av gjeldende rett i proposisjonen på side 2 ikke bare viser til erstatningsreglene, men også til reglene om *condictio indebiti*.



## 2.2. Ettergivelse (uriktig registrert i god tro)

Direktoratet mener at ovennevnte situasjon heller bør håndteres gjennom reglene om *ettergivelse* etter mval § 19-3 annet ledd. Etter denne bestemmelsen kan det fastsatte avgiftsbeløp settes ned eller ettergis dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet. Denne lempningsregelen gir rom for nyanserte løsninger, idet den åpner for at staten kan foreta en skjønnsmessig totalvurdering uten nødvendigvis ta standpunkt til spørsmål om skyld, medansvar på subjektets hånd etc.

Direktoratet finner i denne omgang ikke grunn til å gi nærmere retningslinjer om hvordan bestemmelsen bør håndheves. Dog vil vi bemerke at skattekontorene generelt bør se hen til om det uriktig registrerte subjektet har hatt muligheter for å begrense sitt tap, bl.a. ved å reforhandle vederlaget med sin oppdragsgiver/kjøper, og om det kan påvises et tidspunkt hvor feilen burde ha vært oppdaget hos subjektet. For øvrig viser vi til de generelle retningslinjene om ettergivelse.

## 3. Avsavnrente ved endring av uriktig oppkrevd avgift

Direktoratet er forelagt spørsmålet om beregningen av avsavnrente i de tilfeller hvor uriktig oppkrevd merverdiavgift skal tilbakebetales. Lovens utgangspunkt er vel og merke at slik utgående "avgift" som utgangspunkt kun kan utbetales dersom forholdet rettes av selger, jf mval § 18-3 annet ledd.

Ved utbetaling av for mye innbetalt avgift skal det godskrives rentegodtgjørelse, uavhengig av om endringen beror på et vedtak eller initiativ fra subjektet selv, jf skattebetalingsloven § 11-4 første ledd. Den skal godskrives uavhengig av årsaken til at det er innbetalt for mye avgift, jf Ot. prp. nr. 83 (2004-2005) side 102. Rentesatsen utgjør p.t. 3.00 % og er knyttet til Norges Banks styringsrente ved inngangen av det aktuelle år, jf skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd siste punktum jf § 11-4.

Spørsmålet som er reist er om de beløp som skal utbetales skal periodiseres til de opprinnelige avgiftsterminene, alternativt at man ser det slik at endringen etablerer et nytt krav med den virkning at rentene løper først fra den termin da selger foretar retting.

Bokføringsforskriften av 1. desember 2004 nr. 1558 § 5-2-8, som forutsetter at det dokument som reverserer den tidligere faktura (kreditnotaen), skal utstedes sammen med den nye fakturaen, kan tilsynelatende tilsi at endringskravet skal ses som et nytt krav. Det er først på dette tidspunkt – ved retting – at det oppstår et krav om endring av beløpet.

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 avgiftspliktige 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.

For øvrig har Skattedirektoratet merket seg at Toll- og avgiftsdirektoratet i Skattebetalingshåndboken (1. utg. 2010) kap. 11-4.2 legger til grunn at "det må trekkes en grense mot tilfeller der det som utbetales ikke er utbetaling av skatt eller avgift." Direktoratet antar at dette ikke betyr at tilbakebetalinger av beløp



uriktig oppkrevd som avgift faller utenfor de nevnte renteregler. Som det fremgår av Skattebetalingshåndboken på samme sted, sikter man til de ”rene feilinnbetalinger”, som etter vår oppfatning må holdes atskilt fra innbetalinger fra subjekter som har operert som en integrert del av avgiftssystemet og herunder innbetalt de aktuelle beløp på grunnlag av innsendte omsetningsoppgaver.

#### **4. Tilbakeføring hos kjøper – betydningen av at selger har innbetalt beløpet**

Hvor kjøperen er blitt belastet et beløp som uriktig er betegnet som merverdiavgift beror statens tilbakeføringsadgang noe forenklet på om kjøperen har utvist kvalifisert uaktsomhet knyttet til det forhold at merverdiavgift ikke skulle vært beregnet, jf bl.a. Avgiftshåndboken (7. utgave 2011) kap. 8-1.5.1 og Rt.2000.268.

Denne side av vurderingen skal ikke forfølges videre her. Spørsmålet som tas opp her er om staten, til tross for at kjøperen har utvist kvalifisert uaktsomhet mv, er avskåret fra å foreta tilbakeføring fordi staten alt har mottatt beløpet fra selger.

Hensynene bak de øvrige regler som regulerer denne situasjonen kan tilsi at staten ikke kan foreta tilbakeføring av inngående avgift i disse tilfellene. Mval § 18-2, som gir hjemmel for å fastsette uriktig anført avgift hos selgeren, er begrunnet i et ønske om å utligne den tapsfare staten eksponeres for ved at beløpet kan være fradragsført hos kjøper. Hvor beløpet, som her, er innbetalt av selgeren, er denne risikoen fraværende. Det kan hevdes at dette må tillegges betydning også i forhold til kjøperen, slik at tilbakeføring/fradragsnektelse må være avskåret

Direktoratet finner imidlertid ikke at dette kan være avgjørende. Praksis trekker i motsatt retning. Det følger således av en rekke avgjørelser av Klagenemnda for merverdiavgift, som gjelder kjøp fra uregistrerte subjekter, at det er uten betydning for kjøpers fradragsrett hvorvidt det er foretatt innberetning eller fastsettelse av tilsvarende beløp hos selger, jf klagesak nr. 5610, nr. 5974 og nr. 6086. I sistnevnte klagesak, som gjelder et hotell-/eiendomskonserns kjøp av konsulenttjenester fra et uregistrert subjekt, uttaler nemnda – etter å ha konstatert at konsernet hadde utvist kvalifisert uaktsomhet – om betydningen av en mulig etterberegning hos selger:

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

Direktoratet vil også vise til at kjøperen ikke har noen juridisk rett til fradrag i disse tilfellene. Fradragsbestemmelsen i mval § 8-2 gir bare rett til å få refundert beløp som materielt sett er merverdiavgift. Når det gjelder beløp som er uriktig definert som avgift er derimot lovens forutsetning at forholdet heller skal repareres gjennom selgers retting, jf. mval § 18-3 annet ledd.

Direktoratet vil tilføye at et vilkår om at staten må kunne vise til at man ikke oppnår dekning hos selger også vil vanskeliggjøre reglens håndhevelse. Dette hensyn er beskrevet i nevnte klagesak nr. 5610:

*”Om det nå skulle være slik at avgiftsmyndighetene har fastsatt avgiften overfor selger og krevd denne innbetalt, vil det oppstå en rekke uhåndterlige situasjoner om et vilkår for å kreve beløpet innbetalt fra*



*kjøper er at avgiftsmyndighetene ikke oppnår dekning for sitt krav hos selger. Kjøpers ansvar for en korrekt fradragsføring vil dermed i realiteten kunne falle bort.*

*Fylkesskattekontoret har taushetsplikt om andre avgiftspliktiges avgiftsoppgjør. Hvorvidt avgiftsmyndighetene har grunnlag for å rette et krav mot selger og om selger ev. har betalt den fastsatte avgift kan derfor fylkesskattekontoret ikke gi opplysninger om.*

*En ev. fastsatt avgift overfor selger vil normalt være en differanse mellom hans inngående og utgående avgift og vil således ikke på noen måte korrespondere med det beløp AA urettmessig har krevd fradrag for. Det kan også tenkes at avgiftsmyndighetene har tilbakeført den inngående avgift hos andre enn AA. Om selger så, gjerne i flere omganger, betaler deler av sin avgiftsgjeld vil en først måtte ta stilling til om betalingen gjelder «denne» sak eller om det er en innbetaling på en gammel restanse fra forrige gang han gjorde et mislykket forsøk på forretningsdrift. Deretter må en så ta stilling til hvordan innbetalinger i så fall skal gå til reduksjon av statens krav mot de kunder som uriktig har fradragsført inngående avgift.*

*Er kjøpers ansvar i saker som dette et subsidiært ansvar for de tilfeller hvor avgiftsmyndighetene ikke oppnår betaling fra selger, må nødvendigvis kjøper også på et hvert tidspunkt kunne kreve fullt innsyn i selgers mellomværende med staten for å kunne kontrollere det fremsatte krav. Dette reiser også spørsmål om hvor mye ressurser staten er forpliktet til å sette inn i arbeidet med å identifisere selger, fastsette et avgiftskrav og til sist innfordre kravet.*

*Etter fylkesskattekontorets oppfatning må det således legges til grunn at kjøper har et objektivt ansvar for den fradragsførte avgift basert på at kjøper ut fra den mangelfulle faktura ikke var legitimert til å fradragsføre avgiften og at selger faktisk ikke var registrert.”*

Heller ikke rettspraksis kan tas til inntekt for at det kan tillegges betydning hvorvidt tilsvarende beløpet innbetalt av selger.<sup>1</sup>

Endelig vil vi påpeke at tilsvarende synspunkt er kommet til uttrykk i saker om etterberegning mot selger. I klagesak nr. 6085 fastslås således at en eventuell tilbakeføring hos kjøperen er uten betydning for retten til å fastsette beløpet hos selger etter tidligere mval § 44, jf nå mval § 18-2.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelser i saken.

Med hilsen

Jørn Lyngstad  
Seniorskattejurist  
Rettsavdelingen, avgift  
Skattedirektoratet

Arnulf Rabben

---

<sup>1</sup> Under en rettsvist i 2010 fant staten riktignok å frafalle tilbakeføring av inngående avgift hos en entreprenør, idet det fremkom at deler av avgiften var innbetalt av selger – dvs. den danske (uregistrerte) underentreprenøren – via dennes konkursbo. Her fant altså staten å frafalle tilbakeføring pga. selgers innbetaling, og det til tross for at lagmannsretten opprinnelig hadde avskåret fradragsrett grunnet entreprenørens uaktsomhet. Løsningen i denne saken må imidlertid ses i lys av at etterberegningen/innbetalingen fra selgersiden kom for en dag først under ankeforberedelsene for Høyesterett. Den betydning man her tiller selgers innbetaling kan således ikke anses som representativt statens prinsipielle syn.