

som proporsjonale, vil flere kunne tilnærme seg bærekraftsrapportering. For å skape interesse for bærekraftsrapportering hos SMB-er er det viktig at man sitter igjen med en positiv kost-nytteanalyse og føler at rapporteringen tilfredsstiller interessentenes krav. Dette er spesielt viktig med tanke på at det mest sannsynlig ikke vil være lovpålagt for størstedelen av SMB-sektoren å måtte bruke standardene. Utfordringen med standardsetting blir å definere universelle krav til innhold som er aktuelle for hele spekteret innen SMB.

Andre utfordringer

Mange har også foreslått å segmentere SMB ytterligere. I første omgang går det ut på å utelate mikrovirksomheter fra definisjonen av SMB. Dette begrunnes med at det er de små og mellomstore aktørene som inngår i de fleste verdikjedene for større virksomheter, samt at verdien av rapportering for de minste blir liten. I tillegg er det forespeilet å komme strengere rapporteringskrav til bedrifter som opererer innen særskilte risikosektorer og at den geografiske plasseringen til virksomhe-

ten også kan påvirke rapporteringskravene.

Prognoser og målsetninger for fremtiden er viktige, komponenter som er foreslått som et grunnleggende prinsipp i direktivforslaget (CSRD). I og med at prognoser og guiding for neste kvartal er vanskelig nok for større selskaper allerede i dag, foreslås det å droppe dette kravet for små og mellomstore bedrifter.

Proporsjonalitetsutfordringen

Utfordringen er å løse proporsjonalitetsutfordringen. I EU er enkelte temaer tatt opp i andre sammenhenger. Menneskerettigheter i verdikjeden er vesentlig, uavhengighet og størrelse blir tatt opp i det nye [due-diligence forslaget for bærekraft](#).⁷ Her i Norge vil [åpenhetsloven](#)⁸ ta for seg samme emne. EFRAG tar for seg alle disse utfordringene i et forarbeide som pågår nå.

⁷ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_22_1145

⁸ <https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/apenhetsloven>

Kun det aller viktigste

Arbeidet med å finne en tilpasset rapporteringsstandard handler derfor om å konsentrere informasjonsbehovet til interessenter ned til kun det aller viktigste. I tillegg vil man tydeliggjøre og forenkle språkbruken slik at man ikke skaper unødig forvirring og misforståelser om hva som faktisk skal rapporteres. De administrative byrdene knyttet til rapporteringen skal holdes på et nivå som er overkommelig for SMB-ene. Publisering av visse nøkkeltall og KPI'er kan i noen tilfeller ha negativ konkurransevridende effekt. Man undersøker derfor også muligheten til å rapportere i intervaller istedenfor nøyaktige tall. Kostnaden til eksterne konsulenter som skal bistå i innhentingen av nødvendig informasjon, er en kostnad mange små og mellomstore bedrifter ikke kan bære. EU og EFRAG ønsker derfor at informasjonskravene ikke går lenger enn at selskapene selv kan innhente nødvendig data uten særlig merkostnad.

Mva når omtvistede krav avklares

Godtgjørelse av renter

Skattekontoret mottok en søknad om rentegodtgjørelse¹ fra en entreprenør i bygg- og anleggsbransjen (selskapet). Kravet på renter hadde sitt utspring i flere separate entreprisprosjekter, hvor det oppsto tvist mellom selskapet og kundene. Deler av det fakturerte vederlaget ble ikke betalt, og det ble ikke oppnådd enighet før flere år etter at fakturaene ble sendt.

Saken

Etter gjeldende regelverk vil ikke manglende betaling fra kunden utsette tidfesting av utgående merverdiavgift.¹ Selskapet innberettet og innbetalte i tråd med dette den utgående avgiften

løpende til skattemyndighetene. Tvis- tene mellom selskapet og kundene fikk senere sin endelige avgjørelse ved dom eller ved at partene inngikk forlik. Dommene og forlikene medførte at selskapet reduserte sine krav på vederlag, og det ble i henhold til dette



Seniorskattejurist
Ingrid Midtun Førde
Skatteetaten – divisjon Innsats –
avdeling Storbedrift



Spesialrevisor
Roar Malmedal
Skatteetaten – divisjon Innsats –
avdeling Storbedrift

utstedt kreditnotaer til kundene. Selskapet kunne på dette tidspunktet kreve utgående merverdiavgift tilbakebetalt fra skattemyndighetene. Rente- godtgjørelsen knyttet seg til perioden fra opprinnelig innbetaling av utgående merverdiavgift fant sted til avgif-

¹ [Merverdiavgiftshåndboken kap. 15-9.3.1](#)

ten ble tilbakebetalt. På grunn av størrelsen på entreprisprosjektene, og tidsrommet fra opprinnelig faktura til endelig forlik, utgjør kravene om rentegodtgjørelse betydelige beløp.

Krav om rentegodtgjørelse kan ikke fremmes gjennom selskapets avgiftsmeldinger eller gjennom elektronisk søknadsskjema. Selskapet måtte derfor søke om rentegodtgjørelse i et brev til skattemyndighetene.

Saksområdet og relevant regelverk

Utstedelse av faktura og innberetning av utgående merverdiavgift

Ved gjennomføring av entreprisprosjekt i bygg- og anleggsbransjen er det relativt vanlig at det oppstår endringer av arbeidsomfang og andre uforutsette forhold som medfører at det avtalte vederlaget må justeres. I noen tilfeller vil det oppstå tvister mellom partene om hva som er korrekt vederlag. Disse tvistene får gjerne sin endelige avgjørelse flere år senere ved dom, voldgift eller forlik.

Det følger av merverdiavgiftslovens § 15-9 første ledd at merverdiavgift skal oppgis i den terminen dokumentasjonen er utstedt. Dersom en entreprenør mener å ha krav på et vederlag, må det utstedes salgsdokumentasjon uavhengig av om kravet er bestridt. Unnlatt betaling av kravet vil medføre en likviditetsbelastning for entreprenøren, fordi utgående merverdiavgift må innberettes og innbetales, også i de tilfellene kunden bestrider kravet og unnlater å betale dette.

Med virkning fra 1.1.2021 er reglene for utstedelse av salgsdokumentasjon for bygge- og anleggsvirksomhet endret, se bokføringsforskriften § 8-1-2a. Etter endringen vil fremdeles utgangspunktet være at fakturering skal skje i samsvar med arbeidets fremdrift, men på visse vilkår gis entreprenøren adgang til å utsette faktureringen til arbeidet er fullført. Endringene i bokføringsforskriften medfører en reduksjon i den likviditetsbelastningen

som oppstår dersom kunden bestrider kravet og unnlater å betale. Likviditetsbelastningen vil imidlertid fremdeles kunne være betydelig, fordi tvistene i mange tilfeller blir avgjort lang tid etter at arbeidet er fullført.

Utstedelse av kreditnota og tilbakeføring av utgående merverdiavgift

Dom, voldgift eller forlik vil iblant medføre at det fakturerte vederlaget for entreprisen skal reduseres. Entreprenøren vil da utstede kreditnotaer som helt eller delvis reverserer de tidligere utstedte fakturaene. Som følge av dette kan selskapet få utgående merverdiavgift tilbakebetalt fra skattemyndighetene. Kravet på tilbakebetaling av avgiften fremmes ved at entreprenøren innberetter reduksjonen i omsetning og utgående merverdiavgift i skattemelding for merverdiavgift.

Spørsmålet om korrekt tidfesting i et tilfelle med utstedt kreditnota etter avsagt voldgiftsdom, var til vurdering i Skatteklagenemndas sak SKNS1-2019-10². Nemnda la i likhet med skattekontoret til grunn at den skattepliktige skulle tilbakeføre utgående avgift i den terminen kreditnotaen ble utstedt. Skatteklagenemndas avgjørelse er også henvist til i Merverdiavgiftsboken 17. utgave kapittel 15-9.3.1.³

Det er dermed viktig å merke seg at skattemyndighetenes oppfatning er at tilbakeføringen av utgående merverdiavgift i disse tilfellene ikke skal innberettes i den terminen den opprinnelige fakturaen er utstedt, men i den terminen kreditnotaen som reverserer den opprinnelige fakturaen utstedes.

Krav på rentegodtgjørelse

Skattebetalingsloven § 11-4 første ledd vil i visse situasjoner gi de skattepliktige rett på rentegodtgjørelse. Rentegodtgjørelsen skal ytes fra betaling av avgiften opprinnelig fant sted frem til skattemyndighetene har godkjent korrigeringen til *utbetaling*.⁴ Rentesatsen skal tilsvare styringsrenten slik denne

er fastsatt av Norges Bank pr. 1. januar i det aktuelle året.⁵

Det er de skattepliktige selv som fastsetter merverdiavgiften ved levering av skattemelding.⁶ Renteberegning er imidlertid ikke en del av den egenfastsettingen som den skattepliktige skal foreta, og merverdiavgiftsmeldingen har ingen poster der den skattepliktige kan fremme krav om rentegodtgjørelse.

Normalt automatisk renteberegning

I mange tilfeller vil beregning av rentegodtgjørelse som de skattepliktige har krav på etter skattebetalingsloven, skje maskinelt og automatisk. Dette skjer uten at det er nødvendig med særskilt søknad eller anmodning fra den skattepliktige. Maskinell beregning av renter vil imidlertid bare kunne gjennomføres når endringen som utløser kravet på tilbakebetaling av merverdiavgift tidfestes til den samme terminen som den opprinnelige innberetningen. Dette vil for eksempel ofte være tilfelle når den avgiftspliktige endrer tidligere egenfastsettinger,⁷ fordi den opprinnelige egenfastsettingen inneholdt feil.

Renteberegning etter søknad

Som det fremgår over skal krav på tilbakeføring av utgående avgift som følge av kreditnota i saker som den foreliggende, ikke tidfestes til terminen den opprinnelige fakturaen er utstedt, men til den terminen kreditnotaen som reverser fakturaen er utstedt. Rentegodtgjørelse kan dermed ikke skje maskinelt. Skattemyndighetene vil i disse tilfellene heller ikke manuelt kunne beregne rentene av eget tiltak. Merverdiavgiftsmeldingen inneholder ikke informasjon på bilagsnivå, og skattemyndighetene vil dermed ikke ha tilgang til de opplysningene som er nødvendig for å avgjøre om og i hvilken grad den skattepliktige har krav på rentegodtgjørelse.

Skattepliktige må dermed fremme krav om rentegodtgjørelse i en egen søknad. Kravet på renter bør dokumenteres på en slik måte at skattemyndighetene kan

² <https://www.skatteetaten.no/rettsskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/periodisering-av-merverdiavgift-ved-korrigering-av-avgiftsoppgjør/>

³ Merverdiavgiftshåndboken kap. 15-9.3.1

⁴ Jf. skattebetalingsloven § 10-60.

⁵ Jf. skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd annet punktum.

⁶ Jf. skatteforvaltningsloven § 9-1 jf. § 8-3.

⁷ Jf. skatteforvaltningsloven § 9-4.

vurdere om kravet er berettiget og om størrelsen på dette er korrekt beregnet. Dette vil normalt innebære at det må vedlegges en detaljert oversikt på bilagsnivå, samt kopi av forlik eller dom.

Spørsmål om foreldelse av rentekravet blir regulert av foreldelsesloven.⁸

Søknad om rentegodtgjørelse – skattekontorets vurderinger

Rettslige vurderinger

Ved behandlingen av søknaden har skattekontoret vurdert om bestemmelsen i skattebetalingsloven § 11-4 første ledd gir selskapet rett på rentegodtgjørelse. Bestemmelsen lyder som følger:

«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.»

Egenretting av tidligere levert melding?

Spørsmålet som er vurdert, er om føringen av kreditnotaene i terminen de ble utstedt skulle anses å innebære en egenretting av tidligere levert melding, i relasjon til § 11-4 første ledd.

I denne konkrete saken er det klart at kreditnotaene medfører en korrigerende innberettet utgående merverdiavgift i tidligere leverte merverdiavgiftsmeldinger. Den utgående merverdiavgiften er korrekt fakturert og innberettet i de tidligere meldingene, se beskrivelsen av regelverket over i punktet Utstedelse av faktura og innberetning av utgående merverdiavgift. Korrigeringen av utgående avgift er også korrekt rapportert i den terminen kreditnotaene er utstedt.

Relevante kilder

Skattekontoret finner at ordlyden i skattebetalingsloven gir begrenset veiledning. Uttalelser i lovens forarbeider⁹ og formålsbetraktninger trekker imidlertid i retning av at tilfeller som dette kan omfattes av bestemmelsen. Selskapet hadde i denne saken en likviditetsbelastning, da den innbetalte avgiften på det omtvistede kravet ikke kunne disponeres i perioden uenigheten varte. Formålet med rentegodtgjørelse etter § 11-4 er at det offentlige skal yte en rentekompensasjon til den skatte- eller avgiftspliktige når denne har betalt for mye skatt eller avgift, som det offentlige i en periode har disponert.

Skattedirektoratets fellesskriv av 9.12.2011, Utv. 2011 s. 1694, trekker i samme retning:



Skattepliktige må fremme krav om rentegodtgjørelse i en egen søknad.

«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.»

Skattedirektoratet har også lagt til grunn at skattebetalingsloven § 11-4 gav rett til rentegodtgjørelse i en lignende sak som den foreliggende i vedtak i klagesak datert 28.4.2021.

Konklusjon

Etter en gjennomgang av kildene har skattekontoret konkludert med at skattebetalingsloven § 11-4 første ledd hjemler en rett til rentegodtgjørelse, slik at søknaden fra selskapet kan innvilges.

Skattekontorets kontroll av sakens faktiske forhold

Som ledd i kontrollen av selskapets renteberegning har skattekontoret innhentet kopi av aktuelle forlik og dommer, samt kopi av utvalgte fakturaer og kreditnotaer.

I beregningen av kravet har selskapet av forenklingssynsatt antall dager i renteberegningen til intervallet mellom slutfakturadato og kreditnotadato. Skattekontoret fant å kunne akseptere dette.

Rentesatsen som ble benyttet, var i størrelsesordenen 0,5 prosent til 1,5 prosent, og skattekontorets kontroll viste at ratesatsen var i samsvar med Norges Banks styringsrente gjeldende ved starten av de aktuelle årene.¹⁰

⁸ Jf. skattebetalingslovens § 12-1 første ledd.

⁹ Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) kap.15.5.4.2

¹⁰ Jf. skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd annet punktum.