

Saksnr. 19/2826

17.06.2020

Høringsnotat -

Utstedelse av salgsdokument ved
bygge- og anleggsvirksomhet –
endringer i bokføringsforskriften
§ 8-1-2a

Innhold

1	Innledning og sammendrag	3
2	Gjeldende rett	6
2.1	Generelt om merverdiavgiften	6
2.2	Merverdiavgiftsloven.....	7
2.3	Bokføringsforskriften	7
2.3.1	Krav til salgsdokument.....	7
2.3.2	Tidspunkt for utstedelse av salgsdokument.....	8
2.3.2.1	Generelle regler	8
2.3.2.2	Særskilt om bygge- og anleggsvirksomhet.....	9
3	Utenlandsk rett.....	12
3.1	EU.....	12
3.2	Sverige	13
3.3	Danmark.....	15
3.4	Sammenfatning	17
4	Vurderinger og forslag	17
4.1	Innledning og bakgrunn	17
4.2	Forslag til endring av bokføringsforskriften § 8-1-2a.....	19
4.2.1	Innledning	19
4.2.2	Nærmere om forslag til bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd.....	22
4.2.3	Faktureringsplikt ved delbetaling.....	25
4.3	Alternativer	26
5	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	27
5.1	For næringsdrivende.....	27
5.2	For staten.....	28
6	Forslag til endringer i bokføringsforskriften	29

1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

Finansdepartementet sender på høring et forslag om å endre bokføringsforskriften § 8-1-2a, som regulerer tidspunktet for utstedelse av salgsdokument ved bygge- og anleggsarbeid og verftsindustri. Gjeldende hovedregel er at salgsdokument skal utstedes i samsvar med bygge- og anleggsarbeidets fremdrift. Endringsforslaget består i at det i perioden frem til arbeidet er fullført, bare inntreer faktureringsplikt dersom det mottas delbetalinger for utført arbeid eller materialer som er tilført kontraktsgjenstanden.

Tidfestingen av utgående merverdiavgift, dvs. innberetningen og innbetalingen av merverdiavgift, bygger på fakturaprinsippet. Det betyr at merverdiavgiften tidfestes i den termin dokumentasjonen – fakturaen – utstedes. Det er uten betydning om fakturaen blir betalt. Tilsvarende gjelder for kjøpers eventuelle fradrag for inngående merverdiavgift.

Bakgrunnen for endringsforslaget er at gjeldende regelverk innebærer at entreprenører utsettes for en likviditetsulempe der oppdragsgiveren ikke betaler et fakturert krav som følge av uenighet om kravets grunnlag eller størrelse. Etter bokføringsforskriften § 8-1-2a har entreprenøren plikt til å fakturere vederlagskravene i samsvar med arbeidets fremdrift – og dermed også innberette og innbetale merverdiavgift til staten – selv om oppdragsgiveren bestrider, og også nekter å betale, kravet.

Bygge- og anleggsnæringen har opplyst at samlet omtvistet beløp i næringen utgjør flere milliarder kroner årlig. Videre er det opplyst at det gjerne tar lang tid å løse tvistene. Fakturaprinsippet innebærer følgelig at merverdiavgiften ofte utgjør en del av den likviditetsbelastningen entreprenørene utsettes for når oppdragsgiveren bestrider kravet. Bransjen har derfor fremmet ønske om regelverksendringer for å redusere den likviditetsulempen som merverdiavgiften kan påføre entreprenørene ved omtvistede krav. Bransjen har opplyst at det parallelt blir arbeidet med hovedutfordringen, dvs. å legge til rette for et lavere tvistenivå og hurtigere avklaringer av tvistene.

Et kjennetegn ved bygge- og anleggsprosjekter er at arbeidet pågår over tid. Det kan oppstå uenighet mellom partene om det er behov for arbeid utover det som er prosjektert eller ligger til grunn for den inngåtte entreprisetavtalen, og dermed også om arbeidene gir entreprenøren rett på vederlag utover avtalt kontraktssum. Det kan for eksempel skyldes uforutsette problemer som oppstår underveis, der entreprenøren identifiserer behov for endrings- eller tilleggsarbeider, eller at oppdragsgiveren ønsker endringer i prosjektet og pålegger entreprenøren å utføre endrings- eller tilleggsarbeider. Felles for disse situasjonene er at entreprenøren normalt ikke har tatt høyde for slike arbeider i sitt pristilbud.

Et sentralt trekk ved de ulike standardkontraktene som benyttes ved bygge- og anleggsarbeider, er at entreprenøren i ovennevnte situasjoner har plikt til å utføre arbeidet selv om entreprenøren og oppdragsgiveren er uenige om hvorvidt det aktuelle arbeidet gir krav på vederlag, eller dersom partene er uenige om vederlagets størrelse. Entreprenørens arbeidsplikt omtales gjerne som «hoppeplikten». Hoppeplikten inntreffer også i tilfeller der oppdragsgiveren og entreprenøren er uenige om hvorvidt det foreligger en mangel ved utførte arbeider. I slike tilfeller kan oppdragsgiveren pålegge entreprenøren å utbedre forholdet slik oppdragsgiveren ønsker. Tvist om vederlaget tas i etterkant.

Gjeldende regulering i bokføringsforskriften § 8-1-2a innebærer som nevnt at oppdragsgiverens eventuelle innsigelser og betalingsnekt ikke i seg selv gir entreprenøren grunnlag for å avvende fakturering eller reversere en allerede utstedt faktura. Kreditering overfor oppdragsgiver av det omtvistede beløpet, og dermed tilbakebetaling av det tilhørende merverdiavgiftsbeløpet fra staten, kan derimot skje når forholdet er avklart mellom partene. Slik avklaring kan som nevnt ta lang tid. Det skyldes blant annet at tvister om krav som oppstår underveis i prosjektet, regelmessig ikke realitetsbehandles før prosjektet er ferdig, som del av sluttoppgjøret. Videre kan selve tvisteløsningen pågå over flere år før tvisten får sin endelige løsning.

I dette høringsnotatet foreslås det endringer i bokføringsforskriftens krav til utstedelse av salgsdokument. Departementet foreslår å videreføre utgangspunktet om fakturering i samsvar med arbeidets fremdrift, idet departementet oppfatter at dette er en innarbeidet og i utgangspunktet praktisk ordning for partene. Endringsforslaget består i at det gis anledning til å utsette fakturering til arbeidet er fullført. Det gjelder også der partene i utgangspunktet har avtalt løpende fakturering i samsvar med fremdriften. Fullføring vil dermed utgjøre et punkt i arbeidets fremdrift som utløser en ubetinget faktureringsplikt. Fristen for å fakturere vil være senest innen én måned etter utløpet av den alminnelige oppgavetermin som bygge- eller anleggsarbeidet fullføres, jf. gjeldende tidsfrist for fakturering i bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd. Fullføring vil samtidig utgjøre en siste friststart for tidfesting av merverdiavgiften for utførte arbeider og leverte varer. Det vises til forslag til bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd.

Før fullføring vil entreprenøren følgelig etter forslaget ha rett, men ikke plikt, til å fakturere i samsvar med fremdriften. Et unntak fra dette foreslås der det faktisk mottas delbetaling i samsvar med fremdriften. I slike tilfeller skal det utstedes salgsdokument for det mottatte beløpet. Det vises til forslag til bokføringsforskriften § 8-1-2a annet ledd.

Forslaget gir rom for at partene kan innrette seg slik at det ikke inntreer merverdiavgiftsplikt – og dermed heller ikke merverdiavgiftsmessig likviditetsbelastning – ved omtvistede krav underveis i prosjektet, dvs. frem til fullføring. Forslaget gir ikke anledning til å utsette fakturering lenger enn til fullføring.

Departementet har vurdert alternative reguleringer som ville ha gitt anledning til å utsette tidfestingstidspunktet for omtvistede krav ytterligere, men har kommet til at man ikke vil foreslå dette. Det skyldes dels EØS-avtalens forbud mot statsstøtte og dels fare for misbruk.

Departementet tar sikte på at endringene skal tre i kraft 1. januar 2021.

2 GJELDENE RETT

2.1 Generelt om merverdiavgiften

Formålet med merverdiavgift er å skaffe inntekter til staten. I 2019 utgjorde merverdiavgiftsinntektene om lag 306 milliarder kroner.

Merverdiavgiftssystemet avgiftsbelegger det innenlandske forbruket av varer og tjenester. Plikt til å svare merverdiavgift oppstår ved innenlandsk omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester til merverdiavgiftsområdet. Næringsdrivende og offentlig virksomhet skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og uttak som er omfattet av merverdiavgiftsloven, til sammen har oversteget 50 000 kroner i løpet av en tolv månedersperiode. Registreringspliktige virksomheter (avgiftssubjekter) er ansvarlig for å oppkreve, rapportere og innbetale merverdiavgiften til staten.

Merverdiavgiften beregnes i alle omsetningsledd. Avgiftssubjekter har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i den registrerte virksomheten. Fradragsretten bidrar til at merverdiavgiften ikke blir en kostnad for den som driver avgiftspliktig virksomhet. Merverdiavgiften kommer til endelig belastning hos sluttbrukeren. Alle som ikke er merverdiavgiftspliktige, typisk forbrukere og virksomheter som driver unntatt omsetning, anses som sluttbrukere. Sluttbrukere har ikke rett til å fradragsføre inngående merverdiavgift.

Et grunnleggende hensyn ved utformingen av merverdiavgiftssystemet er det såkalte nøytralitetsprinsippet. Dette går ut på at merverdiavgiften ikke skal påvirke aktørenes disposisjoner. Et utslag av nøytralitetsprinsippet er at avgiftsreglene bør utformes med siktemål å unngå muligheter og insentiver til uønskede avgiftstilpasninger.

2.2 Merverdiavgiftsloven

Avgiftsregnskapet skal føres etter gjeldende bokføringsregler og de alminnelige prinsipper for bokføringen som følger av bokføringsloven med tilhørende forskrift, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 og § 15-10, jf. merverdiavgiftsforskriften § 15-10.

Hovedregelen for tidfesting av merverdiavgift er at beløpet skal oppgis i skattemeldingen for merverdiavgift i den terminen dokumentasjonen er utstedt, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd (fakturaprinsippet). Fakturaprinsippet er i stor grad en praktisk tillempling av leveringstidspunktet som beskatningstidspunkt, jf. NOU 2002: 20 kapittel 8.4 med videre henvisninger. Fakturaprinsippet forutsetter rettidig fakturering. Bokføringsforskriften inneholder nærmere regler om tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentasjonen. Se nedenfor under punkt 2.3.

Det er uten betydning for tidfestingen av merverdiavgift om eller når varen eller tjenesten blir betalt (unntak for tilfeller der Finansdepartementet treffer enkeltvedtak om at betalingstidspunktet legges til grunn, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 annet ledd).

Innberettet merverdiavgift forfaller til betaling samme dato som fristen for levering av skattemeldingen for merverdiavgift, dvs. én måned og ti dager etter utløpet av perioden, jf. skattebetalingsloven § 10-30 og skatteforvaltningsforskriften § 8-3-10.

2.3 Bokføringsforskriften

2.3.1 Krav til salgsdokument

Bokføringsforskriften delkapittel 5-1 omhandler krav til dokumentasjon av salg av varer og tjenester. Krav til dokumentasjonens innhold fremgår av § 5-1-1, hvor det i første ledd nr. 1 fremgår at salgsdokumentet skal inneholde dokumentasjonsdato.

Dokumentasjonsdatoen er datoen for utstedelse av dokumentet med mindre annet følger av bokføringsforskriften. I bokføringsforskriften § 5-1-3 er det fastsatt unntak fra denne hovedregelen, hvor det i tredje ledd fremgår at det på visse vilkår er anledning til å sette siste dag i foregående måned som dokumentasjonsdato. Salgsdokumentet skal

også inneholde leveringsdato, jf. § 5-1-1 første ledd nr. 4. Når salgsdokumentet er utstedt i henhold til reglene i bokføringsforskriften, har leveringsdato ikke betydning for tidfesting av merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd. Etter denne bestemmelsen skal beløpene som nevnt oppgis i skattemeldingen for den terminen dokumentasjonen er utstedt.

2.3.2 Tidspunkt for utstedelse av salgsdokument

2.3.2.1 Generelle regler

Bokføringsforskriften delkapittel 5-2 regulerer krav til utstedelse av salgsdokument. Hovedregelen er at salgsdokument skal utstedes snarest mulig og senest én måned etter levering, med mindre annet er bestemt i bokføringsforskriften, jf. § 5-2-2 første ledd første punktum.

Bokføringsforskriften fastsetter dermed et siste tidspunkt for utstedelse av salgsdokument etter levering. Salgsdokument som omhandler avgiftspliktige varer og tjenester kan imidlertid ikke utstedes før levering, med mindre det er gitt unntak i forskrift, jf. merverdiavgiftsloven § 15-10 tredje ledd, jf. femte ledd.

Bokføringsforskriften § 5-2-6 gir unntak fra forbudet mot forskuddsfakturering av avgiftspliktige ytelser. Salgsdokument for blant annet persontransport, servering, abonnementer, leier, avgifter og lignende kan utstedes før levering har funnet sted, begrenset til en periode på ett år.

Det følger av bokføringsforskriften § 5-2-4 at tjenester som leveres løpende, og varer som leveres i den forbindelse, skal faktureres senest én måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1. Utstedelse av salgsdokument for løpende tjenesteleveranser kan utsettes ytterligere for ubetydelige leveranser. Ved anbudsarbeider og lignende kan avtalte betalingsplaner legges til grunn for faktureringen med mindre de avviker vesentlig fra den reelle fremdriften i perioden.

2.3.2.2 Særskilt om bygge- og anleggsvirksomhet

I bokføringsforskriften § 8-1-2a er det, med virkning fra 1. januar 2014, fastsatt særskilte regler for utstedelse av salgsdokument for bygge- og anleggsvirksomhet. Hovedregelen i første ledd lyder slik:

Salgsdokument skal utstedes i samsvar med bygge- og anleggsarbeidets fremdrift, senest innen en måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1.

Bestemmelsen tar dermed utgangspunkt i bokføringsforskriften § 5-2-4 om løpende levering, men med den forskjell at faktureringsplikten ikke er knyttet til leveringsbegrepet, men til «fremdriften» i byggearbeidene. Begrunnelsen for dette fremgår av Delrapport III fra Bokføringsstandardstyret i Norsk Regnskapsstiftelse med Forslag til endringer i bokføringsforskriften, avgitt til Finansdepartementet 20. mai 2009. Fastsettelsen av bokføringsforskriften § 8-1-2a var en oppfølging av Delrapport III. Under gjengis deler av Finansdepartementets oppdragsbrev av 3. mars 2008 til Norsk Regnskapsstiftelse, der Bokføringsstandardstyret ble bedt om å se nærmere på de bestemmelsene om utstedelse av salgsdokument som vedrører bygge- og anleggsbransjen:

Plikten til å utstede salgsdokument og dermed avgiftsberegning er etter bokføringsforskriften avhengig av om bygget / anlegget kan anses levert ved fullføring, eller om levering skjer fortløpende. Hvilken forståelse av leveringsbegrepet som skal legges til grunn - avgiftsmessig eller regnskapsmessig - er som nevnt ikke drøftet i forarbeidene. Ovenfor har departementet lagt til grunn den avgiftsmessige forståelsen av leveringsbegrepet. Departementet antar at det i de fleste tilfeller ikke vil være konflikt mellom avgiftsrettslig forståelse og den forståelsen som legges til grunn på andre rettsområder.

Etter departementets oppfatning er det likevel uheldig at det på for bygg- og anleggssektoren synes å kunne være en slik konflikt, og at forskriften ikke gir en klar anvisning på hva som faktisk skal legges til grunn utover å henwise til et udefinert leveringsbegrep.

Én løsning kan være å legge avtalen mellom partene til grunn for å fastslå leveringstidspunktet. Departementet antar imidlertid at en slik juridisk vurdering ikke vil [være] hensiktsmessig verken for skatteetaten eller for den bokføringspliktige. Etter departementets syn bør det i stedet fastsettes en egen bestemmelse som regulerer tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentet innen bygg- og anleggssektoren.

Spørsmålet blir da om utgangspunktet bør være avgiftsberegning ved fullføring, eller fortløpende avgiftsberegning. Bygge- og anleggsprosjekter er til dels store og langvarige prosjekter. Inngående avgift fradragsføres fortløpende, og det vil kunne være en viss risiko forbundet med at innberetning av utgående avgift utsettes til et mye senere fullføringstidspunkt, eksempelvis ved konkurs eller andre grunner til manglende innbetaling av utgående merverdiavgift. Plikt til å utstede salgsdokument fortløpende i tråd med fremdriften vil dessuten føre til en stor grad av likhet når det gjelder avgiftsberegning av egen regi-prosjekter kontra fremmed regi-prosjekter, jf. merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd, jf. § 14. Enn videre må det kunne legges til grunn at fortløpende fakturering og avgiftsberegning ikke er uvanlig i denne bransjen, uavhengig av om bygget / anlegget eksempelvis entreprisefaglig anses levert løpende eller ved fullføring. Bestemmelsene i bokføringsforskriften er, slik departementet forstår dem, til hinder for en slik fakturering i tilfeller hvor bygget leveres ved fullføring

Ovennevnte betraktninger taler etter departementets syn for en bestemmelse som krever utstedelse av salgsdokument i takt med bygge-/anleggsarbeidets fremdrift. Det er etter departementets syn naturlig å følge terminene.

Det må videre vurderes om det bør gjøres et unntak fra denne hovedregelen for de tilfeller som i avgiftssammenheng har fått betegnelsen "complete contract". Dette vil være kontrakter hvor entreprenøren ikke mottar noe oppgjør underveis.

Finansdepartementet antar det fortsatt er en viss bruk av slike avtaler og at tidligere rett/praksis bør videreføres. I et slikt tilfelle vil krav om innbetaling av utgående avgift, uten delbetalinger fra byggherrens side, dessuten medføre en likviditetsmessig belastning på entreprenørens hånd. Det kan imidlertid innvendes at den samme belastningen har også avgiftspliktige som utfører bygg- og anleggsarbeider i egen regi, med sikte på salg eller utleie, jf. merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd, jf. § 14.

Departementet har likevel kommet til at det bør aksepteres en utsatt periodisering av merverdiavgiften i disse tilfellene.

(...)

I forslagene det har vært arbeidet med, er levering som begrep ikke brukt. Det er forutsatt at fakturering og avgiftsberegning skal skje uavhengig av "levering", så lenge det faktisk er utført arbeid / tilført materialer til bygget eller anlegget. Departementet legger til grunn at det ligger innenfor departementets forskriftskompetanse etter merverdiavgiftsloven §§ 32 og 44 å fastsette en slik bestemmelse.

Bokføringsstandardstyret la disse vurderingene til grunn for sitt forslag, og uttalte blant annet følgende:

Bokføringsstandardstyret mener at departementets generelle forslag om å knytte periodiseringen innen bygge- og anleggsvirksomhet opp mot fremdrift i stedet for levering er hensiktsmessig. Bokføringsstandardstyret mener også at det kan være hensiktsmessig å vurdere om dette også bør gjelde for andre bransjer som har langsiktige kontraktsarbeider. Det legges til grunn at det er vanlig også innen andre bransjer, for eksempel it-bransjen, å fakturere slike kontraktsarbeider fortløpende, uavhengig av det kontraktsrettslige leveringstidspunktet. Slik bokføringsforskriftens

regler for utstedelse av salgsdokument er utformet (§ 5-2-2 – § 5-2-7) er det ikke anledning til å fakturere slike kontraktsarbeider fortløpende med merverdiavgift dersom leveringstidspunktet er ved kontraktens fullføring. Bokførings-standardstyret legger til grunn at en regelendring på dette området bør initieres av avgiftsmyndighetene, og at dette eventuelt kan skje i forbindelse med høringen på periodiseringsreglene innen bygge- og anleggsvirksomhet.

Bokføringsforskriften § 8-1-2a annet ledd bestemmer at tilbakeholdt beløp (innestående) likevel kan tas med i det salgsdokumentet som utstedes i forbindelse med avslutningen av bygge- eller anleggsarbeidet.

Videre er det i tredje ledd gitt unntak for bygge- og anleggskontrakter hvor det ikke mottas delbetalinger, såkalt "complete contract". For slike kontrakter kan utstedelse av salgsdokumentet avvendes til senest én måned etter at arbeidet er fullført.

Kreditering av et eventuelt omtvistet krav overfor oppdragsgiveren, og tilbakebetaling av det tilhørende merverdiavgiftsbeløpet fra staten, kan skje når forholdet er avklart mellom partene.

3 UTENLANDSK RETT

3.1 EU

I EU-retten oppstår merverdiavgiftsplikt og betalingsplikt på det tidspunkt varen eller tjenesten «leveres», jf. artikkel 63 i merverdiavgiftsdirektivet (Rdir. 2006/112/EC).

Delbetalinger før levering av varer eller tjenester medfører plikt til å betale merverdiavgift i den termin betalingen skjer, jf. artikkel 65.

Videre er det fastsatt i artikkel 66 at medlemsstatene, uavhengig av artikkel 63, 64 og 65, kan bestemme at merverdiavgift for visse transaksjoner og for visse kategorier av avgiftspliktige personer forfaller på et av følgende tidspunkter

- senest ved utstedelse av faktura
- senest når vederlag mottas
- hvis det ikke utstedes faktura, eller denne utstedes for sent, innenfor en nærmere fastsatt frist regnet fra avgiftspliktens inntreden.

Artikkel 220 flg. i merverdiavgiftsdirektivet regulerer utstedelse av fakturaer. Det fremgår av artikkel 220 at plikten til å utstede faktura gjelder ved levering av varer og tjenester, også i tilfelle hvor det mottas delbetalinger. Dessuten fastsetter artikkel 222 at medlemsstatene kan fastsette en frist for utstedelse av fakturaer.

3.2 Sverige

I svensk rett inntreffer avgiftsplikten for omsetning av varer og tjenester ved levering, dvs. når tjenesten er utført eller varen er levert til kunde (oppdragsgiver), jf.

mervärdeskattelagen 1 kap. 3 § første ledd. I mervärdeskattelagen 11 kap. gis det regler om fakturering. For bygge- og anleggstjenester, og varer som leveres i tilknytning til slike oppdrag, skal faktura utstedes senest ved utgangen av den andre kalendermåned etter leveringen, jf. 3 a §.

I motsetning til Norge har Sverige innført regler om omvendt avgiftsplikt i bygge- og anleggsbransjen, jf. mervärdeskattelagen 1 kap. § 2 annet ledd jf. første ledd 4b. Det innebærer at ved omsetning av tjenester i bygge- og anleggsbransjen skal oppdragsgiveren (kjøperen) beregne og betale utgående merverdiavgift frem til siste omsetningsledd før fakturering til sluttkunde. Følgelig vil uenighet mellom entreprenøren og oppdragsgiveren om vederlagets størrelse bare kunne medføre en merverdiavgiftsmessig likviditetsbelastning for entreprenører som utgjør det «siste omsetningsleddet» (dvs. har en oppdragsgiver som ikke plikter å beregne merverdiavgift på sitt kjøp av entreprise).

Mervärdeskattelagen 13 kap. 14 § regulerer tidspunktet for innberetning av merverdiavgift på omsetning av bygge- og anleggstjenester. Utgangspunktet er at utgående merverdiavgift skal innberettes i den terminen faktura er utstedt, jf. første ledd første punktum. Hvis oppdragstaker har mottatt betaling som forskudd eller à konto uten at det er utstedt faktura, skal innberetningen av merverdiavgift skje i den terminen betaling er mottatt, jf. annet punktum. Hvis det verken er utstedt faktura eller mottatt betaling, skal innberetning senest skje i den termin som omfatter den andre kalendermåneden etter at tjenestene eller varene er levert, jf. tredje punktum. Skatteverket har uttalt følgende om når bygge- og anleggstjenester anses utført¹:

För bygg- och anläggningsentreprenader anses tjänsten utförd när beställaren godkänt entreprenaden. Vanligtvis är det när godkänd slutbesiktning sker eller när beställaren på annat sätt godkänt entreprenaden. Beställaren får till exempel anses ha godkänt en bygg- och anläggningstjänst när byggnaden eller anläggningen tagits i bruk eller genom att inflyttning skett.

(...)

I samband med större byggentreprenader kan slutbesiktning enligt avtal omfatta endast viss del av den totala entreprenaden (så kallat etappbygge). I sådana fall bör den delen av byggtjänsten anses ha utförts i samband med slutbesiktning av den färdigställda etappen.

I tilfeller hvor det ikke faktureres eller mottas delbetalinger, samsvarer regelen om innberetning senest andre måned etter at tjenesten er levert i hovedsak med

1

<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/moms/sarskildamomsregler/byggverksamhet.4.dfe345a107ebcc9baf80001255.html>

bestemmelsen i den norske bokføringsforskriften § 8-1-2a tredje ledd («complete contract»).

I svensk rett er månedstermin hovedregelen. Det følger av skatteförvarandelagen 26 kap. 10 §. Der omsetningen ikke overstiger 40 millioner kroner i beskatningsåret, er regelen kvartalstermin, jf. 11 §.

Mervärdeskattelagen har videre regler om selgerens (entreprenørens) plikt til å utstede kreditnota i tilfelle vederlaget avviker fra avtale eller faktura. Disse fremgår i 11 kap. 10 §. Den generelle regelen fremgår av bestemmelsens annet ledd, og innebærer at kundekrediteringer medfører en plikt til å utstede kreditnota. For en avgiftspliktig kjøper (oppdragsgiver) medfører dette at fradrag for inngående merverdiavgift må korrigeres i samsvar med kreditnota.

Bokföringslagen har ingen særskilte bestemmelser om faktura og utstedelse av faktura, men har regler om dokumentasjon (verifikasjon). Utgangspunktet er at det skal foreligge verifikasjon for hver forretningstransaksjon, jf. 6 §. Hvis en forretningstransaksjon rettes, skal det angis når rettelsen har skjedd og hvem som har gjort den, jf. 9 §.

3.3 Danmark

I dansk rett inntreffer avgiftsplikten for omsetning av varer og tjenester ved levering, jf. lov om merværdiavgift (momsloven) § 23 første ledd. Bestemmelsens annet ledd bestemmer at ved utstedelse av faktura, anses faktureringstidspunktet som leveringstidspunkt der faktureringen skjer innen eller snarest etter leveringen. Dersom betaling helt eller delvis skjer innen levering eller fakturering, anses betalingstidspunktet som leveringstidspunkt, jf. tredje ledd. Innberetning av merverdiavgift skjer i den terminen hvor ett av disse alternativene inntreffer, jf. momsloven § 56 annet ledd.

Skatteforvaltningen har uttalt følgende om når bygge- og anleggstjenester anses utført²:

Leveranser av varer og momspliktige ydelser i forbindelse med utførelse av arbejder (herunder reparations- og vedlikeholdesarbejder) på bygninger og anden fast eiendom, hvorom der er indgået entreprisekontrakt, anses for afsluttet, når det arbejde, der skal udføres i henhold til kontrakten, er tilendebragt. Det gælder også, hvor en entreprisekontrakt omfatter udførelse af arbejder på flere bygningsmæssige enheder, fx et bestemt antal parcelhuse, rækkehuse, etagehusblokke eller -afsnit.

Leverancen anses som afsluttet senest på det tidspunkt, hvor byggeriet (den sidste enhed) er klar til indflytning, uanset om enkelte arbejder, herunder efterreparation, der er omfattet af kontrakten, endnu ikke er udført.

Momsloven §§ 52 flg. har regler om fakturering av avgiftspliktige ytelser. Enhver avgiftspliktig virksomhet skal ved levering av varer og tjenester utstede faktura, jf. § 52 første ledd første punktum. Faktura skal utstedes snarest etter leveringen, i tråd med det som er alminnelig innenfor den aktuelle bransjen. Hvis hele eller deler av leveransen kreves betalt før leveransen er fullført, skal det utferdiges faktura for denne del jf. § 52 første ledd annet punktum. Momsloven § 52a femte ledd oppstiller plikt til å utstede kreditnota ved retur av varer og prisavslag.

Virksomheter med årlig omsetning som overstiger 50 millioner kroner, har månedstermin, med frist for innberetning den 25. i måneden etter utløp av terminen, jf. momsloven § 57. Virksomheter med årlig omsetning mellom 5 og 50 millioner, har kvartalstermin, med oppgavefrist første dag i den tredje måned etter terminens utløp. Virksomheter med årlig omsetning under 5 millioner kroner, har halvårlige terminer, med oppgavefrist første dag i den tredje måned etter terminens utløp.

² <https://skat.dk/skat.aspx?oID=2061820&chk=216701>

3.4 Sammenfatning

Som det fremgår ovenfor, er utgangspunktet for inntreden av avgiftsplikt ved omsetning både i Sverige og Danmark at varen eller tjenesten er «levert». I bygge- og anleggsbransjen anses levering å skje ved fullføring, som er konkretisert som henholdsvis godkjenning av arbeidet og avsluttet arbeid, jf. omtalen punkt 3.2 og 3.3, eller på tidligere tidspunkt hvis det utstedes faktura eller mottas betaling.

Reglene i Sverige og Danmark gir rom for at partene kan innrette seg slik at det ikke inntreir merverdiavgiftsplikt ved omtvistede krav underveis i prosjektet, dvs. frem til fullføring.

4 VURDERINGER OG FORSLAG

4.1 Innledning og bakgrunn

Gjeldende rett innebærer at entreprenørene må fakturere, og dermed avgiftsberegne, krav i samsvar med arbeidets fremdrift. Regelen gjelder selv om oppdragsgiveren bestrider kravet og nekter å betale. Entreprenørens utstrakte arbeidsplikt ved omtvistede krav, den såkalte «hoppeplikten», innebærer at arbeidet ikke stopper opp i påvente av at en eventuell tvist løses.

Under henvisning til høyt tvistenivå, langvarige tvister og store omtvistede beløp, har bygge- og anleggsbransjen fremmet ønske om regelverksendringer for å redusere den likviditetsulempen som merverdiavgiften kan påføre entreprenørene ved omtvistede krav. Bransjen har nevnt større offentlige kontrakter som særlig problematiske. Departementet oppfatter at utfordringen forsterkes av at standardkontraktenes bestemmelser om midlertidige løsninger ved hjelp av oppmann eller ekspert regelmessig tas ut av kontraktene. Det bidrar til at omtvistede krav som oppstår underveis i prosjektet, ikke finner sin løsning før tidligst i sluttoppgjøret. Videre kan selve tvisteløsningen ta lang tid. Omtvistede krav som oppstår tidlig i prosjektet, for eksempel utløst av usikkerhet knyttet til grunnforhold, vil følgelig kunne gi en langvarig likviditetsbelastning for entreprenøren.

Departementet påpeker at registreringspliktige virksomheter (avgiftssubjekter) er ansvarlig for å oppkreve, rapportere og betale merverdiavgiften til staten. Plikten til å beregne merverdiavgift inntreer blant annet ved omsetning av varer og tjenester. Avgiftsplikten skal tidfestes i tråd med fakturaprinsippet, dvs. i den terminen salgsdokumentasjonen er utstedt. Fakturaprinsippet innebærer at den næringsdrivende, som skatteoppkrever, kan bli pålagt å betale merverdiavgift til staten før den samme avgiften er betalt av kjøperen. Dette er et iboende trekk ved systemet. Det understrekes også at det er symmetri i systemet, i den forstand at både avgiftsplikt og fradragsrett følger fakturaprinsippet. Det vil si at kjøperen, dersom denne er et avgiftssubjekt, får rett til fradrag i terminen salgsdokumentasjonen er utstedt, uavhengig av når betaling skjer.

Departementet mener likevel at den næringsdrivendes plikt til å rapportere og betale merverdiavgiften til staten uavhengig av når betaling skjer, i enkelte tilfeller kan utgjøre en uforholdsmessig byrde. Bygge- og anleggsbransjen synes å være en sektor der dette er særlig aktuelt, og da konkret ved omtvistede krav. Departementet ser at rimelighetshensyn taler for en regelverksendring som kan bidra til å redusere den likviditetsbelastningen som kan oppstå ved omtvistede krav.

Utskyting av tidspunktet for innberetning og betaling av merverdiavgift vil innebære økt kredittrisiko for staten. Det er også en fare for økte insentiver til uønskede tilpasninger. Dette er hensyn som må veies mot den likviditetsbelastningen entreprenørene kan utsettes for under gjeldende regelverk.

Departementet mener en endring av reglene for tidspunkt for fakturering må ivareta hensynet til symmetri mellom avgiftsbehandlingen av det omtvistede beløpet hos entreprenøren og oppdragsgiveren. Dersom entreprenørens avgifts- og betalingsplikt utsettes, må det få tilsvarende effekt for oppdragsgiverens fradragsrett. Videre bør

løsningen bygge på fakturaprinsippet. Det bør ikke innføres et kontantprinsipp for omtvistede krav.

Det er også viktig at normen er enkel, både for næringsdrivende og skattemyndighetene. Departementet viser til at nettopp enkelhet er et av hensynene bak gjeldende bestemmelse i bokføringsforskriften § 8-1-2a, ref. omtalen i punkt 2.3.2.

Endelig må den valgte løsningen være i tråd med EØS-avtalens regelverk om statsstøtte.

Departementet foreslår å endre bokføringsforskriften § 8-1-2a, slik at det gis anledning til å utsette utstedelse av salgsdokument til arbeidet er fullført. Det skal også gjelde der partene i utgangspunktet har avtalt fakturering i samsvar med arbeidets fremdrift. Videre foreslår departementet at dersom det mottas en delbetaling som samsvarer med arbeidets fremdrift, så skal det utstedes salgsdokument for det mottatte beløpet.

Det redegjøres nærmere for forslaget i punkt 4.2. I punkt 4.3 vil departementet knytte enkelte kommentarer til mulige alternativer som har vært vurdert, men som departementet ikke vil foreslå.

4.2 Forslag til endring av bokføringsforskriften § 8-1-2a

4.2.1 Innledning

Kjernen i problemstillingen er om dagens plikt til å fakturere i samsvar med arbeidets fremdrift i bygge- og anleggsprosjekter, jf. bokføringsforskriften § 8-1-2a, kan endres, slik at det muliggjør et senere tidspunkt for innberetning og betaling av merverdiavgift i tilfeller der oppdragsgiveren bestrider krav fra entreprenøren.

Twist om et krav kan oppstå på ulike tidspunkter i prosjektet. Twist kan oppstå før fakturering, i perioden mellom fakturering og tidspunktet for innberetning og betaling av merverdiavgift, eller etter at fakturering har skjedd og tidspunktet for innberetning

og betaling av merverdiavgift har inntruffet. Videre kan tvisten oppstå før eller etter fullføring av arbeidet.

Den generelle hovedregelen i bokføringsforskriften § 5-2-2 er at salgsdokument skal utstedes senest én måned etter levering. Det styrer samtidig tidfestingen av merverdiavgiften, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9. Bestemmelsen gjelder også for omtvistede krav. Det vil si at siste frist for fakturering av omtvistede krav er én måned etter levering.

En særbestemmelse for bygge- og anleggsbransjen som medfører en betalingsutsettelse for merverdiavgift sammenlignet med det som gjelder for andre avgiftssubjekter, reiser statsstøtterettslige spørsmål. En særbestemmelse med et slikt innhold vil slik departementet ser det, oppfylle vilkårene for å utgjøre statsstøtte etter EØS-avtalens artikkel 61 (1). Det er vanskelig å se for seg at slik støtte vil vurderes som forenlig med EØS-avtalen. Departementet mener derfor at den generelle hovedregelen i bokføringsforskriften § 5-2-2 utgjør ytterrammen for hvor langt faktureringstidspunktet for omtvistede krav i bygge- og anleggsarbeider kan utskytes.

Departementet viser til at det i bygge- og anleggsprosjekter kan problematiseres på hvilket tidspunkt «levering» skjer. Bakgrunnen for at tidspunktet for levering ikke er styrende for fakturering i bygge- og anleggsprosjekter, er nettopp tvil knyttet til det kontraktsrettslige leveringstidspunktet. Det ble derfor innført en særbestemmelse om fakturering i samsvar med arbeidets fremdrift. Det vises til omtalen i punkt 2.3.2. Når det nå foreslås at utstedelse av salgsdokument ved bygge- og anleggsarbeider kan utstå til arbeidet er «fullført», aktualiseres spørsmålet om leveringstidspunkt på nytt. Spørsmålet er om «fullføring» ligger senere i tid enn «levering», slik at en særbestemmelse for bygge- og anleggsbransjen som gir anledning til å utsette fakturering til arbeidet er fullført, dermed vil gi entreprenørene en betalingsutsettelse sammenlignet med det som ville fulgt av hovedregelen i bokføringsforskriften § 5-2-2.

Departementet legger til grunn at kontraktsrettslig levering i bygge- og anleggsprosjekter normalt vil sammenfalle med overtakelsen. Videre at overtakelse må kunne anses som «fullføring» av arbeidet i relasjon til bokføringsforskriften § 8-1-2a. Det taler for at fakturering ved fullføring ligger innenfor rammene av § 5-2-2. I den forbindelse understrekes også at dersom deler av kontraktsgjenstanden fullføres på et tidligere tidspunkt enn øvrige deler av kontraktsgjenstanden, så må denne delen av arbeidet faktureres. Det kan for eksempel være tilfellet ved avtalt delovertakelse av kontraktsgjenstanden, eller dersom oppdragsgiveren tar i bruk deler av kontraktsgjenstanden.

Departementet mener videre at myndighetene har en viss adgang til å fastsette et leveringstidspunkt i merverdiavgiftsrettslig forstand som ikke nødvendigvis sammenfaller fullt ut med tidspunktet for kontraktsrettslig levering. I den forbindelse vises det til EU. Utgangspunktet i artikkel 63 i EUs merverdiavgiftsdirektiv, og i henholdsvis svensk og dansk lovgivning, er at avgiftsplikten oppstår ved «levering». I Sverige legges det til grunn at det merverdiavgiftsrettslige leveringstidspunktet i bygge- og anleggsprosjekter er når oppdragsgiveren har godkjent entreprisen, tilsynelatende uten at det er nødvendig å vurdere det kontraktsrettslige leveringstidspunktet. I Danmark synes det samme å gjelde, slik at det avgjørende er når arbeidet slutføres, snarere enn en vurdering av det kontraktsrettslige leveringstidspunktet. Det vises til punkt 3.2 og 3.3 for nærmere omtale. Slik departementet oppfatter det, oppstår det dermed ingen konflikt mellom en særregulering av det merverdiavgiftsrettslige leveringstidspunktet for bygge- og anleggsarbeider og statsstøttereguleringen, slik dette blir praktisert i EU. EØS-avtalen bygger på en grunnleggende forutsetning om et felles regelverk som blir praktisert likt av medlemslandene i hele EØS. Det omfatter reglene om statsstøtte.

På denne bakgrunn mener departementet at det kan innføres en bestemmelse som gir anledning til å utstede salgsdokument når arbeidet er «fullført» uten å gå utover

rammene etter den generelle hovedregelen i § 5-2-2, og uten å komme i konflikt med EØS-avtalens regler om statsstøtte.

4.2.2 Nærmere om forslag til bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd

Departementet foreslår at utgangspunktet om fakturering i samsvar med arbeidets fremdrift videreføres. Bakgrunnen er at departementet oppfatter at det er en innarbeidet og i utgangspunktet praktisk ordning for partene.

Endringsforslaget består i at det gis anledning til å utsette fakturering til arbeidet er «fullført». Dette gjennomføres ved en endring av bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd, slik at utstedelse av salgsdokument når arbeidet er «fullført», inntas som alternativ til å utstede salgsdokument i samsvar med arbeidets fremdrift. Den gjeldende tidsfristen for å fakturere leveransene som er utført ved arbeidets fullføring, videreføres. Det vil si at slutfaktura for arbeidet skal utstedes senest innen én måned etter utløpet av den alminnelige oppgavetermin da bygge- eller anleggsarbeidet ble fullført. Det vises til forslag til endring av bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd.

Forslaget innebærer at «fullføring» vil være et punkt i arbeidets fremdrift som utløser en ubetinget faktureringsplikt. Før dette har entreprenøren rett, men ikke plikt, til å utstede faktura i samsvar med fremdriften. Det foreslås unntak der det faktisk mottas en delbetaling i samsvar med fremdriften. I slike tilfeller foreslås det at entreprenøren skal ha plikt til å utstede salgsdokumentasjon for den mottatte delbetalingen. Det vises til forslag til bokføringsforskriften § 8-1-2a annet ledd, og omtale i punkt 4.2.3.

Ved å gi adgang til å utsette fakturering til arbeidet er fullført, gis partene mulighet til å redusere den likviditetsbelastningen som kan oppstå etter dagens pliktbestemmelse om fakturering i samsvar med arbeidets fremdrift. Konkret vil entreprenøren kunne unnlate å fakturere et omtvistet krav underveis i prosjektet. Det gjelder også der partene i utgangspunktet har avtalt løpende fakturering i samsvar med fremdriften. Departementet legger til grunn at slik utsatt fakturering ikke vil lede til rettstap for

entreprenøren etter (fakturerings)bestemmelsene i relevante standardkontrakter. Forslaget vil særlig bidra til å redusere likviditetsulempen i langvarige prosjekter, der perioden fra et omtvistet krav oppstår til fullføring av arbeidet, kan være betydelig.

Forslaget gir derimot ikke anledning til å utsette fakturering lenger enn til fullføring. Det vil si at fullføring utløser faktureringsplikt selv om kravet (fortsatt) er omtvistet og selv om oppdragsgiveren nekter å betale.

Departementet legger til grunn at arbeidet alltid skal anses fullført på det tidspunkt oppdragsgiveren tar i bruk kontraktsgjenstanden. Videre vil arbeidet kunne anses fullført på et tidligere tidspunkt, avhengig av det privatrettslige forholdet mellom partene. Departementet mener blant annet at arbeidet må anses fullført ved overtakelse av kontraktsgjenstanden, selv om den ikke tas i bruk før på et senere tidspunkt. Departementet oppfatter at det i normaltilfellene avholdes overtakelsesforretning, der kontraktsgjenstanden overtas av oppdragsgiveren. Departementet antar følgelig at i flertallet av tilfellene vil overtakelsen utgjøre tidspunktet for fullføring etter bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd, og dermed utløse plikt til å utstede salgsdokumentasjon. Dette synes å korrespondere med fristutgangspunktet for slutfakturering i relevante standardkontrakter.

Departementet understreker at der enkelte deler av kontraktsgjenstanden fullføres på et tidligere tidspunkt enn resterende deler av kontraktsgjenstanden, starter fristen etter bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd å løpe for den fullførte delen.

Forslaget til bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd konsumerer gjeldende annet ledd om tilbakeholdt beløp (innestående). Det samme gjelder tredje ledd om såkalt «complete contract». Følgelig foreslås disse opphevet. Det bemerkes at fristen for utstedelse av salgsdokument for arbeider som omfattes av gjeldende tredje ledd, etter forslaget vil følge av første ledd, dvs. senest innen én måned etter utløpet av den alminnelige oppgavetermin arbeidet fullføres. Det vil utgjøre en mindre endring fra

dagens bestemmelse om at slike arbeider kan faktureres senest én måned «etter at arbeidet er fullført».

Et særskilt spørsmål er hvordan å håndtere et tilfelle der det utstedes en faktura underveis i prosjektet i samsvar med arbeidets fremdrift, og det deretter oppstår tvist om kravets grunnlag eller størrelse. Entreprenørene vil etter forslaget – i perioden frem til fullføring – ikke ha plikt til å fakturere krav som oppdragsgiver nekter å betale. Departementet legger til grunn at forslaget tilsier at en fakturering som forutsetter at oppdragsgiver betaler, og som bare er pliktig dersom dette premisset faktisk slår til, vil kunne korrigeres ved kreditnota når det blir klart at forutsetningen for faktureringen (oppdragsgiverens betaling) ikke var til stede. Det vil stille entreprenøren i samme situasjon som dersom tvisten hadde oppstått før faktura ble utstedt. I et slikt scenario ville entreprenøren i medhold av forslag til endring av bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd kunne ha avventet å fakturere det omtvistede kravet til arbeidet var fullført.

Departementet påpeker at innføring av et nytt tidspunkt for fakturering vil kunne gi regelverket økt kompleksitet både for næringsdrivende og skattemyndighetene. Som nevnt antas det at entreprenøren i flertallet av tilfellene vil velge å fakturere arbeidet i samsvar med arbeidets fremdrift. Forskjellen fra dagens situasjon vil dermed i normaltilfellene bli liten. Videre vil som nevnt gjeldende frister for å fakturere det fullførte arbeidet, videreføres. Det innebærer at slutfaktura – som i dag – må utstedes senest én måned etter utløpet av den alminnelige oppgavetermin som bygge- eller anleggsarbeidet fullføres. Endringen vil dermed først og fremst bestå i en utvidet adgang til at leveranser først tas med i slutfakturaen, sammenlignet med det gjeldende rett åpner for. I praksis antar departementet derfor at det å åpne for utsettelse av fakturering til arbeidet er fullført, ikke vil få vesentlige negative konsekvenser for aktørene.

Departementet nevner for øvrig at en konsekvens av at det ikke pliktes utstedt salgsdokument i samsvar med arbeidets fremdrift, er at det kan oppstå forskjeller med

avgiftsberegningen og -betalingen i bygge- og anleggsprosjekter i egen regi, jf. merverdiavgiftsloven § 3-22 og § 3-26. Denne forskjellen gjelder i dag ved arbeider som faktureres i medhold av bokføringsforskriften § 8-1-2a tredje ledd. Videre vil den foreslåtte endringen innebære en viss asymmetri i avgiftsbehandlingen hos entreprenøren. Entreprenøren kan løpende fradragsføre inngående merverdiavgift på egne anskaffelser underveis i bygge- eller anleggsarbeidet, samtidig som tidfestingen av utgående merverdiavgift kan utsettes til fullføring. Det vil kunne gi økt risiko for uønsket avgiftstilpasning ved utsettelse av avgiftsberegningen, særlig mellom nærstående parter hvor oppdragsgiveren ikke har fradragsrett.

Departementet mener forslaget balanserer de ulike hensynene på en forsvarlig måte. Det legges til grunn at regelendringen vil bidra til å redusere likviditetsbelastningen ved omtvistede krav, samtidig som potensielle uheldige virkninger av forslaget ikke vil bli for omfattende.

4.2.3 Faktureringsplikt ved delbetaling

Dersom entreprenøren mottar forskudd eller delbetaling uten at det er utstedt faktura, oppstår det spørsmål om dette utløser faktureringsplikt for delbetalingen.

Departementet foreslår at det oppstilles en plikt til å utstede faktura dersom det mottas en delbetaling som knytter seg til utført arbeid eller materialer som er tilført kontraktsgjenstanden. Det vises til forslag til bokføringsforskriften § 8-1-2a annet ledd. Det understrekes at mottak av én eller flere delbetalinger ikke utløser en generell plikt til å fakturere øvrig arbeid i samsvar med fremdriften. Plikten til å utstede salgsdokument etter annet ledd gjelder bare faktisk mottatte delbetalinger.

Rene forskudd bør derimot verken gi rett eller plikt til å utstede salgsdokument. Det vises til utgangspunktet i merverdiavgiftsloven § 15-10 tredje ledd om at salgsdokumentasjon for en merverdiavgiftspliktig omsetning ikke kan utstedes før ved levering av varen eller tjenesten, og til Ot.prp. nr. 28 (1992-93) punkt 6. Bakgrunnen for bestemmelsen er til dels at forskuddsfakturering øker faren for avgiftsunndragelse ved

utstedelse av proforma salgsdokumenter inklusive merverdiavgift. Departementet ser ikke at det er hensyn som tilsier regelendring som åpner for forskuddsfakturering i bygge- og anleggsprosjekter.

4.3 Alternativer

Departementet har vurdert et innspill fra bransjen om en særordning for bygge- og anleggsbransjen om utsatt frist for fakturering av omtvistede krav til kravets berettigelse er endelig avklart. Dette ville redusert den likviditetsbelastningen som merverdiavgiften kan påføre entreprenøren også i perioden etter fullføring.

Departementet vil ikke foreslå en slik ordning, som ville kunne åpne for at innberetning og betaling av merverdiavgift for det som kan vise seg å være reelt berettigede krav, blir foretatt først lenge etter at leveransene er tatt i bruk. En slik ordning ville videre medføre økt kredittrisiko for staten og økt fare for uønskede tilpasninger, særlig mellom nærstående parter og dersom oppdragsgiveren ikke har fradragsrett. Endelig vil som nevnt en slik ordning etter departementets syn utgjøre statsstøtte etter artikkel 61 (1) i EØS-avtalen. For å få godkjent en slik ordning, måtte tiltaket i så fall ha blitt notifisert til, og godkjent av, EFTAs overvåkingsorgan (ESA), jf. Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et overvåkingsorgan og en domstol protokoll 3, jf. artikkel 62 (1) (b) i EØS-avtalen. Dersom ESA skulle ha godkjent tiltaket, ville adgangen til å gi støtte til foretak i vanskeligheter vært svært begrenset, jf. ESAs retningslinjer for støtte til foretak i vanskeligheter. I praksis antar departementet at mange av foretakene som ville kunne hatt behov for en utsatt frist for innberetning og betaling av merverdiavgift på omtvistede krav utover fullføring, ville ha vært avskåret fra en slik utsettelse etter statsstøttereglene.

Et annet alternativ som har vært vurdert, er å innføre en generell ordning for omtvistede krav. For eksempel kunne det innføres en bestemmelse som åpner for å utstede en midlertidig kreditnota der et omtvistet krav ikke er innfridd i løpet av en gitt frist etter forfall. Departementet vil ikke foreslå en slik generell bestemmelse. Den vil skape nye avgrensingsproblemer, blant annet hva som skal til for å anse et krav for

dokumentert omtvistet. Videre vil den øke faren for uønskede tilpasninger, særlig der partene er nærstående. Departementet legger til grunn at en generell bestemmelse ville medført en ikke ubetydelig økning i kontroll- og administrasjonsbehov fra skattemyndighetenes side, og da altså ikke bare begrenset til bygge- og anleggsbransjen.

Det nevnes for øvrig at verken Danmark eller Sverige har særskilte regler for omtvistede krav.

5 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

5.1 For næringsdrivende

Forslaget medfører at entreprenører gis anledning til å utsette fakturering til arbeidet er fullført. Følgelig kan forslaget bidra til å dempe den merverdiavgiftsmessige likviditetsbelastningen entreprenørene kan utsettes for etter dagens regler. For en oppdragsgiver som har fradragsrett eller kompensasjonsrett, vil forslaget innebære en likviditetsulempe som tilsvarer entreprenørens likviditetsfordel. Flere av oppdragsgiverne i bygge- og anleggsbransjen har ikke fradragsrett eller kompensasjonsrett. I sum antas derfor forslaget å innebære en likviditetstilførsel til næringslivet.

Ettersom det ikke foreligger statistikk over samlet omtvistet omsetning i bygge- og anleggsbransjen, er det vanskelig å si noe sikkert om økonomiske konsekvenser for de næringsdrivende. På usikkert grunnlag kan det antas at forslaget vil medføre en likviditetstilførsel til næringslivet på i størrelsesorden 1 mrd. kroner i innføringsåret. Forslaget innebærer dermed at kostnaden ved tvister reduseres, noe som kan medføre et høyere tvistenivå i bransjene.

Forslaget antas ikke å medføre behov for endringer i virksomhetenes fagsystemer.

5.2 For staten

I dette høringsnotatet foreslås det at entreprenører i bygge- og anleggsbransjen gis adgang til å innberette og betale merverdiavgift på et senere tidspunkt enn det som i dag følger av bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd.

For staten vil den likviditetsgevinsten næringslivet oppnår som følge av betalingsutsettelse, ha sin motsats i et likviditetstap, jf. omtale over. Forslaget antas på usikkert grunnlag å redusere de bokførte merverdiavgiftsinntektene med i størrelsesorden 1 mrd. kroner i innføringsåret. Reduksjonen i 2021 vil imidlertid kun reflektere en forskyvning i avgiftsinntektene. De økonomiske konsekvensene for staten er derfor først og fremst knyttet til rentetap og risiko for økt mislighold. Forslaget antas å medføre et rentetap på om lag 10 mill. kroner i 2021. Det er i beregningen av rentetapet lagt til grunn en årlig rente på 1 pst. Beregningen forutsetter at regelendringen ikke fører til lavere innbetalinger.

Utsatt innbetaling av merverdiavgift øker også sannsynligheten for manglende innbetaling. I noen tilfeller kan for eksempel entreprenøren ha blitt betalingsudyktig innen det senere fakturerings tidspunkt. Økt sannsynlighet for manglende innbetaling innebærer at statens merverdiavgiftsinntekter forventes å gå ned. På usikkert grunnlag antas det at forslaget medfører et årlig tap av merverdiavgiftsinntekter på i underkant av 15 mill. kroner. Samlet årlig provenytap anslås dermed til om lag 25 mill. kroner.

En eventuell endring som foreslått, antas ikke å få systemmessige konsekvenser eller medføre behov for å endre skattemeldingen for merverdiavgift. Det legges til grunn at veiledningsbehovet i hovedsak kan imøtekommes via kanaler som Skatteetaten.no samt fra bransjeorganisasjoner og rådgivere, og at dette samlet medfører at veiledningsbehovet kan dekkes med begrenset bruk av ressurser.

6 FORSLAG TIL ENDRINGER I BOKFØRINGSFORSKRIFTEN

§ 8-1-2a skal lyde:

§ 8-1-2a. *Utstedelse av salgsdokument*

Salgsdokument utstedes i samsvar med bygge- og anleggsarbeidets fremdrift eller når arbeidet er fullført, senest innen en måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1.

Dersom det mottas en delbetaling som samsvarer med arbeidets fremdrift, skal salgsdokument for delbetalingen utstedes senest innen en måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen da delbetalingen ble mottatt.