

Merverdiavgift:

# Omsetning, omkostning, utlegg og kostnadsdeling

Om noe er en omsetning, en omkostning, et utlegg eller en kostnadsdeling, vil ha betydning for avgiftsbehandlingen. I artikkelen gir vi en kort oversikt over de ulike begrepene og noen råd om hvordan du i praksis kan forholde deg i ulike tilfeller.



Advokatfullmektig  
Kjetil Kühn Hanssen  
Manager EY Tax & Law



Advokat  
Martin Rødland  
Senior manager EY Tax & Law

Som oftest er det ingen tvil knyttet til om noe skal behandles som omsetning, omkostning, utlegg eller kostnadsdeling. Av og til kan det imidlertid oppstå usikkerhet om hvordan avgiftsbehandlingen ved viderebelastningen av et kjøp skal håndteres. Skal dette behandles som et ordinært videresalg med beregning av utgående merverdiavgift, eller skal den kostnaden som er pådratt behandles som et utlegg hvor det verken skal foretas fradrag for inngående merverdiavgift eller beregnes utgående merverdiavgift? Og kan det også være noe som heter gjennomfakturering?

## Forskjellig avgiftsbehandling

Om noe er omsetning, omkostning, utlegg eller kostnadsdeling, vil ha betydning for avgiftsbehandlingen både i forhold til plikt til å beregne utgående merverdiavgift og for om det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift. Vi tar i denne artikkelen utgangspunkt i at en virksomhet mottar en faktura for en vare eller tjeneste, og at virksomheten skal viderebelaste kostnaden.

## Omsetning

Det som i merverdiavgiftssammenheng kalles for omsetning, og som i daglig-

tale ofte omtales som «salg», er en levering av vare eller ytelse av tjeneste mot vederlag. I utgangspunktet forutsetter dette alternativet dermed tre betingelser: en levering av varer eller tjenester, et vederlag og at det er tilknytning mellom leveringen og vederlaget. Alle disse vilkårene må være oppfylt for at det skal foreligge omsetning. Med levering siktes det her til det kontraktsrettslige leveringsansvaret som en selger vil ha overfor en kjøper.

Skal transaksjonen håndteres som omsetning, vil dette som utgangspunkt medføre plikt til å beregne utgående merverdiavgift, såfremt varen/tjenesten etter sin art er avgiftspliktig. Er dette et videresalg av en vare eller tjeneste som er kjøpt inn fra en leverandør, vil det også foreligge rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelsen.

## Omkostning

Med en omkostning sikter vi her til en kostnad som pådras knyttet til omsetning av en annen ytelse, og som skal dekkes av kjøper. Eksempler på omkostninger kan være selgers kjøp av en transporttjeneste ved leveringen av en vare eller en advokats reiseutgifter i tilknytning til utførelsen av et oppdrag.

Ved fakturering vil det for omkostninger i utgangspunktet foreligge plikt til å beregne utgående merverdiavgift, såfremt hovedytelsen er avgiftspliktig. Plikten til å beregne utgående merverdiavgift gjelder uavhengig av om omkostningen faktureres særskilt. Selger vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift for «anskaffelser» som utgjør en avgiftspliktig omkostning.

## Utlegg

Med et utlegg sikter vi her til en kostnad som pådras på vegne av en annen part, uten at utlegget knytter seg til noen omsetning. Ved et utlegg vil den som foretar anskaffelsen ikke ha et leveringsansvar overfor den parten som skal bruke anskaffelsen i sin virksomhet. Et utlegg er videre en kostnad som ikke skal behandles som en omkostning, se ovenfor. Et eksempel på et utlegg er en eiendomsmeglers betaling av tinglysningsgebyr på vegne av kjøper av eiendommen.

Når det mottas oppgjør for et utlegg, pliktes det ikke å beregne utgående merverdiavgift. Den parten som har foretatt utlegget, vil heller ikke ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på utlegget. Dette gjelder selv om faktura er stilet til den som har foretatt utlegget.

## Kostnadsdeling

Kostnadsdeling er kort forklart at en anskaffelse foretas av to eller flere parter i fellesskap, men hvor kun en av partene står som fakturamottaker. Ved kostnadsdeling vil den parten som er fakturamottaker ikke ha noe leveringsansvar overfor de andre partene. I motsetning til ved et rent utlegg, innebærer en kostnadsdeling at den som mottar fakturaen selv skal benytte en andel av anskaffelsen i egen virksomhet. Et eksempel på kostnadsdeling er når flere næringsdrivende sammen går til innkjøp av en kopimaskin som skal eies og brukes i sameie.

Både merverdiavgiftsregelverket og bokføringsregelverket er utformet med sikte på at én anskaffelse foretas av én næringsdrivende. Ved en kostnadsdeling vil anskaffelsen foretas av flere kjø-

pere i fellesskap, men faktura er kun stilet til en av disse. Selv om legitimasjonsreglene i merverdiavgiftsloven ikke vil være oppfylt i slike tilfeller, aksepteres det likevel på enkelte villkår<sup>1</sup> at alle kjøperne har fradragsrett for inngående merverdiavgift på sin andel av kostnaden. Når det mottas oppgjør for kostnaden fra de andre kjøperne, pliktes det ikke å beregne utgående merverdiavgift. Den parten som står som fakturamottaker, skal videre balanseføre den andelen av kostnaden som skal dekkes av de øvrige kjøperne. Den andelen som dekkes av de øvrige kjøperne, behandles således som et utlegg.

## Gjennomfakturering – et nytt begrep?

Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) har i en uttalelse<sup>2</sup> vurdert den avgiftsmessige behandlingen ved et morselskaps kjøp av tjenester til bruk i morselskapets datterselskaper. Morselskapet inngikk avtaler med leverandørene og mottok fakturaene fra disse. Ved viderefaktureringen til datterselskapene ble det ikke beregnet noe påslag. Morselskapet ønsket avklart om faktureringen var en omsetning til datterselskapene i utlandet og om morselskapet hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift ved disse kjøpene.

SFS uttalte her følgende:

«Foreligger det ikke leverings- og resultatansvar vil vilkåret om «levering» i definisjonen av omsetning i utgangspunktet ikke være oppfylt. En viderefakturering av anskaffelsen fremstår i slike tilfeller, følgelig ikke som omsetning, men mer som en gjennomfakturering av tjenester [vår understrekning].»

Det kunne ha vært naturlig at SFS som et utgangspunkt hadde forutsatt at morselskapet hadde et leveringsansvar overfor datterselskapene når det ikke var avtalt noen ansvarsbegrensninger. SFS forutsatte imidlertid *ikke* at det måtte foreligge et slikt leveringsansvar mellom morselskap og datterselskapene når innkjøpene var organisert på denne måten. Videre uttalte SFS at det ikke ville ha avgjørende betydning om det

ble beregnet et påslag ved faktureringen fra morselskapet til datterselskapene.

Etter vårt syn kan det stilles spørsmål ved om uttalelsen er i samsvar med gjeldende regelverk. Her er det likevel viktig å være klar over SFS sitt syn på reglene da dette trolig vil bli lagt til grunn også i andre saker, i hvert fall av SFS.

Ettersom anskaffelsene som morselskapet kjøper inn fra leverandører er til bruk hos datterselskapene, forstår vi uttalelsen slik at SFS anser disse kostnadene som utlegg morselskapet har foretatt på vegne av datterselskapene. Det vil altså etter SFS syn foreligge et utlegg selv om bestilling er foretatt av morselskapet og faktura er stilet til morselskapet. Selv om SFS har valgt å kalle dette for en *gjennomfakturering*, kan vi ikke se at begrepet har et nytt innhold i forhold til begrepet «utlegg».

## Sammenfatning

Gjennomgangen vi har foretatt viser at det sentrale spørsmålet for om det foreligger en omsetning eller en omkostning er om det er et leveringsansvar. Foreligger det ikke et leveringsansvar, må anskaffelsen og viderebelastningen av kostnaden enten håndteres som et utlegg eller en kostnadsdeling. I slike tilfeller er det viktig at man er særlig oppmerksom på legitimasjonskravene som gjelder for å kunne fradragsføre inngående merverdiavgift.

## Hvordan forholde seg i praksis?

### Når kan det oppstå usikkerhet?

Usikkerhet knyttet til grensdragningene vi har omtalt ovenfor oppstår typisk ved transaksjoner mellom nærstående parter eller ved ulike former for samarbeid mellom to eller flere parter. For eksempel der anskaffelser foretas samlet for flere av selskapene i et konsern. Et annet eksempel kan være anskaffelser som foretas i utbyggingsprosjekter som består av flere seksjoner med ulike eiere.

### Hvordan forebygge usikkerhet?

Bevissthet om de kontraktsrettslige forholdene mellom samarbeidende parter er ofte det som skal til for å unngå usikkerhet. Her bør du særlig merke deg SFS sin uttalelse nevnt ovenfor om at det ikke

uten videre vil aksepteres at det skjer en omsetning mellom nærstående selskaper, selv om faktura er stilet til det selskapet som har foretatt anskaffelsen og at det ved fakturering fra morselskap til datterselskap gjøres et påslag. Vi vil derfor anbefale at det også mellom nærstående selskaper inngås skriftlige avtaler som dokumenterer at det selskapet som foretar faktureringen, har et leveringsansvar overfor de selskapene som blir fakturert.

## Hva skal du gjøre hvis det oppstår usikkerhet i ettertid?

For å avklare om det er omsetning, en omkostning, et utlegg eller kostnadsdeling ved allerede gjennomførte transaksjoner, viser praksis at spørsmålet om det foreligger et leveringsansvar er sentralt. Dette vil være et bevissspørsmål som må avklares for å få riktig avgiftsbehandling. Ved anvendelsen av regelverket skal det mest sannsynlige forholdet legges til grunn.

Når leveringsansvaret ikke er avtalt uttrykkelig mellom partene, må bevisbedømmelsen foretas ut i fra en totalbedømmelse av forholdene i saken. Et eksempel på et slikt forhold vil være hvordan mangler/reklamasjoner er behandlet. På hvilken måte det inngås avtaler og foretas bestillinger vil også være relevant. Det vil videre kunne ses hen til hvordan partene ellers har oppfattet ansvarsforholdene seg imellom. Et annet forhold kan være om den parten som har anskaffet ytelsen, bearbeidet eller på annen måte tilførte anskaffelsen noen merverdi. I så fall vil dette forholdet tilsi at det foreligger et leveringsansvar.

## Avslutning

Det å ha tilstrekkelig bevissthet rundt de transaksjonene som skal foretas, er avgjørende for å ha et trygghetsgrunnlag for avgiftsbehandlingen. I de situasjonene hvor det ikke er avklart om en transaksjon skal håndteres som omsetning, omkostning, utlegg eller kostnadsdeling, vil virksomheten ha en unødvendig risiko for at avgiftsmyndighetene kan anse det for å være feil i avgiftsbehandlingen. Konsekvensene av dette kan være flere, eksempelvis etterberegning av ikke-beregnet utgående merverdiavgift eller nektelse av fradragsrett for inngående merverdiavgift.

1 Rundskriv nr. 40 av 29. september 1975.  
2 2016-208SFS.