

Skatteetaten
Postboks 9200
Grønland, 0134 OSLO.

Oslo, 23.11.2023

ANMODNING OM KLARE RETNINGSLINJER FOR HÅNDTERING AV MERVERDIAVGIFT VED VIDEREFAKTURERING

1. Innledning

Regnskap Norge er bransjeforeningen for statsautoriserte regnskapsførere og regnskapsforetak. Vi har over 9000 medlemmer, som til sammen fører regnskapet til 78 % av det norske næringslivet.

Våre medlemmer kan på forespørsel motta faglig støtte innen blant annet skatt, avgift og regnskap. Et stort antall henvendelser innen avgiftsområdet gjelder håndtering av merverdiavgift ved viderefakturering.

Viderefakturering av varer og tjenester er svært utbredt i næringslivet. Det er således uheldig at det ikke er noen tydelige retningslinjer for hvordan inngående og utgående mva. skal håndteres i denne sammenhengen. Uklarhetene dette etterlater medfører stor risiko for at inngående og utgående merverdiavgift håndteres feil.

På vegne av et bredt utvalg medlemmer anmoder vi Skatteetaten om å utarbeide klare retningslinjer for hvordan merverdiavgift skal håndteres når varer og/eller tjenester viderefaktureres.

2. Omtale av konseptet viderefakturering

Det finnes ingen legaldefinisjon av begrepet viderefakturering. Begrepet er heller ikke benyttet i lov eller forskrift. Det som i alminnelighet forstås med å «viderefakturere», er at en vare eller tjeneste anskaffes av en part som viderebelaster denne til en annen mottaker. Hvorvidt det foreligger fradragrett for inngående merverdiavgift og om det skal beregnes utgående

merverdiavgift i denne sammenhengen, må vurderes konkret. Problemet er som nevnt at Skatteetaten ikke har gitt noen føringer på hvilke vurderinger rettsanvenderen må foreta seg i forkant av merverdiavgiftshåndteringen.

2.1 Merverdiavgiftshåndboken

Det eneste som fremgår om temaet i Merverdiavgiftshåndboken, er i tilknytning til dommen «Eksakt Regnskap». Her slås det egentlig bare fast at det ikke kan unnlates å beregne merverdiavgift ved å ikke gjøre et påslag.

Ut fra det ovennevnte, kan man neppe utlede at varer og tjenester skal viderefaktureres med merverdiavgift. Spørsmålet om påslag knytter seg til næringsbegrepet, og løser ikke spørsmålet om håndtering av mva. ved viderefakturerings.

2.2 Boken «Merverdiavgift – praksis og erfaringer»

Boken er utgitt av Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) i 2017. Her omtales viderefakturerings i mye større grad enn i Merverdiavgiftshåndboken.

Kort oppsummert må man ifølge SFS vurdere transaksjonens «reelle innhold» for å avgjøre om det foreligger omsetning. Vurderingen synes å være om det som viderefaktureres representerer en «levering».

Videre knytter SFS et selger- og leveringsansvar opp mot leveringsbegrepet og viser til Høyesteretts praksis hvor det er lagt vekt på hvem som har den økonomiske interessen i en transaksjon. Den økonomiske interessen i en transaksjon oppstår dersom selger innestår for kvalitet, omfang og levering av produktet. Med andre ord, hvis selger har et misligholdsansvar og kjøper kan reklamere ovenfor selger, så trekker dette i retning av at selger har et selger- og leveringsansvar.

Utfallet av å ha selger- og leveringsansvaret, er at det foreligger omsetning. Det betyr igjen at selger har fradragsrett for inngående mva. og at det skal beregnes utgående mva. på transaksjonen. Uten et selger og leveringsansvar, har ikke avgiftssubjektet som viderefakturerer fradragsrett for inngående mva. og det skal ikke beregnes utgående mva. I realiteten er det da tale om et rent utlegg som er gjenstand for en kostnadsrefusjon.

2.3 Rettskildemessig vurdering av det ovennevnte

Merverdiavgiftshåndboken er uttrykk for Skatteetatens praksis, og er innen avgiftsretten ansett som en rettskilde som skal tillegges betydelig vekt. Her er som nevnt omtalen av de avgiftsmessige utfordringene ved viderefakturerings nærmest fraværende.

Boken til det nå avviklede SFS, er etter vår oppfatning også en relevant rettskilde ettersom det var en avdeling innen Skatteetaten som publiserte denne.

Hvor mye rettskildemessig vekt boken skal tillegges, er imidlertid ikke et like klart spørsmål. Det faktum at det ikke er noen referanser i Merverdiavgiftshåndboken til SFS eller at de samme vurderingene er inntatt her, kan trekke i retning av at boken må tillegges mindre vekt, og at de sontringene som gjøres i boken ikke nødvendigvis er sammenfallende med Skatteetatens syn på saken.

Utfallet blir at vi har én rettskilde som skal tillegges betydelig vekt, men som ikke omtaler viderefakturering og merverdiavgift, samtidig som en annen rettskilde med liten eller ingen vekt omtaler forholdet i stor grad.

Ut fra dette blir det vanskelig for rettsanvenderen å trekke slutninger om hvilke rettsregler som kan utledes når varer og tjenester skal viderefaktureres.

3. Vår vurdering av mva-håndtering ved viderefakturering

Etter vår oppfatning har SFS en godt rettslig forankret tilnærming til temaet. Vi kan slutte oss til denne i sin helhet, men har likevel oppsummert vårt syn nedenfor.

Vi slutter oss til SFS sitt utgangspunkt om at rettsanvenderen må ta stilling til om ytelsen som viderefaktureres faktisk leveres av vedkommende som viderefakturerer. I denne sammenheng må det vurderes hvorvidt det foreligger et selger og leveringsansvar, hvilket innebærer et kontraktsansvar ovenfor kjøper. Er det tilfelle, så ansees ytelsen levert, og det vil foreligge omsetning.

Det neste vurderingstemaet er om denne omsetningen skjer som ledd i en næringsvirksomhet. Hvorvidt det foreligger næringsvirksomhet, beror på de alminnelige utgangspunktene om varighet, omfang og objektive utsikter til økonomisk overskudd. Den viderefakturerte ytelsen kan sees i sammenheng med eksisterende virksomhet, eller at omfanget av viderefaktureringen er av en slik karakter at det representerer en egen næringsvirksomhet. Det kan ikke oppstilles noe krav om påslag i den enkelte transaksjonen, så lenge det ellers er klart at ytelsen er levert som ledd i en næringsvirksomhet.

Dersom viderefaktureringen representerer omsetning og kravet til næringsvirksomhet er oppfylt, skal det etter vår oppfatning fradragsføres inngående mva. og faktureres utgående mva. I motsatt fall er det ikke hjemmel for fradragsføring og det skal ikke beregnes utgående mva.

4. Avslutning

Med dette ber vi om at Skatteetaten redegjør for sitt syn på hvorledes mva. skal håndteres ved viderefakturering av varer og tjenester. Fortrinnsvis ønsker vi at redegjørelsen inntas i Merverdiavgiftshåndboken, eller at det tas inn en henvisning til denne i Merverdiavgiftshåndboken.

Ved spørsmål kan undertegnede kontaktes.

Med vennlig hilsen



Rune Aale-Hansen
Administrerende direktør



Sebastian Brodtkorb
Advokat / Fagansvarlig mva.