



Skatteetaten

Vår dato 31.05.2022	Din/Deres dato 25.03.2022	Saksbehandler Inger Helene Iversen
800 80 000 Skatteetaten.no	Din/Deres referanse Britt Torunn Hove	Telefon 94376903
Org.nr 974761076	Vår referanse 2022/5299702	Postadresse Postboks 9200 Grønland 0134 Oslo

DIREKTORATET FOR FORVALTNING OG ØKONOMISTYRING
Postboks 7154 St. Olavs plass
0130 OSLO

Svar på spørsmål om bokføring av omtvistede inngående fakturaer

Det vises til deres henvendelse av 25. mars 2022, og til korrespondanse på e-post den 8. april.

Skattedirektoratet legger til grunn at det ikke er i strid med det grunnleggende bokføringsprinsippet om realitet å bokføre et salgsdokument med virkning for merverdiavgiften, selv om kjøper er uenig i størrelsen på det kravet som fremsettes. Det vises til nærmere vurderinger og forutsetninger nedenfor.

Bakgrunn

Dere opplyser at statlig virksomhet i bygge- og anleggsbransjen har hatt en rutine for å «parkere» omtvistede inngående fakturaer i sitt fakturabehandlingsystem. I og med at byggeprosjektene ofte strekker seg over flere år, og at behandling av tvistesaker i rettsapparatet også kan ta lang tid, innebærer dette at parkerte fakturaer kan bli liggende i fakturabehandlingsystemet i flere år. Dette innebærer at de ikke blir bokført, og at de heller ikke tas med i mva-meldingen for den termin som den inngående fakturaen etter sin dokumentasjonsdato (fakturadato) tilhører. Etter deres vurdering krever ikke merverdiavgiftsloven at omtvistede inngående fakturaer skal tas med i mva-meldingen etter dokumentasjonsdato/fakturadato, dvs. at tidfestingsregelen i merverdiavgiftsloven § 15-9 ikke innebærer at omtvistede inngående fakturaer må bokføres i den perioden de hører til etter sin fakturadato. Dere mener at det grunnleggende bokføringsprinsippet om realitet, jf. bokføringsloven § 4 nr. 3 tilsier at kjøper ikke skal bokføre en omtvistet faktura. Dere ber om Skattedirektoratets syn på dette spørsmålet.

Videre gjengis følgende fra deres henvendelse:

Vi forstår det videre som omtalt i avsnittet over som at bokføringsregelverket legger grunnlaget for det som skal rapporteres til avgiftsregnskapet, med andre ord at bokføringen danner grunnlaget for rapporteringen til avgiftsregnskapet gjennom skattemelding merverdiavgift.

Det er imidlertid også vår forståelse av bokføringsloven at ikke enhver mottatt faktura skal bokføres. Dette bygger vi blant annet på bokføringsloven § 4 om grunnleggende bokføringsprinsipper. Det følger av bokføringsloven § 4 nr. 3 at bokførte opplysninger skal være resultat av faktisk inntrufne hendelser eller regnskapsmessige vurderinger og skal gjelde den bokføringspliktige virksomheten. Av dette må det følge at en faktura som er falsk, for eksempel et



svindelforsøk, ikke skal bokføres. Vi oppfatter med andre ord at unnlatt bokføring av fakturaer som den bokføringspliktige mener ikke er et resultat av faktisk inntrufne hendelser eller regnskapsmessige vurderinger eller som den regnskapspliktige mener ikke vedrører virksomheten, er i tråd med bokføringsloven.

Vi forstår det videre slik at uenigheter om faktura mellom byggherre og entreprenør er vanlig i bygge- og anleggsbransjen. Tvister om faktura oppstår enten i løpet av byggeperioden eller etter overtakelsen.

Oppstår tvisten allerede i byggeperioden er det typisk fordi byggherre mener¹ :

- Det foreligger forsinkelse*
- At arbeidet er så dårlig at det umulig kan bli bra til slutt, eller*
- At entreprenøren krever for mye betalt (fortung fakturering).*

Oppstår tvisten etter overtakelse, er det typisk fordi byggherre mener:

- At det er mangler ved arbeidet, eller*
- At entreprenøren krever for mye betalt.*

Det er vår vurdering, basert på omtalen over, at bokføringsloven innebærer at omtvistede inngående fakturaer ikke skal bokføres. I et årsregnskap utarbeidet etter regnskapsloven og god regnskapsskikk samt etter de statlige regnskapsstandardene må det imidlertid vurderes om det skal bokføres avsetninger knyttet til forholdet (usikre forpliktelser) og/eller om det er behov for noteopplysning. For statlige kontantrapporterende virksomheter vil det ikke skje bokføring av avsetninger, men det må på vanlig måte vurderes om kravet til at regnskapet skal gi et dekkende bilde innebærer at det må gis tilleggsinformasjon. Det er behov for gode rutiner for oppfølging av omtvistede fakturaer for alle statlige virksomheter uansett regnskapsprinsipp, jf. kravet i bestemmelsene punkt 5.3.5 til at virksomheten skal ha rutiner og systemer som sikrer oversikt over og enhetlig behandling av inngående fakturaer.

En ordlydsfortolkning av merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd kan tilsi at omtvistede inngående fakturaer skal medtas i skattemeldingen for den terminen den omtvistede fakturaen tilhører ut ifra dokumentasjonsdatoen på fakturaen. Merverdiavgiftshåndboken er taus om omtvistede inngående fakturaer. Den fokuserer naturlig nok på utgående fakturaer, som er grunnlaget for innbetaling av merverdiavgift til staten. Etter vår vurdering synes det lite hensiktsmessig om bokføringsloven og merverdiavgiftsloven skulle ha ulik regulering av henholdsvis tidspunktet for bokføring av en omtvistet faktura og tidspunktet for at den skal tas med i skattemelding merverdiavgift. Vi oppfatter det som et naturlig og vanlig utgangspunkt at bokføringsloven regulerer bokføringen, og at bokføringen danner grunnlaget for utarbeidingen av skattemelding merverdiavgift. Slik vi ser det,

¹ Omtale hentet fra hjemmesiden til Codex advokat



vil unnlatt bokføring av omtvistede inngående fakturaer og at de heller ikke tas med i skattemelding merverdiavgift etter fakturadato gi et rimelig resultat for de avgiftspliktige og for staten, i og med at det innebærer at det ikke kreves og gis fradrag for inngående merverdiavgift for fakturaer som de avgiftspliktige mener ikke er gyldige og som de derfor heller ikke vil betale.

Vi forstår det slik at det grunnleggende prinsippet i avgiftsregnskapet om at selgers innberetning av utgående merverdiavgift og kjøpers fradrag for inngående merverdiavgift skal skje i samme termin (symmetri-prinsippet) i første rekke eksisterer av kontrollhensyn. Et unntak fra symmetri-prinsippet for omtvistede inngående fakturaer vil gjøre kontroll med utgangspunkt i utgående fakturaer vanskeligere, det vil si kontroll av at utgående fakturaer som er grunnlag for betaling av utgående merverdiavgift og som inngår i et evt. skattegrunnlag har dannet grunnlag for krav om fradrag for inngående merverdiavgift og evt. fradrag i skattegrunnlag (Når en omtvistet inngående faktura ikke er bokført og tvisten er avgjort i kjøpers favør, skal det ikke finnes noen transaksjon hos kjøper. Når en tvist er avgjort i kjøpers ufavør, er vi usikre på om fakturaen skal bokføres og skattemelding merverdiavgift for den tidligere terminen korrigeres eller om fakturaen skal bokføres og tas med i skattemelding merverdiavgift for den terminen avgjørelsen faller). Vi antar at det ikke er denne problemstillingen Skatteetaten og staten er mest bekymret for, men heller den motsatte, det vil si at det er bokført inngående fakturaer som er grunnlag for krav om fradrag for inngående merverdiavgift og som reduserer et eventuelt skattegrunnlag uten at motsvarende utgående fakturaer er bokført og rapportert i skattemelding merverdiavgift og skattemelding for formues- og inntektsskatt. Så vidt vi kan se er det sistnevnte fremdeles ikke så vanskelig å kontrollere. Dersom en omtvistet inngående faktura bokføres og tas med i skattemelding merverdiavgift etter at tvisten er avgjort i fakturamottakers ufavør flere år etter at den utgående fakturaen ble utstedt av entreprenør, vil det med utgangspunkt i den inngående fakturaens opplysninger være mulig å gå tilbake for å kontrollere bokføring og rapportering hos selger i en tidligere avgiftstermin.

Videre forstår vi det slik at det allerede eksisterer avvik fra symmetri-prinsippet, slik at det ikke gir uttrykk for noen helt absolutt regel. Et eksempel er korrigerende av fakturering som feilaktig har skjedd uten merverdiavgift. Kjøper bokfører den nye fakturaen med merverdiavgift og tar den med i skattemelding merverdiavgift for terminen som fakturaen med merverdiavgift etter sin fakturadato tilhører, mens selger må korrigere skattemelding merverdiavgift for den tidligere terminen der den feilaktige faktureringen uten merverdiavgift fant sted.

Basert på omtalen over, er det vår vurdering at merverdiavgiftsloven ikke innebærer at omtvistede inngående fakturaer skal medtas i skattemelding merverdiavgift etter dokumentasjonsdato/fakturadato og at tidfestingsregelen i merverdiavgiftsloven § 15-9 ikke innebærer at omtvistede inngående fakturaer må bokføres i den perioden de hører til etter sin fakturadato. Konklusjonen hviler på fortolkningen av det grunnleggende bokføringsprinsippet om realitet i bokføringsloven § 4 nr. 3, og det er særlig vurderingen vår av innholdet i dette prinsippet vi ønsker Skatteetatens tilbakemelding på.



Gjeldende rett

Grunnleggende bokføringsprinsipp

Bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger skal bl.a. skje i samsvar med det grunnleggende bokføringsprinsippet om realitet, jf. bokføringsloven § 4 nr. 3:

Bokførte opplysninger skal være resultat av faktisk inntrufne hendelser eller regnskapsmessige vurderinger og skal gjelde den bokføringspliktige virksomheten.

Tidfesting merverdiavgift

Det følger av mval § 15-9 første ledd at beløp som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav a til d skal oppgis i skattemeldingen for den terminen dokumentasjonen er utstedt. Dette gjelder bl.a. utgående merverdiavgift og fradragsberettiget inngående merverdiavgift.

Etter mval § 15-10 femte ledd kan departementet bl.a. gi forskrift om tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentasjon. Det følger av merverdiavgiftsforskriften § 15-10-1 at bestemmelser til utfylling av merverdiavgiftsloven § 15-10 femte ledd er gitt i eller i medhold av bokføringsloven.

Utstedelse av salgsdokument

I bokføringsforskriften delkapittel 5-2 er det gitt nærmere bestemmelser om utstedelse av salgsdokument. Hovedregelen, jf. § 5-2-2, er at salgsdokument skal utstedes snarest mulig og senest en måned etter levering, med mindre annet er bestemt i forskriften. Det følger av § 5-2-4 at tjenester som leveres løpende, og varer som leveres i den forbindelse, skal faktureres senest en måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1.

I bokføringsforskriften delkapittel 8-2 er det fastsatt særskilte bestemmelser for bygge- og anleggsvirksomhet, hvor § 8-1-2a Utstedelse av salgsdokument, lyder slik:

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

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

Bokføring og ajourhold

Bokføringsloven § 7 Bokføring og ajourhold, første og annet ledd lyder slik:

Bokføringspliktige skal bokføre alle opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 5 og pliktig regnskapsrapportering.



Bokføring skal skje så ofte som virksomhetens og transaksjonenes art og omfang tilsier. Bokføringen skal være à jour innen fristene for pliktig regnskapsrapportering og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned. Departementet kan i forskrift gjøre unntak fra kravet om ajourføring hver fjerde måned for bokføringspliktige med få transaksjoner

Skattedirektoratets vurdering

Generelt

Formålet med bokføringsreglene er beskrevet i NOU 2002: 20 Ny bokføringslov punkt 5.1.4:

- *Å etablere grunnlag for å produsere årsregnskapet og annen historisk regnskapsrapportering som følger av lov eller forskrift (pliktig regnskapsrapportering), lovbestemte spesifikasjoner av denne rapporteringen og andre regnskapsopplysninger som kan kreves med hjemmel i lov eller forskrift.*
- *Å muliggjøre kontroll av og innsyn i løpende transaksjoner og grunnlaget for pliktig regnskapsrapportering.*

Som pliktig regnskapsrapportering regnes regnskapsrapportering fastsatt med hjemmel i regnskapsloven, skattebetalingsloven² og skatteforvaltningsloven. Dette gjelder bl.a. årsregnskap, skattemelding for formues- og inntektsskatt og skattemelding for merverdiavgift (mva-melding). Det vises til nærmere avgrensning i bokføringsforskriften § 2-1.

Hvilke krav som stilles til spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering, jf. bokføringsloven § 5 og den pliktige regnskapsrapporteringen i de ulike lovene, er bestemmende for hva som skal bokføres, jf. bokføringsloven § 7.

Det kan forekomme at det ikke er full harmoni mellom kravene som stilles til pliktig regnskapsrapportering i de ulike lovene. Et klart eksempel på dette er at skattemeldingen for merverdiavgift bygger på tidfesting etter «dokumentasjonsdato», mens årsregnskap som bygger på transaksjonsprinsippet, og skattemelding for inntekts- og formuesskatt som bygger på realisasjonsprinsippet, forutsetter at beløpene skal periodiseres til det året hvor varene eller tjenestene er levert. Bokføringsloven med forskrift setter som krav at bokføringen skal bygge på dokumentasjonsdato. Dette kan medføre behov for å periodisere inntekter og kostnader av hensyn til annen pliktig regnskapsrapportering, som årsregnskap og skattemelding for formues- og inntektsskatt – f.eks. dersom et salgsdokument for en vareleveranse i desember er utstedt med dokumentasjonsdato i januar.

Et annet eksempel på disharmoni i lovgivningen, er tidfesting av omtvistede krav.

² med unntak for pliktig regnskapsrapportering etter sktfvl. § 8-3 første ledd bokstav e, § 8-4, § 8-5 og § 8-7



Det er sikker rett og praksis at selger må utstede salgsdokument og kreve opp merverdiavgift for et omtvistet krav dersom selger mener at han har et krav på kjøper. I Mva-håndboken³ punkt 15.9.3.1 *Omtvistet krav*, er dette omtalt som følger:

Et omtvistet krav må faktureres dersom selger mener at han har et krav på kjøper. Fakturering kan ikke unnlates ved å fremme kravet på andre måter. Selv om det underliggende kravet er omtvistet, skal den avgiftspliktige omsetningen bokføres og innberettes i den termin faktura er utstedt.

Se også Sticos artikkel *Merverdiavgift ved tvist mellom leverandør og kunde*, punkt 1.1:

Det kan oppstå uenighet mellom leverandør og kunde når for eksempel en entreprenør utfører et oppdrag for en kunde. Denne uenigheten kan bestå i mangelfull leveranse, uriktig pris eller lignende.

Så lenge det er foretatt en leveranse må leverandøren utstede et salgsdokument innen bestemte frister. Fakturering er bl.a. avgjørende for at leverandøren skal kunne fremme krav om betaling. Fakturering kan ikke unnlates ved å fremme kravet i for eksempel brev, protokoller eller lignende.

Innen bygg- og anlegg kan salgsdokument utstedes i samsvar med bygge- og anleggsarbeidets fremdrift. Når arbeidet er fullført, skal salgsdokument utstedes senest innen en måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1. Dersom det mottas delbetalinger underveis samsvarer med arbeidets fremdrift, skal salgsdokument for delbetalingen utstedes senest innen en måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen⁴. Ovennevnte regler gjelder selv om kravet er omtvistet. Et omtvistet krav pliktes derimot ikke tatt med som skattepliktig inntekt i skattemeldingen for formues- og inntektsskatt når det «etter en objektiv vurdering er rimelig tvil om kreditor har rett på vederlaget» med mindre kreditor har mottatt det omtvistede vederlaget.⁵

Bokføringslovens grunnleggende bokføringsprinsipper må forstås på bakgrunn av bokføringsreglenes formål. Det betyr bl.a. at det i bokføringen mv. må tas hensyn til de kravene som stilles til innhold i de ulike pliktige regnskapsrapporteringene som er omfattet av bokføringsloven.

Bokføring av omtvistet faktura

Grunnleggende bokføringsprinsipp - realitet

For den presenterte problemstillingen er det avgjørende hvorvidt den mottatte fakturaen er basert på «faktisk inntrufne hendelser». Spørsmålet er hva som utgjør «faktisk inntrufne hendelser».

³ [Mva-håndboken, 18. utg. 2022, punkt 15-9.3.1.](#)

⁴ jf. endring i bokføringsforskriften delkapittel 8-1-2a med virkning fra 1. januar 2021

⁵ Se [Skatte-abc](#) punkt 4.4. (Omtvistede krav i kontraktsforhold, 4.4.2 Behandlingen hos kreditor)



Skattedirektoratet legger til grunn at ordlyden i bokføringsforskriften § 4 nr. 3 «faktisk inntrufne hendelser» innebærer et vilkår om at selger sitt krav mot kjøper er et resultat av en inngått avtale mellom partene, og at det har skjedd en levering av varer eller tjenester. Avtalen kan være både muntlig og skriftlig. Det foreligger dermed et sivilrettslig grunnlag for selger sitt krav mot kjøper. Selger fremmer kravet sitt mot kjøper ved å fakturere i tråd med avtalen for det som er levert. Når kjøper mottar fakturaen, er den et resultat av en faktisk inntruffet hendelse mellom partene.

En faktura som ikke er et resultat av en avtale med fakturamottaker, og hvor det ikke har skjedd en levering av en vare og/eller tjeneste, er en fiktiv faktura og mangler sivilrettslig grunnlag for utstedelsen. Den gir ikke uttrykk for en transaksjon mellom utsteder og fakturamottaker. I dette tilfellet er fakturaen ikke basert på en faktisk inntruffet hendelse, og det følger av bokføringsloven § 4 nr. 3 at fakturamottaker ikke skal bokføre fakturaen.

Det er også slik bestemmelsen er forstått i praksis:⁶

Sekretariatet er enig i at det vil stride mot bokføringsloven § 4 nr. 3 å bokføre beløp som åpenbart er feil eller uriktige med hensyn til vederlag og merverdiavgift, men sekretariatet mener at dette er ment å gjelde tilfeller av ikke-reelle vederlag og omsetning.

I denne saken la sekretariatet til grunn at det som var angitt på fakturaen var levert – om enn mangelfullt - og at kunden var fakturert for dette.

Dersom kjøper mottar en faktura som har grunnlag i en avtale med selger, har fakturaen som sådan et sivilrettslig grunnlag. Det kan likevel være at kjøper bestrider enkelte deler av fakturaens innhold. Årsakene til at kjøper bestrider innholdet i fakturaen kan være flere. Det kan f.eks. være at kjøper anfører at han ikke har mottatt kontraktmessig leveranse (mangler) eller at selger har fakturert med for høy pris i forhold til det avtalte. I slike tilfeller er fakturaen likevel et resultat av en faktisk inntrådt hendelse mellom partene. Uenigheten gjelder utelukkende fakturaens innhold. Reklamasjon, tilbakeholdelse av oppgjør for fakturaen ol. påvirke ikke plikten til å bokføre den inngående fakturaen.

Skattedirektoratet mener at det rettskildemessig er gode grunner som tilsier en omstridt faktura som er et resultat av en faktisk inntruffet hendelse skal bokføres, og at slik bokføring ikke er i strid med det grunnleggende bokføringsprinsippet om realitet, jf. bokføringsloven § 4 nr. 3. Dette begrunnes i det følgende.

1. Salgsdokumentet bygger på en avtale mellom partene

⁶ Skatteklagenemnda AA01 NS118/2018.



Fakturaen er *som sådan* er utstedt i henhold til inngått avtale mellom partene. Fakturaen har et sivilrettslig grunnlag og er et utslag av «faktiske inntrufne hendelser».

2. Tidfesting av merverdiavgift

Hovedregelen for tidfesting av merverdiavgift er at beløpet skal oppgis i mva-meldingen i den terminen dokumentasjonen er utstedt (fakturaprinsippet), jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd. Det er uten betydning for tidfestingen av merverdiavgift om eller når varen eller tjenesten blir betalt, eller om varen eller tjenesten som er levert viser seg å være mangelfull. Hvis et omtvistet krav blir avgjort med det resultat at selger ikke har krav på hele deler av vederlaget, må selger utstede en kreditnota som partene skal bokføre med virkning for avgiftsoppgjøret, se nærmere omtale nedenfor.

Kjøpers fradragsrett for inngående avgift er dermed løsrevet fra en eventuell betaling av fakturaen. Det er en forutsetning for at kjøper skal kunne fradragføre inngående avgift i sitt avgiftsregnskap med staten, at fakturaen er bokført. I bokføringsloven § 7 fremgår det at alle opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide pliktig regnskapsrapportering skal bokføres og at bokføringen skal være «à jour innen fristene for pliktig regnskapsrapportering». Levering av mva-melding etter skatteforvaltningsloven § 8-3 er en slik pliktig regnskapsrapportering.

Også dette tilsier at kjøper kan bokføre en omstridt faktura etter bokføringsloven § 4 nr. 3.

3. Symmetriensyn

Symmetriensynet mellom utgående og inngående merverdiavgift støtter opp om dette synspunktet. I Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 9.4.5⁷ er symmetriensynet forklart slik:

Registreringspliktige virksomheter (avgiftssubjekter) er ansvarlige for å oppkreve, rapportere og betale merverdiavgiften til staten. Fakturaprinsippet innebærer at selgeren (entreprenøren) må innberette og betale merverdiavgiften til staten selv om selgeren ikke får betalt kravet av kjøperen. Symmetrien i systemet innebærer på den annen side at kjøperen, dersom denne har fradragsrett for inngående merverdiavgift, kan fradragføre merverdiavgiften i den terminen salgsdokumentasjonen utstedes, uavhengig av når betalingen skjer.

Som tidligere nevnt er det sikker rett og praksis at selger plikter å utstede faktura for å gjøre sitt krav gjeldende mot kjøper, også når kravet er omtvistet. Det må da samtidig legges til grunn at fakturaen er et resultat av *faktiske inntrufne hendelser* mellom partene, jf. bokføringsloven § 4 nr. 3.

Vi kan ikke se at det er rettskildemessig grunnlag for å anføre at regelen skal tolkes ulikt for selger og kjøper. Det betyr samtidig at det følger av bestemmelsen at kjøper skal bokføre en mottatt faktura selv om han bestrider fakturaens innhold.

⁷ Gjelder Endret tidfesting av merverdiavgift ved bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri.



Det er også flere avgjørelser som legger til grunn at kjøper har fradragsrett for inngående merverdiavgift selv om han bestrider fakturaens innhold. Vi viser blant annet til dom i Oslo tingrett (Bjertnes Eiendom) av 21.12.2015 (side 15) hvor saksøker fikk medhold i at fradragsrett for inngående merverdiavgift forelå, selv om kravet var omtvistet. Riktignok ble saken anket med påfølgende forlik, men dette spørsmålet var ikke en del av ankesaken og anses som rettskraftig avgjort. Også i klagenemndssak NS118/2018 ble kjøper innvilget fradragsrett selv om fakturaen ikke var betalt som følge av fakturen var omtvistet, da...

...den utstedte fakturaen gjelder en reell omsetning mellom partene.

Det må etter dette anses klart at etter gjeldende rett er selger pålagt å betale utgående merverdiavgift av et ikke-betalt, omtvistet krav til staten. Samtidig vil det foreligge fradragsrett for kjøpers inngående avgift av eventuelle ikke-betalte, omtvistede anskaffelser. Regelverket gir symmetri ved at betaling og eventuelle tvister i utgangspunktet ikke har betydning for verken avgiftsplikt eller fradragsrett. Det er for øvrig riktig som dere påpeker, at det finnes unntak fra «symmetriprinsippet». I det eksempelet dere nevner har ikke kjøper noe dokument som legitimerer inngående merverdiavgift før det senere tidspunktet hvor selger utsteder salgsdokumentet som spesifiserer merverdiavgift. Selger må i slike tilfeller korrigere sitt avgiftsoppgjør for den tidligere periode hvor merverdiavgiften skulle vært innbetalt til staten, slik at det kan fastsettes renter. Når det utstedes salgsdokument rettidig for et krav, har begge partene dokumentasjon som sikrer at bokføring kan skje i samme periode med virkning for innberetning av merverdiavgift. Symmetrihensyn tilsier da at partene skal bokføre salgsdokumentet, uavhengig av om kravet er omtvistet.

Det skal for fullstendighetens skyld presiseres at dersom utfallet av tvisten er at vederlaget blir redusert, plikter selger å utstede kreditnota til kjøper. Først på dette tidspunktet plikter kjøper og selger å korrigere sine avgiftsoppgjør med staten. Korrigeringen skal skje i den termin kreditnota er utstedt. Dette følger direkte av tidfestingsregelen i merverdiavgiftsloven § 15-9 jf. § 15-10. Om dette fremgår følgende av Mva-håndboken⁸:

I Skatteklagenemndas avgjørelse av 13. februar 2019, Stor avdeling 01-SKNA-2019-10, legges det til grunn at en kreditnota utstedt etter avsagt voldgiftsdom og etterfølgende forlik skal med i mva-meldingen i den termin kreditnota utstedes.

Skattedirektoratets konklusjon er etter dette at både kjøper og selger skal bokføre en omtvistet faktura med virkning for pliktig regnskapsrapportering i form av mva-melding.

Skattedirektoratet understreker avslutningsvis at det ikke er de samme vurderingstemaene som legges til grunn for om fakturaen kan bokføres med virkning for annen pliktig regnskapsrapportering

⁸ Mva-håndboken, 18. utg. 2022, punkt 15-9.3.1.



(skattemeldingen for inntekts- og formuesskatt og årsregnskap). I Skatte-abc punkt 4.4.2 fremgår det at dersom debitor har holdt tilbake hele eller deler av vederlaget fordi han mener han ikke har plikt til å betale det, kan denne delen av vederlaget ikke fradragsføres med skattemessig virkning før tvisten er løst. Når det gjelder regnskapsmessig behandling ved usikkerhet skal beste skjønn utvises jf. regnskapsloven § 4-2 første ledd. Det vises til videre omtale i Norsk RegnskapsStandard 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler.

Skattedirektoratets konklusjon:

Det er ikke i strid med bokføringsloven § 4 nr. 3 å bokføre en omtvistet inngående faktura med virkning for merverdiavgiften. Kjøper har både rett og plikt til å bokføre en omtvistet inngående faktura med virkning for merverdiavgiften.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelse i saken.

Med hilsen

Ingrid Bøe Svestad
fung. underdirektør
Juridisk avdeling
Skattedirektoratet

Inger Helene Iversen

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.