

Erfaringer fra bokettersyn: Merverdiavgift

Publisert: 01.03.2017 kl 15:15

Oppdatert: 25.01.2022 kl 12:43

Forpliktelser og muligheter i forholdet til avgiftsmyndighetene.

Under bokettersynet/oppgavekontrollen Regnskapspålegg, samt bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt Utformingen av til

KPMG Law bistår kunder fra hele landet i tilknytning til bokettersyn og avgrensede kontroller fra skattekontoret. Vi bistår kunder under alle de tre «hovedfasene»; bokettersynet/ oppgavekontrollen, tilsvarsrunden og klagerunden. Vi har også ført avgiftsvedtak inn for Sivilombudsmannen, og for domstolene, herunder for Høyesterett. Avgiftsmyndighetenes bokettersyn de siste årene har blant annet hatt fokus på finansnæringen, MVA kompensasjonsordningen for kommuner mv., samt bygg- og anleggsbransjen, herunder regelverket i tilknytning til den frivillige registreringsordning ved utleie av lokaler, bygg og anlegg etter *merverdiavgiftsloven* § 2-3. I forbindelse med kontroll påpekes generelt at de avgiftspliktige må bli mer bevisste i forholdet til avgiftsmyndighetene, herunder være oppmerksom på at formalia knyttet til eksempelvis innsending av MVA-registermelding, frister i registreringsforhold, samt oppbevaring i regnskapet av avtale om overføring av justeringsrett og -plikt kan ha avgjørende betydning. I det følgende vil vi trekke ut enkelte forhold som bør vies særlig oppmerksomhet

Under bokettersynet/oppgavekontrollen

Et bokettersyn starter som regel ved at den avgiftspliktige mottar varsel om at bokettersyn vil bli iverksatt. Normalt vil det finne sted møter, telefonsamtaler, korrespondanse pr. brev, e-post etc. mellom kontrollrevisor og den avgiftspliktige.

Innen kort tid vil bedriftens avgiftsbehandling og eventuelle risikoområder være rimelig avdekket og klare for gjennomgang av kontrollrevisor. Erfaringer viser at avgiftspliktige allerede under det første møtet, eller i den første korrespondansen, vil kunne gi ufullstendig/feilaktig informasjon som kan skade bedriften, og da ofte i en slik grad at resultatet, og følgen av bokettersynet, ligger klart opp i dagen før et varsel eller et vedtak om etterberegning av avgift foreligger til imøtegåelse. Heldigvis vil flere av de mulige skadene som oppstår i denne fasen ikke være uopprettelige, men både tid, penger og krefter kunne vært spart ved en større bevissthet med hensyn til informasjonsstrømmen.

Husk at kontrollrevisor har som hovedmål å påvise all avgiftsbehandling av uriktig karakter. Planlegg derfor alle møter, telefonsamtaler og korrespondanse med skattekontoret før gjennomføring. Husk at kontrollrevisor har planlagt bokettersynet/kontrollen i bedriften i god tid, eksempelvis ved innhenting av kontrollopplysninger, gjennomgang av innsendte omsetningsoppgaver/ skattemeldinger og samtaler med andre revisorer og saksbehandlere ved skattekontoret, for nettopp å finne denne type bedrifts typiske «avgiftsfeller». Det anbefales å gjennomføre et møte med virksomhetens revisor og/eller advokat før bokettersynet settes i gang. Formålet vil da være å definere bedriftens «problemområder», samt å presisere og formulere svar på skattekontorets spørsmål. Korrekt og presist faktum er viktig, men det er ikke nødvendig å opplyse mer om bedriftens praksis enn hva som er nødvendig og gir et tilstrekkelig svar på de spørsmål som er reist.

Det foreligger eksempler på at skattekontoret legger til grunn opplysninger fremkommet under selve bokettersynet, og ser bort fra etterfølgende korrigerende informasjon i tilsvaret og klage. I hvilken grad dette er en riktig vurdering kan diskuteres i det vide og det brede, men en gylden regel for den avgiftspliktige bør være at den personen som skal ha kontakt med kontrollrevisor under bokettersynet er 100 % sikker på at det gis korrekt informasjon. Det anbefales at den avgiftspliktige konsulterer revisor og/eller advokat i tilknytning til den informasjonsstrøm som går ut av bedriften til avgiftsmyndighetene.

Det er dessuten viktig å huske at den informasjon som legges frem vil kunne bli brukt mot selskapet, ikke bare under saksbehandlingen i det aktuelle bokettersynet, men også under senere kontakt med avgiftsmyndighetene gjennom

forespørsler, ved kontroll av omsetningsoppgaver/ skattemeldinger eller ved et nytt bokettersyn.

Regnskapspålegg, samt bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt

Man har lang praksis for at avgiftsmyndighetene har benyttet regnskapspålegg i forbindelse med bokettersyn eller annen kontroll. Regnskapspåleggene er utformet som anmodninger om å utbedre konkrete feil og mangler ved bokføringen. Manglende oppfyllelse av regnskapspålegg vil kunne medføre sanksjoner hva angår merverdiavgiftsloven, og ofte ble det brukt mot den næringsdrivende i senere kontroller dersom påleggene ikke var fullstendig fulgt, ev. ved ileggelse av en høyere tilleggsskatt.

Med virkning fra og med 1. januar 2008 ble det innført nye regler om bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt med lovendringer i lignings-, skattebetalings-, og merverdiavgiftsloven. Disse reglene skulle være en reaksjon på næringsdrivendes manglende oppfyllelse av kravene i bokføringsloven med forskrift. Skattedirektoratet kom med presiserende retningslinjer i *skattemelding nr. 10/08*.

Formålet med bokføringspålegg er å forbedre den næringsdrivendes regnskaper og oppgaver, samt derigjennom å bedre skatteetatens kontrollmuligheter. Hjemmel for bokføringspålegg og ileggelse av tvangsmulkt følger av skatteforvaltningsloven som trådte i kraft fra 1. januar 2017.

Bokføringspålegg og eventuelt vedtak om daglig løpende tvangsmulkt fattes av skattekontoret overfor bokføringspliktige som leverer omsetningsoppgaver/ skattemeldinger, og arbeidsgivere med plikt til å foreta forskuddstrekk, samt andre med trekkplikt.

Bokføringspålegg kan i utgangspunktet gis både ved formalfeil og materielle feil når det gjelder bokføringsregelverket. Det er ikke krav om vesentlighet. Samtidig er det ikke meningen at man skal ramme mindre formalfeil. Som eksempel på dette, har direktoratet i sine retningslinjer nevnt at manglende betalingsforfall i salgsdokumentasjonen normalt kan anses som en mindre formalfeil, hvor det ikke skal gis pålegg. Imidlertid kan det fortsatt bli gitt en anmodning om retting fremover i tid. Det er viktig å merke seg at når man mottar et bokføringspålegg, vil det normalt bli gitt en utbedringsfrist på 2 måneder. Men fristen kan variere fra 4 uker og opptil 1 år, avhengig av bruddets størrelse mv. Dessuten er det viktig å merke seg at klagefristen til et pålegg er 3 uker fra pålegget er mottatt. I forbindelse med utbedring kan det bli stilt som krav at rettingen fremover i tid dokumenteres. Skattekontoret skal så snart som mulig etter at bekreftelse og dokumentasjon på utbedring er mottatt, gi den næringsdrivende tilbakemelding på om utbedringen aksepteres eller om utbedringen er mangelfull. Hvis utbedringen er mangelfull, kan det enten gis en forlenget frist eller saken går videre til vurdering av om det skal vedtas daglig løpende tvangsmulkt.

Ved manglende eller mangelfull oppfyllelse av pålegget kan det vedtas daglig løpende tvangsmulkt. Imidlertid er det ingen automatikk i at slikt vedtak skal fattes ved manglende oppfyllelse av pålegget. Vedtak om tvangsmulkt vil bli sendt rekommandert både til selskapet og til hvert av styremedlemmene. Styremedlemmene er solidarisk ansvarlig med selskapet for betaling av tvangsmulkten. Dette kan representere store beløp, da mulkten ved manglende etterlevelse av pålegg om bokføring etter skatteforvaltningsloven § 11-1 kan settes helt opp til 10 rettsgebyr per dag, dvs. kr 12 230 per dag (satsen i 2022). Normalt vil mulkten bli satt til 1 rettsgebyr, dvs. kr 1 223, per dag, og kan i særlige tilfeller bli satt lavere eller høyere. Bedrifter av en viss størrelse med god økonomi må ved ileggelse av mulkt regne med at den vil bli satt høyere enn nevnte standardsats. Vedtak om tvangsmulkt kan påklages til Skatteklagenemnda innen 6 uker fra vedtaket er mottatt. Det er viktig å merke seg at man ved en slik klage kan påklage hele grunnlaget for pålegg og tvangsmulkt. Den daglig løpende tvangsmulkten vil løpe frem til enten feilen er rettet, samlet mulkt utgjør 1 MNOK eller til den har løpt i ett år. Vi gjør oppmerksom på at skattekontoret kan gi et nytt bokføringspålegg for det samme forhold etter at tvangsmulkten har sluttet å løpe på grunn av beløps- eller årsgrensen.

Reglene om bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt synes i økende grad å bli brukt av skatte- og avgiftsmyndighetene. Da avgiftsmyndighetene kan bruke opplysninger fremkommet under et bokettersyn mot den avgiftspliktige på et senere tidspunkt, anbefales at regnskapskritikk og eventuelle bokføringspålegg som fremkommer i bokettersynsrapporten blir grundig vurdert og eventuelt imøtegått. Både innenfor bokføringslovgivningen, skattelovgivningen og avgiftslovgivningen er det stilt strenge bilags- og dokumentasjonskrav. Erfaringsmessig er formalia knyttet til innholdet i fakturaer/salgsdokumenter spesielt viktig på avgiftsområdet. Dette medfører ikke nødvendigvis at f.eks. en fradragsføring er uriktig hvis den ikke kan legitimeres i henhold til de fastsatte krav. Innenfor alle fagområdene foreligger det et minstekrav, dvs. et vilkår, som når det er oppfylt, får de samme virkninger som når de strengere formelle krav er oppfylt. Dette minstekrav er at «forholdet gis en holdbar forklaring»,

«forholdet godtgjøres» eller at «forholdet sannsynliggjøres».

På bakgrunn av ovennevnte kan det være unødvendig at avgiftspliktige kritiseres og i tilknytning til dette skriftlig skal bekrefte en utbedring, f.eks. at legitimasjonskrav og andre formelle krav for fremtiden skal oppfylles. En mer "riktig reaksjon" ville i slike tilfeller vært at den avgiftspliktige fikk anbefalinger om hvilke endringer i rutinene som eventuelt kunne gjennomføres for å bedre bilags- og bokføringen.

I tilknytning til reglene om bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt blir det særdeles viktig å få forståelse av hva som er riktig praktisering av kravene etter bokføringsloven med forskrift. Vi ser for oss at selskaper med sine rådgivere vil kunne ha et annet syn på hvordan enkelte krav kan praktiseres tilfredsstillende, enn hva skatte- og avgiftsmyndighetene legger til grunn.

For ordens skyld skal det nevnes at den nye skatteforvaltningsloven også omfatter adgang for skattemyndighetene til å ilegge daglig løpende tvangsmulkt ved for sen eller manglende levering av pliktige opplysninger (skattemeldingen for merverdiavgift mv.) eller der det er åpenbare feil ved de opplysninger som gis. Tvangsmulkten vil representere et halvt rettsgebyr per dag og totalt maksimum 50 rettsgebyr (kr. 61 150) ved f. eks. manglende levering av skattemelding merverdiavgift mv. Tvangsmulkten fastsettes ved såkalt betinget vedtak, dvs. at det først vil bli sendt ut varsel om illeggelse dersom de pliktige opplysningene ikke gis innen en bestemt dato. Hvis denne fristen ikke overholdes, vil tvangsmulkt bli vedtatt, og løpe frem til pliktige opplysninger gis, eller til skattemyndighetene har fastsatt et skjønn, eller til beløpsgrensen for tvangsmulkt er nådd.

Utformingen av tilsvar og klage

I tilsvarsrunden under et bokettersyn kan en av taktiske årsaker unnlate å ta med subsidiære anførsler. Bakgrunnen for det kan være at en ikke ønsker å svekke den prinsipale påstanden.

Mange vil i klageutkastet ta med en subsidiær påstand ut fra den tankegang at dette vil være det mest ryddige overfor klageinstansen, Skatteklagenemnda. Fordelen ved å bruke en subsidiær påstand er at det i enkelte tilfeller er mer sannsynlig å få delvis medhold enn 100 % medhold. Ulempen er at avgiftsmyndighetene lett kan hoppe over den prinsipale påstanden uten nærmere vurderinger, og i stedet kun behandle konkret den subsidiære påstanden. Ved kun å bruke en prinsipal påstand, sikres en full gjennomgang og vurdering. Ulempen er at myndighetene kan finne en slik påstand for kategorisk/bombastisk og uten rot i virkeligheten, uten å vurdere om selskapet kan ha delvis rett.

Dersom det samtidig med avgiftssaken foreligger en skattesak vedrørende de samme forhold, vil det være en fordel å ha felles strategi. Benyttes det kun en prinsipal påstand i én av sakene, vil det være en fordel å følge samme fremgangsmåte i den andre saken. En subsidiær påstand kan være å foretrekke dersom slik sammenheng ikke foreligger.

Renter beregnet i vedtak om etterberegning av merverdiavgift

I forbindelse med vedtak om etterberegning av avgift beregnes det renter. Rentene er lovbestemte, det vil si at det alltid skal beregnes renter ved slike vedtak, og rentene beregnes pr. måned eller del derav.

Satsen for fastsettelsesrenten utgjorde Fra 1. januar 2008 ble det innført et todelt renteregime hvor forsinket betaling av merverdiavgift etter oppgave eller etter vedtak følger den alminnelige forsinkelsesrenten, mens korrigerende av avgiftsoppgjør skal ha en sats for fastsettelsesrenten som er 1 % over Norges Banks styringsrente per 31.12. året før. Det innebærer at rentesatsen utgjorde 2,25 for 2015, 1,75 for 2016, og 1,50 % per år for 2017 og 2018, 1,75 % for 2019, 2,5 % for 2020, 1 % for 2021, samt 1,5 % for 2022.

Dersom de beregnede renter ønskes redusert, må grunnlaget (etterberegningen av avgift) for rentene angripes. De beregnede renter kan ellers søkes redusert ved en søknad om ettergivelse etter merverdiavgiftsloven. I praksis kan beløp for beregnede renter bli delvis ettergitt når saksbehandlingen har vært uforholdsmessig lang, og ettergitt med opptil 90 % når det er tale om «inn-/ut-tilfeller», dvs. hvor staten ikke har lidt noe tap. Hvis resterende beløp for renter etter en ettergivelse på 90 % fortsatt er betydelig, kan avgiftsmyndighetene i visse tilfeller akseptere ettergivelse utover 90 %.

Ileggelse av tilleggsavgift

Skatteforvaltningsloven § 14-3 anviser at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er objektive, mens samme lov § 14-4 anviser tilfeller hvor det ikke skal ilegges tilleggsskatt. Erfaringsmessig er terskelen lav for illeggelse av tilleggsskatt. Tilleggsskatt kan ilegges med inntil 100 %, men forvaltningspraksis tilsier en prosentsats mellom 20 og 50 % av det etterberegnete

avgiftsbeløp. Det anbefales at det alltid knyttes merknader til tilleggsskatten, enten dette er i et tilsvar eller i en klage. Dette medfører at avgiftsmyndighetene må ta nærmere stilling til bruken av tilleggsskatt utover standardiserte formuleringer, noe som erfaringsmessig kan slå ut til fordel for den avgiftspliktige. Skattekontorets begrunnelse for å ilegge tilleggsskatt kan tidvis være av skjematisk karakter. Tilleggsskatten skal vurderes opp mot hvert enkelt forhold. Dersom skattekontoret har lagt til grunn en generell prosentsats, bør forholdet tas opp og eventuelt påklages.

Dekning av saksomkostninger

Dersom skattekontoret endrer vedtak helt eller delvis i forbindelse med klage til den avgiftspliktiges gunst, er det viktig å være oppmerksom på at den avgiftspliktige er berettiget til dekning av klagesakskostnadene. Dette innebærer at utgifter til avgiftsrådgivere mv. i klageprosessen kan kreves refundert fra skattekontoret i henhold til forvaltningsloven.

Les mer om [Merverdiavgift](#).

Om KPMG



Hold deg oppdatert



Redaktør for Verdt å vite



© KPMG AS and KPMG Law Advokatfirma AS, Norwegian limited liability companies and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.