



Handelshøyskolen BI i Oslo

MAN 30721

Avsluttende oppgave. Executive Master of Management med spesialisering i skatte- og avgiftsrett

Prosjektoppgave

Prising av viderefakturering ved felles innkjøp ved konsernintern momsomsetning

Navn: Vegard Rongved Sandven

Utlevering: 23.08.2017 09.00

Innlevering: 23.05.2018 12.00

Innholdsfortegnelse

SAMMENDRAG.....	III
1.0 INNLEDNING	1
1.1 PROBLEMSTILLING	1
1.2 HVA ER ET KONSERN?	1
1.3 KORT OM «FELLES INNKJØP».....	2
1.4 MERVERDIAVGIFTSSYSTEMET – HENSYN OG NØYTRALITET	3
1.6 AVGRENSNING OG OPPGAVENS DISPOSISJON	4
2.0 HVORFOR «FELLES INNKJØP»?	5
2.1 FORMÅL	5
2.2 ILLUSTRASJON.....	5
2.3 KOMMENTARER TIL ILLUSTRASJONEN.....	6
2.4 KORT OM SKATTEMYNDIGHETENES PRØVING AV AVGIFTSHÅNDTERINGEN	8
2.4.1 Beregningsgrunnlag – risiko for provenytnap.....	8
2.4.2 Fradragsrett for inngående merverdiavgift.....	9
3.0 OMSETNINGSBEGREPET	9
3.1 LEGALDEFINISJON AV «OMSETNING»	9
3.1.1 Aktuell rettspraksis om «omsetning»	10
3.1.2 Krav til «næringsdrivende»	12
3.1.3 Omsetningsverdien – fastsettelse av vederlag	13
3.1.3.1 Delvis vederlagsfrie overføringer – avkortning av fradragsrett?.....	15
3.2 ALMINNELIG OMSETNINGSVERDI	17
3.2.1 Subjektprinsipp	17
3.2.2 Armlengdeprinsipp og interessefellesskap	18
3.2.3 Nærmere om innholdet i armlengdeprinsippet	20
3.2.4 Nærmere om armlengdevurderingen og relevant sammenligningsgrunnlag – korrigering av «kjennskap» og sparte transaksjonskostnader	21
4.0 NÆRMERE OM PRISING AV TRANSAKSJONEN.....	24
4.1 GOD ØKONOMISTYRING – ET GRUNNLEGGENDE UTGANGSPUNKT	24
4.2 FORRETNINGSMESSIGE FAKTORER AV BETYDNING FOR PRISINGEN	25
4.3 EN «FORMEL» FOR KVANTIFISERING AV PÅSLAG.....	26
4.3.1 Nærmere om «kredittrisiko» i konsernforhold.....	27
4.3.2 Nærmere om påslagsatsen – noen utvalgte "anførsler" fra praksis.....	29
4.4 REFERANSESTØRRELSER VED FASTSETTELSE AV PÅSLAG.....	32
4.5 AVSLUTNING – NOEN TANKER RUNDT AVGIFTSPRAKSIS OG FORSLAG TIL NY PROBLEMSTILLING	35
4.5.1 Påslag fra avgiftspraksis – en tommelfingerregel?	35
4.5.2 En spin-off fra foreliggende problemstilling	36

LITTERATURLISTE 37

Sammendrag

Mange konsern sentraliserer innkjøpsfunksjonen gjennom et innkjøpsselskap for at tjenester skal tilpasses konsernets behov i sin helhet og at disse anskaffes på sentralt nivå før de viderefaktureres til andre selskap i konsernet. På denne måten sikres effektiv drift og god fakturabehandling. I praksis har det vist seg utfordrende å håndtere avgiftsbehandlingen av viderefaktureringen. Dette fordi noen konsern er usikre på om det i det hele tatt er omsetning, mens andre behandler det som omsetning, men er usikre på om det skal være påslag eller ikke.

Jeg mener at en ordning med felles innkjøp i konsern med påfølgende viderefakturerer både er å anse som omsetning i merverdiavgiftslovens forstand og at det skal ilegges et påslag på viderefaktureringen. Derav også tittelen på oppgaven.

For å underbygge min vurdering har jeg i oppgaven tatt for meg et typetilfelle (figur 1.1) hvor innkjøpsselskapet fradragsfører inngående merverdiavgift ved felles innkjøp og viderefakturerer med utgående merverdiavgift, men uten påslag. Netto verdiproduksjon blir da kr 0 og følgelig netto avgift å betale til staten kr 0. Spørsmålet mitt er om dette kan være riktig i et *merverdi*-system?

Jeg mener at en slik situasjon som illustrert i figur 1.1 utelukkende er begrunnet i interessefellesskapet mellom selskapene, og at prisen på viderefaktureringen er for lav i forhold til de reelle innsatsfaktorer og det man kaller for armlengdes pris. Svaret på spørsmålet må derfor være nei.

Gjør man i transaksjonen mellom innkjøpsselskapet og datterselskapene et tillegg for påslag vil innkjøpsselskapet havne i en posisjon med netto verdiskapning – en posisjon jeg mener harmonerer med hensyn og nøytralitet bak merverdiavgiftssystemet.

Etter min vurdering handler det hele om å se hva som skaper verdi i transaksjonen og å foreta en riktig allokering av kostnads- og risikofaktorer til transaksjonen. Jeg mener derfor at det mest riktige blir at samtlige innsatsfaktorer, herunder oppfyllesesansvar og risiko, samt fortjeneste, vil utgjøre en samlet del av avtalen om avgiftspliktig ytelse mellom innkjøpsselskapet og hvert konsernselskap - i

praksis hensyntatt i vederlaget gjennom et påslag og dermed i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift.

Som jeg også er inne på vil en ordning med felles innkjøp ikke finnes mellom uavhengige parter. Av denne grunn vil det ikke være prisreferanser (sammenligningsgrunnlag) i markedet som gir klare holdepunkter for fastsettelse av påslaget. Særlig i de tilfeller der skattekontoret fastsetter et påslag ved skjønn må manglende prisreferanser etter min mening få betydning i form av en kritisk vurdering av prisen på viderefaktureringen og at det tydeliggjøres hvilke elementer påslaget skal anses å dekke inn.

1.0 Innledning

1.1 Problemstilling

Hvilken avgiftsmessig betydning har det at et konsernselskap har et reelt leverings- og mangelansvar (oppfyllelsesansvar) for tjenesteytelsen? Og hvordan vil et slikt ansvar, i kombinasjon med ulike risikoer påvirke prisen på ytelsen fra innkjøpsselskapet? Vil for eksempel kredittrisiko ha betydning i et konsernforhold? Og hva med armlengdeprinsippet; gjenspeiler vederlaget armlengdes kompensasjon? I denne masteroppgaven skal jeg se nærmere på følgende problemstilling; *Hvordan prise viderefakturering ved felles innkjøp i konsernforhold?*

1.2 Hva er et konsern?

Et konsern er en selskapsrettslig betegnelse for en sammenslutning av to eller flere rettslig selvstendige selskaper som sammen utgjør en økonomisk enhet. Et konsernforhold oppstår derfor når et selskap (morselskapet) har bestemmende innflytelse over ett eller flere andre selskaper, jf. aksjeloven § 1-3.

I merverdiavgiftsloven gjøres det i utgangspunktet ikke unntak fra selvstendighetsprinsippet for konsern, det vil si at hvert rettssubjekt behandles hver for seg, uavhengig av om det foreligger et konsern etter aksjeloven § 1-3.¹ Et unntak fra selvstendighetsprinsippet finner sted hvis konsernet blir fellesregistrert, jf. merverdiavgiftsloven § 2-2 (3). I så tilfelle blir de registrerte selskaper ett avgiftssubjekt med den følgen at det ikke oppstår plikt til å beregne utgående merverdiavgift ved omsetning mellom konsernselskapene. Avtaler om kjøp og salg av tjenester vil derfor ikke anses som avgiftspliktig omsetning.

I denne oppgaven skal vi forutsette at konsernet ikke er fellesregistrert. Det betyr at selskapene behandles som rettslig uavhengig av hverandre og omsetning mellom konsernselskapene blir avgiftspliktig, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1, jf. § 1-3 (1) bokstav a. En vanlig avgiftsmessig utfordring som oppstår i denne forbindelse er håndtering av felles innkjøp i konsern.

¹ Ole Gjems-Onstad m.fl. Lærebok i merverdiavgift, 5. utgave 2017, kapittel 1, punkt 1.6.4.

1.3 Kort om «felles innkjøp»

En ordning med sentralisert felles innkjøp av tjenester - tjenester som skal brukes av ett eller flere selskap i konsernet – er en høyst vanlig måte å organisere og koordinere konsernet på. Typiske innkjøpstjenester er ofte av administrativ-, teknisk-, regnskapsmessig- og juridisk art. Normalt vil innkjøpsselskapet (ofte morselskap) inngå kontrakt med leverandør av tjenester, og innkjøpsselskapet vil være fakturamottaker.² Innkjøpsselskapet vil fradragsføre inngående merverdiavgift på anskaffelsene og viderefakturere til datterselskap som skal nyttiggjøre seg av anskaffelsen. På denne måten kan man oppnå gode betingelser overfor leverandører, og konsernet som sådan kan sikre ens behandling og gode administrative rutiner for fakturabehandling.

Det er ikke uvanlig at store konsern i løpet av et år mottar store mengder fakturaer. I byggekonsernet Skanska mottar konsernet eksempelvis i underkant av 200 000 fakturaer i året.³ Spørsmålet om riktig avgiftshåndtering og prising av viderefakturering er derfor av stor praktisk betydning, da avgiftsmessige beløp kan være betydelige.

Et fellestrekk ved avgiftsbehandlingen av viderefakturering ved felles innkjøp er utfordringen med å fastsette beregningsgrunnlaget, herunder om det (1) er omsetning, og (2) om det skal beregnes påslag og hva som eventuelt er et tilstrekkelig påslag.⁴

Utfordringen med avgiftsbehandlingen må ses i lys av at det gjerne er konsernets interesser som sådan som er i sentrum og som er formålet med ordningen med felles innkjøp. I en slik setting er det gjerne lett å overse at hvert selskap er et selvstendig rettssubjekt, og dermed hvilket leverings- og mangelansvar innkjøpsselskapet presumptivt må anses å ha pådratt seg i forbindelse med

² Jf. merverdiavgiftsloven § 15-10 (1), jf. bokføringsforskriften § 5-1 flg.

³ Ole Gjems-Onstad m.fl. Lærebok i merverdiavgift, 5. utgave 2017, kapittel 3, punkt 3.3.2.

⁴ Se Ole Gjems-Onstad m.fl. Lærebok i Merverdiavgift, 5. utgave 2017, kapittel 3, punkt 3.3.2, side 95, hvor det fremgår «Et godt praktisk råd vil uansett være at innkjøpsselskapet tar et påslag for å klargjøre at det foreligger en omsetning, men strengt tatt skulle det ikke være påkrevet». Se også Trude Nyberget m.fl. Merverdiavgift – praksis og erfaringer, 1. utgave 2017, kapittel 13 «Avgiftsbehandling ved felles innkjøp i konsern» skrevet av Trond Egil Egebakken, Aker Solutions.

innkjøp og viderefakturering. Dette kan medføre at prisen på transaksjonen blir satt for lavt.

Et viktig utgangspunkt som gjelder for alle konsern er at transaksjoner mellom konsernselskap skal baseres på forretningsmessige prinsipper (armlengdeprinsippet), og at prisen på omsetningen må reflektere alminnelig omsetningsverdi – en pris et uavhengig selskap ville krevd for å utføre samme type tjeneste under ellers sammenlignbare forhold.

Konsernet må derfor være oppmerksom på skillet mellom det som skaper verdi for konsernet som helhet og det som skaper verdi i den enkelte transaksjon hos det enkelte selskap. Er man ikke oppmerksom nok på dette skillet kan resultatet bli uriktig (og mangelfull) allokering av reelle kostnads- og risikofaktorer til transaksjonen.

1.4 Merverdiavgiftssystemet – hensyn og nøytralitet

Merverdiavgift skal i utgangspunktet beregnes for all omsetning og legges på i hvert ledd i omsetningskjeden. Avgiftspliktige næringsdrivende må beregne og betale utgående merverdiavgift til staten på sin omsetning, men vil samtidig få fradrag for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Dersom den inngående merverdiavgiften ikke kom til fradrag ville avgiften blitt en endelig kostnad og man ville fått avgift på avgift i hvert omsetningsledd (avgiftskumulasjon). Det er derfor helt avgjørende for merverdiavgiftssystemet at avgiftspliktige virksomheter får fradrag på anskaffelser til slik virksomhet. På denne måten rammer merverdiavgiften kun den merverdi som skapes i omsetningsleddet (derav navnet merverdiavgift), og den reelle merverdiavgiftskostnaden overføres videre i omsetningskjeden frem til den kjøper som ikke har fradragsrett, typisk forbrukere og virksomheter som driver unntatt omsetning.⁵

Det er et grunnleggende hensyn innen merverdiavgiftssystemet at det er avgift på merverdien i hvert ledd i omsetningskjeden som skal betales til staten og at det således er netto verdiskapning i virksomheten som er avgiftspliktig.⁶ Dette skal vi se er relevant i forhold til problemstillingen fordi korrekt netto verdiskapning

⁵ Se for eksempel Ole Gjems-Onstad m.fl. Lærebok i Merverdiavgift, 5. utgave 2017, kapittel 1 for en nærmere gjennomgang av merverdiavgiftssystemet.

⁶ Jf. merverdiavgiftsloven § 11-5 (1).

fordrer at de funksjoner og risikoer som faktisk utgjør, enten direkte eller indirekte, omkostninger ved ytelsen (levering av tjenester) hensyntas i transaksjonen. I motsatt tilfelle vil prisen etter min mening bli fastsatt lavere enn hva den reelt sett burde være og «merverdien» vil dermed ikke bli riktig.

Nøytralitetsprinsippet er også et grunnleggende hensyn og betyr at merverdiavgiften i minst mulig grad skal påvirke markedsaktørenes valg. De næringsdrivende skal handle ut fra økonomisk effektivitet og ikke basert på avgiftsmessige betraktninger. Således tilsier nøytralitetsprinsippet en generell og lik avgiftsbehandling av all omsetning av tjenester, jf. blant annet armlengdeprinsippet.

1.6 Avgrensning og oppgavens disposisjon

Praksis fra blant annet Klagenemnda for merverdiavgift⁷ tyder på at en del konsern behandler felles innkjøp som viderefakturering uten påslag. Etter mitt syn er viderefakturering *med* påslag den mest riktige fremgangsmåten hva gjelder avgiftshåndtering av felles innkjøp. En slik slutning fra min side innebærer at jeg legger til grunn at (1) viderefakturering i seg selv er omsetning, og (2) at innkjøpsselskapet har et reelt leveringsansvar og risiko for leveransen av tjenestene til mottakerne. Sistnevnte innebærer etter min vurdering at innkjøpsselskapet med sin tjenesteytelse tilfører en merverdi og således må legge på et påslag på transaksjonen. Gitt denne tilnærmingen vil jeg i oppgaven ikke gå nærmere inn på tilfeller som utlegg, kostnadsfordeling, eller formidling.⁸

For øvrig vil forutsetninger og avgrensninger mot andre typetilfeller bli presentert underveis der det finnes nødvendig.

I det følgende skal jeg først (i punkt 2) se litt nærmere på bakgrunnen for felles innkjøp og hvorfor problemstillingen er aktuell for mange konsern. Deretter ser jeg i punkt 3 nærmere på omsetningsbegrepet, relevant rettslig grunnlag, samt hva som objektivt sett danner grunnlaget for omsetningsverdien. I punkt 4 vil jeg gå

⁷ Se for eksempel KMVA-2015-8376 og KMVA-2015-8576, jf. note 4.

⁸ Se for eksempel Ole Gjems-Onstad m.fl. Lærebok i Merverdiavgift, 5. utgave 2017 for en nærmere gjennomgang av utlegg, kostnadsfordeling og formidling. Se også Marianne Brockmann Bugge og Ida Johanne Holm Hansen, "Avgiftsfri kostnadsdeling versus avgiftspliktig omsetning og fradragsrett" i Revisjon og Regnskap nr. 1 og nr. 2 2014.

nærmere inn på prisingen av viderefaktureringen, herunder presentere en «formel» for prisingen, samt se på noen typiske faktorer som anses å være av betydning for prisen. Avslutningsvis behandles noen referansestørrelser til støtte for prisingen.

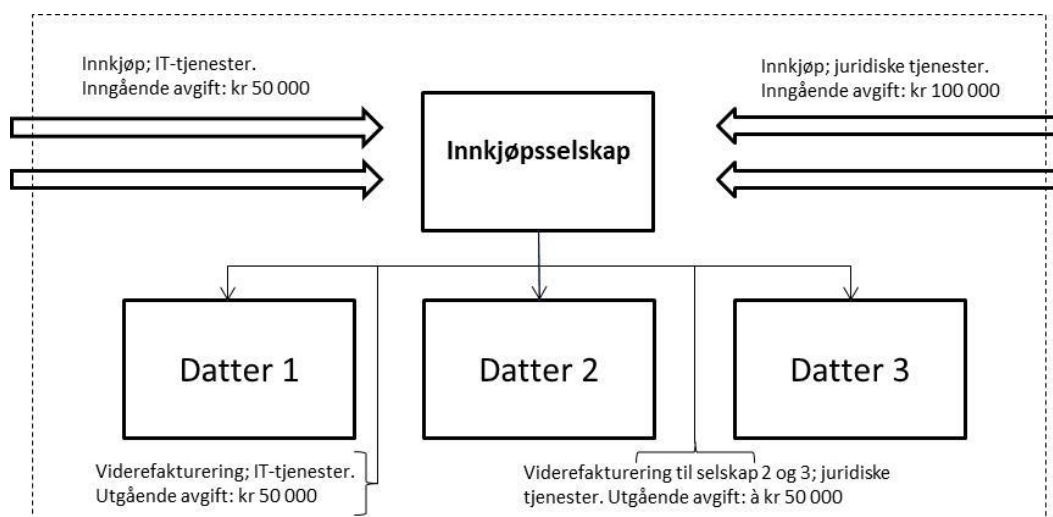
2.0 Hvorfor «felles innkjøp»?

2.1 Formål

Formålet med felles innkjøp er å sentralisere innkjøpsfunksjonen i konsernet og derigjennom oppnå forretningsmessige synergigevinster gjennom bedre økonomiske betingelser som lavere priser og økt kvantum, og sikre en effektiv drift – både av konsernet som sådan, men også av hvert enkelt selskap i konsernet. Felles innkjøp begrunnes også av praktiske årsaker som at flere selskap i konsernet ofte er integrert i hverandre gjennom felles prosjekt og/eller gjennom felles kunder. At konsernet foretar felles innkjøp av tjenester for å sikre ens kvalitet og standard på innsatsfaktorene kan derfor begrunnes i bedriftsøkonomiske-, juridiske- og forretningsmessige hensyn.

2.2 Illustrasjon

Figur (1.1) nedenfor illustrerer ordningen med felles innkjøp og viderefakturering i konsern. I eksempelet er det ikke hensyntatt noen form for påslag.



Forklaring til figur:

- Innkjøpselskapet (morselskap) inngår avtale med tredjepart om innkjøp og levering av tjenester, for eksempel IT-tjenester og juridiske tjenester

- Innkjøpsselskapet mottar faktura for anskaffelse av tjenestene med samlet inngående merverdiavgift på kr 150 000 som fradragsføres i innkjøpsselskapets mva-melding
- Innkjøpsselskapet viderefakturerer deretter til andre konsernselskap i henhold til avtale (datter 1-3) hvor anskaffelsen skal nyttiggjøres. Ved viderefaktureringen oppstår utgående merverdiavgift på totalt kr 150 000 som også føres i innkjøpsselskapets mva-melding
- Sum avgift å betale(/til gode) summeres til kr 0

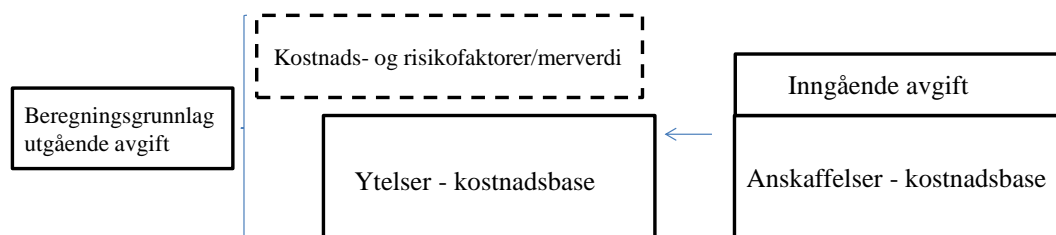
Som figuren viser er sum avgift å betale til staten kr 0. Ut fra merverdiavgiftsmessige betraktninger skapes det dermed ingen merverdi i omsetningsleddet og således ingen netto verdiproduksjon.⁹ Spørsmålet er derfor om den fremgangsmåten figuren illustrerer kan være riktig i et *merverdi*-system?

Jeg mener at svaret på spørsmålet må være nei, og begrunner det med at prisen på viderefaktureringen er for lav. Etter min mening skjer det en verdiskapning ved tjenesteytingen fra innkjøpsselskapet som bør reflekteres i vederlaget. Jeg vil begrunne dette synet nærmere i det følgende, men først litt mer om eksempelet i figur 1.1.

2.3 Kommentarer til illustrasjonen

Figuren illustrerer altså etter min mening en vanlig, men uriktig avgiftshåndtering. Ut fra hensynene bak merverdiavgiftssystemet kan jeg verken se at eksempelet gir nøytralitet i behandlingen av tjenestene, ei heller at merverdiavgiftsbehandlingen er i tråd med hensynene om «merverdi» og netto verdiskapning. Riktignok blir viderefaktureringen behandlet med utgående merverdiavgift, men etter mitt syn vil innkjøpsselskapet blant annet ha et oppfyllelsesansvar overfor de andre konsernselskapene ved viderefaktureringen, i tillegg til å pådra seg risiko ved for eksempel manglende betaling. Dette er indirekte kostnader som etter min vurdering bør kompenseres. Ut fra disse betraktninger burde omsetningen mellom innkjøpsselskapet og datterselskapene etter min mening medført at utgående merverdiavgift oversteg inngående merverdiavgift hos innkjøpsselskapet. Dette vil jeg illustrere med følgende figur (1.2);

⁹ Jf. punkt 1.4.



I figur 1.2 – i motsetning til figur 1.1 - vil beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift ikke bare inkludere kostnadsbasen som ved innkjøp, men også de omkostninger som er forbundet med de reelle kostnads- og risikofaktorer som inngår i tjenesteytingen, og som utgjør de virkelig leverte tjenester (verdien av transaksjonen).

De tjenester som leveres datterselskapene har også en kommersiell og økonomisk verdi for disse, som gjennom vederlaget fra datterselskapene må sammenstilles med at de betaler for en «merverdi» som morselskapet skaper.

Et beregningsgrunnlag for utgående merverdiavgift som tilsvarer kostnadsgrunnlaget for anskaffelsene vil ikke hensynta de ovennevnte verdier, og beregningsgrunnlaget blir med det for lavt. Sagt på en annen måte vil det etter min mening kunne hevdes at innkjøpsselskapet på denne måten ikke har etterlevd det nøytralitetsprinsipp som er grunnleggende i merverdiavgiftssystemet og med det indirekte utnyttet merverdiavgiftssystemet til å oppnå en statlig subsidiering av sin virksomhet – ved at innkjøpsselskapet ikke belaster utgående merverdiavgift på den merverdien de faktisk skaper. Ileggelse av påslag medfører følgelig etter min mening en form gjenoppretting av symmetri mellom inngående og utgående merverdiavgift.

Det er vanskelig å tenke seg ordinære (objektive) forretningsforhold hvor selger ikke samtidig har et leverings- og mangelansvar overfor kjøper. Den risikoen og det ansvaret dette medfører innkalkuleres i prisen selger vil kreve. Den avgiftsbehandlingen som er illustrert i figur 1.1 ovenfor blir da etter mitt syn – alt annet likt - ulik avgiftsbehandlingen i forhold til tilsvarende tjenester i et objektivt forretningsforhold.

Mot dette kan det for eksempel tenkes at datterselskapene må rette eventuelle innsigelser direkte til tredjepart og at innkjøpsselskapet derfor ikke har et oppfyllelsesansvar. Et slikt argument kan imidlertid ikke være relevant da en slik tilpasning utelukkende vil være mulig kun på grunn av interessefelleskapet. Argumentet vil også tvilsomt være korrekt da subjektprinsippet, som jeg kommer tilbake til, gir en presumpsjon for et oppfyllelsesansvar mellom konsernselskapene.

Dersom man ut fra helhetens skyld likevel skulle se for seg en situasjon hvor det viderefaktureres uten oppfyllelsesansvar og uten at noen verdi tilføres fra selger, er man etter min mening nærmere en situasjon der innkjøpsselskapet kun foretar utlegg på vegne av andre konsernselskap, og da følger det av loven at det verken innrømmes fradrag, ei heller noen plikt til å beregne utgående merverdiavgift. Og dersom det kun er snakk om utlegg er det vel heller ingen grunn til å være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 (1). Skal innkjøpsselskapet innrømmes fradragsrett med påfølgende beregning av utgående merverdiavgift fordres det etter min mening, jf. ovenfor, at viderefaktureringen er omsetning og at det tilføres en «merverdi» fra innkjøpsselskapet.

2.4 Kort om skattemyndighetenes prøving av avgiftshåndteringen

2.4.1 Beregningsgrunnlag – risiko for provenytap

En del norske konsern blir som nevnt utfordret av skattemyndighetene i måten de har håndtert viderefaktureringen på. I hovedsak dreier dette seg om fastsettelse og prøving av beregningsgrunnlaget hos innkjøpsselskapet (morselskapet) og relateres i stor grad til risikoen for provenytap for staten.¹⁰ Det er gjennomgående at skattekontoret legger til grunn at innkjøpsselskapet har et reelt leverings- og mangelansvar og at det foretas skjønnsfastsetting av påslag. Skattemyndighetene har imidlertid ikke bare fokus på tilfeller hvor det ikke er beregnet påslag, men også på tilfeller hvor påslaget settes (unaturlig) lavt, og der viderefaktureringen skjer forsinket. Dersom innkjøpsselskapet har beregnet et påslag kan selskapet likevel ha en interesse i å sette påslaget lavest mulig, eller å viderefakturere i senere terminer ut fra likviditetsmessige hensyn. Dette kan særlig være aktuelt i de

¹⁰ Jf. Høyesteretts avgjørelse i HR-2016-1982-A (Norisol) som utvetydig legger til grunn at hvert avgiftssubjekt skal vurderes for seg.

tilfeller hvor ett av datterselskapene kun har unntatt omsetning og med det ikke fradragsrett.

2.4.2 Fradragsrett for inngående merverdiavgift

For helheten nevnes også at det er tilfeller hvor inngående merverdiavgift (for innkjøpsselskapet) ved manglende viderefakturering er tilbakeført fordi anskaffelsene anses forbrukt av datterselskapene.¹¹ Det synes heller ikke å være reparerbart ved senere beslutning om å omsette videre til datterselskapene.¹²

Jeg kommer nærmere tilbake til betydningen av fradragsrett og viderefakturering i forhold til problemstillingen nedenfor.

3.0 Omsetningsbegrepet

3.1 Legaldefinisjon av «omsetning»

Merverdiavgiftsloven har ingen hjemmel som direkte definerer «viderefakturering». Hvorvidt viderefakturering er å anse som omsetning er imidlertid avgjørende for plikten til å beregne merverdiavgift og må derfor avgjøres ut fra nærliggende bestemmelser.

Lovens legaldefinisjon av omsetning er «levering av varer og tjenester mot vederlag», jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 (1) bokstav a. I denne definisjonen ligger tre vilkår; det må foreligge en ytelse, dvs. «levering av varer eller tjenester», det må være en motytelse, dvs. «vederlag», og endelig må det være en sammenheng mellom ytelsen og motytelsen, et gjensidighetskrav, jf. «mot vederlag».

«Omsetning» er bærebjelken innen merverdiavgiftssystemet.¹³ Det fremgår av forarbeidene at merverdiavgiftsloven oppstiller et transaksjonskrav for at det skal oppstå plikt til å beregne og betale merverdiavgift, og at "omsetning" således er den grunnleggende aktivitet som utløser merverdiavgiftsplikt.¹⁴

¹¹ Jf. Oslo tingretts dom UTV-2017-1647 (Jebo) (KMVA-2016-8900).

¹² Jf. Borgarting lagmannsretts dom LB-2015-103691 (Norske Skog).

¹³ Jf. Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) pkt. 6.7.1.

¹⁴ Innførsel og uttak kan også medføre avgiftsplikt og må betraktes som et unntak fra kravet om omsetning, jf. merverdiavgiftsloven §§ 3-29 og 3-30 og §§ 3-21 – 3-28.

Det fremgår videre av forarbeidene at uttrykket "mot vederlag" indikerer at det må foreligge en klar sammenheng mellom tjenesteytingen og vederlaget. Et naturlig utgangspunkt er at det må foreligge en gjensidig rettslig forpliktelse om utveksling av ytelser mellom to parter - levering av tjeneste mot vederlag – ofte i henhold til kontrakt. Høyesterett har i Rt-2004-738 (P4 Norge) formulert gjensidighetskravet som et spørsmål om det var inngått en gjensidig bebyrdende avtale mellom partene. I samme retning går Finansdepartementets uttalelse i høringsnotat av 30. mars 2007 side 52:

«I de fleste tilfeller vil det være klart om levering av varer eller ytelse av tjenester er gjennomført mot vederlag. Dette gjelder særlig rent kommersielle transaksjoner. I slike tilfeller vil gjerne det at levering av varer eller ytelsen av tjenester skjer på grunnlag av konkrete avtaler peke på at det dreier seg om gjensidig utveksling av prestasjoner.»

Etter min mening følger det av ovennevnte at samtlige av de tre vilkår for å konstatere at det foreligger "omsetning" er oppfylt i en ordning med viderefakturering av felles innkjøp. Jeg begrunner dette nærmere i det følgende.

3.1.1 Aktuell rettspraksis om «omsetning»

Det følger av Høyesteretts avgjørelse i Rt-1996-51 (Intersport) at for at det skal foreligge omsetning med plikt til å beregne merverdiavgift, må selger ha et selvstendig kjøpsrettslig selger-, misligholds- eller leveringsansvar, og at det er det reelle innholdet i transaksjonen som er avgjørende. I saken var det snakk om et mellomledd i en kjede, hvor mellomleddet var opprettet for å kunne reise kreditt på utestående fordringer som etter dagjeldende lov ikke kunne underpantsettes. Høyesterett kom til at det ikke forelå reell omsetning fra mellomleddet da det ikke hadde noe selvstendig kjøpsrettslig ansvar.

Etter min vurdering kan det ikke være tvil om at en ordning med felles innkjøp, slik som beskrevet ovenfor, medfører et selvstendig kjøpsrettslig selger-, misligholds- eller leveringsansvar for innkjøpsselskapet overfor selskapene innad i konsernet. Det er innkjøpsselskapet som inngår kontrakt med leverandøren av de aktuelle tjenester, og som senere videreomsetter tjenestene til ulike datterselskap. Innkjøpsselskapets leverandør av tjenester blir da etter min mening å betrakte som

en underleverandør i innkjøpsselskapets tjenesteomsetning. Etter min oppfatning er det derfor ikke naturlig å tale om noe annet enn at innkjøpsselskapet i denne forbindelse er et selvstendig ledd som omsetter tjenester, jf. Rt-2004-2000 (Geelmuyden.Kiese) premiss 31.

Det er også naturlig å se hen til Høyesteretts avgjørelse i Rt-2002-1469 (Eksakt Regnskap). Denne dommen gjaldt et tilfelle hvor et regnskapsselskap opprettet et eget selskap for å utføre regnskapstjenester for kunder som ikke var merverdiavgiftspliktige. Spørsmålet var om vederlaget for de tjenester ansatte i dette selskapet utførte, skulle betraktes som avgiftsmessig omsetning. Høyesteretts flertall (3-2) kom til at det forelå utleie av arbeidskraft og at det derfor ikke skulle svares merverdiavgift av vederlaget. Fra dissensvotumet fremgår at det forhold at Eksakt Regnskap ved faktureringen av tjenestene til Eksakt Regnskapsservice ikke beregnet noe påslag for fortjeneste i forhold til de utgifter selskapet hadde hatt, ikke medførte at forholdet måtte bedømmes som en utgiftsdekning. Videre la Høyesterett til grunn at manglende fortjenestelement ikke var til hinder for at det var tale om omsetning. At det på grunn av interessefellesskapet mellom selskapene ikke ble ansett hensiktsmessig å beregne fortjeneste var heller ikke til hinder for at virksomheten ikke var egnet til å gå med overskudd.

Etter min oppfatning taler denne dommen med styrke for at viderefaktureringen fra innkjøpsselskapet er omsetning.

Slik jeg forstår dommen vil ikke påslag være et nødvendig vilkår for at det skal foreligge omsetning i lovens forstand. Manglende påslag er derfor ikke ensbetydende med at konsernet i stedet har betraktet ytelsen som utlegg eller kostnadsfordeling. I henhold til dommen vil det også etter mitt syn når det gjelder vilkåret om «vederlag» - en vilje til å betale - kunne legges til grunn en forutsetning om en merverdi på mottakers (datterselskaps) hånd.

Jeg vil også trekke frem Borgarting lagmannsretts dom LB-2009-1441192 (Mahabir Eiendom) hvor det i en vurdering om det foreligger «omsetning» i følge retten må legges vekt på at tjenestene er ytet mellom selvstendige rettssubjekter og at innkjøpsselskapet kan bli holdt ansvarlig for de tjenester som leveres på

bakgrunn av alminnelige obligasjonsrettslige prinsipper. I slike tilfeller er det derfor nærmest en presumpsjon for at selskapet som yter tjenestene har et rettslig resultatansvar for de tjenester som ytes. Når tjenester ytes mellom selvstendige rettssubjekt kunne det etter lagmannsrettens syn ikke etableres avgiftsfrihet ut fra en synsvinkel om at tjenesteytingen var en del av en praktisk arbeidsfordeling internt i et konsern.

I motsatt ende har vi Borgarting lagmannsretts dom LB-2015-70171 (Alliero) hvor retten kom til at fiktive fakturaer ikke var uttrykk for reelle transaksjoner og dermed at det ikke forelå omsetning etter merverdiavgiftsloven.

Som en oppsummering av ovennevnte finner jeg at det skal lite til for at omsetning etter merverdiavgiftsloven foreligger.¹⁵ Omsetning krever levering og vederlag og en sammenheng mellom disse. Så lenge innkjøpselskapet leverer tjenester mot vederlag har innkjøpselskapet ytet noe overfor et annet selskap hvor sistnevnte har en rettslig forpliktelse til å betale. At datterselskap betaler vederlag oppfyller ikke bare vederlagskravet i seg selv, men det må også etter min mening bety at det i utgangspunktet ligger en merverdi i tjenesteytelsen for mottaker.

Etter mitt syn er legaldefinisjonen av omsetning med dette overførbar og fullt ut gjeldende på tilfeller med viderefakturering, og at viderefakturering således må kunne anses som omsetning etter merverdiavgiftsloven. Etter min oppfatning taler ovennevnte dommer også med styrke for at innkjøpselskapet i kraft av sin funksjon har et oppfyllelsesansvar overfor datterselskapene og at tjenesteytelsen har verdi utover kostnadsbasen slik det er illustrert i figur 1.1.

Under forutsetning at det foreligger omsetning etter merverdiavgiftsloven vil det neste være at ytelsen – eller omsetningsobjektet - skal belastes med merverdiavgift.

3.1.2 Krav til «næringsdrivende»

Før jeg går nærmere inn i vurderingen av omsetningsverdien finner jeg det hensiktsmessig kort å presisere at det kun er «næringsdrivende» som har plikt til å beregne utgående merverdiavgift av omsetning, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 (1).

¹⁵ Jf. også Skattedirektoratets fellesskriv datert 28. november 2001.

Loven angir ikke nærmere kriterier for hvordan begrepet «næringsdrivende» skal forstås, men det fremgår av forarbeidene ¹⁶ om forståelsen av begrepet med henvisning til den skatterettslige definisjonen at:

«Virksomheten må være av en viss varighet og ha et visst omfang, den må objektivt sett være egnet til å gi overskudd og den må drive for egen regning og risiko.»

Etter min vurdering, og gitt problemstillingen finner jeg at viderefakturering av felles innkjøp objektivt sett er egnet til å gå med overskudd og må anses som vederlag for ytelser som ledd i næring. En kort presisering blir da at innkjøpsselskapet må fakturere med utgående merverdiavgift for all omsetning (inkludert innsatsfaktorene), med mindre det kan godtgjøres overfor avgiftsmyndighetene at det ikke skal beregnes avgift,¹⁷ samt at selskapet har full fradragsrett for anskaffelsene.

Med dette går jeg over til vurderingen av omsetningsverdien – verdien av vederlaget.

3.1.3 Omsetningsverdien – fastsettelse av vederlag

Omsetningsverdien av egen ytelse skal ilegges merverdiavgift, jf. § 3-1 og § 1-3 (1) bokstav a. Dette følger så vidt også av Høyesterett i Rt-2004-2000 (Geelmuyden.Kiese).

Merverdiavgiftsloven § 3-1 og § 1-3 må sees i sammenheng med merverdiavgiftsloven §§ 4-1 og 4-2. Hovedregelen og det klare utgangspunkt er at § 4-1 (1) bestemmer at beregningsgrunnlaget for merverdiavgift er "vederlaget", avgrenset mot blant annet utlegg, jf. § 4-1 (2). Vederlaget er det avgiftssubjektet oppnår for den avgiftspliktige omsetningen, jf. merverdiavgiftsloven § 4-1 (1).¹⁸ Det vil si det beløp kjøper og selger har avtalt skal betales for den avgiftspliktige levering.

¹⁶ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) side 26.

¹⁷ Jf. bevisregelen i merverdiavgiftsloven § 15-10 (2).

¹⁸ Jf. også Merverdiavgiftshåndboken 14. utgave 2018 side 421.

Hovedregelen i § 4-1 må suppleres med bestemmelsen om at beregningsgrunnlaget skal omfatte alle kostnader som er nødvendige for at avtalen om levering skal kunne oppfylles, enten de inngår i vederlaget eller det kreves særskilt betaling, jf. § 4-2. Spørsmålet om hva som inngår i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift henger derfor uløselig sammen med lovens omsetningsbegrep: levering av varer og tjenester mot vederlag, jf. § 1-3 (1) bokstav a.

I § 4-2 (2) fremgår at rabatter gitt direkte i forbindelse med salget kommer til fradrag i beregningsgrunnlaget. Jeg vil derfor kort presisere at det ikke er kvantumsrabatten og det lavere beregningsgrunnlaget som følge av rabatten som er relevant for problemstillingen. Poenget mitt er at samtlige kostnader innkjøpselskapet har i forbindelse med sin tjenesteytelse overfor datterselskapene – det vil si alle kostnader ved oppfyllelse av avtalen om viderefakturerings, jf. § 4-2 (1), skal med i beregningsgrunnlaget. Som jeg har illustrert ovenfor i figur 1.1 kan det vanskelig sies å være tilfellet der. Det skyldes etter min mening en uriktig – eller mangelfull - allokering av kostnads- og risikofaktorer til transaksjonen. Resultatet blir da at alle omkostninger ikke blir med i beregningsgrunnlaget og prisen for lav i forhold til verdien av transaksjonen.

I Geelmuyden.Kiese-saken uttalte Høyesterett med utgangspunkt i någjeldende § 4-1 (1) at når et selskap har påtatt seg et ansvar for å produsere en publikasjon, må utgangspunktet være at de ulike komponentene bak publikasjonen ikke kunne anses for å være omsatt som selvstendige ytelser, men inngå i beregningsgrunnlaget. De ulike komponentene ble ansett for å være nødvendige og integrerte deler av produktet som kundene hadde bestilt og det skulle derfor beregnes merverdiavgift av hele beløpet.

Geelmuyden.Kiese-saken gjaldt fastsettelse av beregningsgrunnlaget for merverdiavgift når selskapet hadde påtatt seg å utarbeide og ordne med trykking av publikasjoner for kunder. En betydelig del av aktiviteten ved utarbeidelse av publikasjonene var rådgivning som på det tidspunktet var en unntatt tjeneste. Spørsmålet var således om hele vederlaget utgjorde avgiftsgrunnlaget eller om det skulle begrenses til vederlaget for den tekniske produksjonen.

Nå er det ikke tilfelle i denne oppgaven at vi har å gjøre med ytelser som har ulik avgiftsstatus, men essensen i denne dommen – som jeg finner overførbar på foreliggende problemstilling - er at alle innsatsfaktorer som er nødvendige for å oppfylle leveransen omfattes av beregningsgrunnlaget.

I denne oppgaven vil det sentrale derfor være at innkjøpselskapet har påtatt seg et ansvar med å sentralisere innkjøpsfunksjonen for å oppnå gode betingelser og for å sikre effektiv drift av konsernet, jf. punkt 2.1 ovenfor, og et ansvar for å yte tjenester videre til øvrige selskaper i konsernet. Det naturlige er da at samtlige innsatsfaktorer innkjøpselskapet har i forbindelse med oppfyllelse av sin avgiftspliktige tjenesteytelse skal inngå i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift. Samme tilnærming fremgår også av Høyesteretts avgjørelse i Rt-2009-1632 (ABG) hvor Høyesterett uttalte at i vurderingen av hva som inngår i vederlaget er det avgjørende hvilke elementer som inngår i og som særlig karakteriserer den aktuelle transaksjonen.

Det synes med dette klart for meg at det avgjørende ved fastsettelsen av omsetningsverdien ("vederlaget") for innkjøpselskapet er arten av de tjenester som utføres og som faktisk leveres. Med dette mener jeg at det ligger noe «mer» i tjenesteytelsen som ikke blir fakturert, jf. figur 1.1 – noe som etter min vurdering knytter seg blant annet til det oppfyllelsesansvaret som innkjøpselskapet har i kraft av å være selger, samt den økonomiske risikoen for blant annet manglende betaling. For at arten av tjenesten dermed skal bli «komplett», og med det at like tjenester skal bli behandlet likt, må innkjøpselskapet allokere disse innsatsfaktorene til den avgiftspliktige kontraktsforpliktelse mellom innkjøpselskapet og hvert konsernselskap slik at de omfattes av beregningsgrunnlaget. I praksis gjerne hensyntatt i vederlaget gjennom et påslag.

I neste punkt skal vi kort se litt på konsekvensen av det jeg mener er utilstrekkelig allokering av innsatsfaktorer og med det en lavere pris på viderefaktureringen enn hva de reelle ytelser skulle tilsi.

3.1.3.1 Delvis vederlagsfrie overføringer – avkortning av fradragsrett?

Spørsmål om fradragsrett for inngående merverdiavgift er i utgangspunktet ikke tema i denne oppgaven. Inngående merverdiavgift er imidlertid uløselig tilknyttet

utgående merverdiavgift og jeg finner derfor det hensiktsmessig å si noen ord om hva jeg mener en alternativ konsekvens kan bli dersom innkjøpselskapet ikke belaster transaksjonen tilstrekkelig ut fra det jeg anser som reelle omkostninger.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 8-1 at et avgiftssubjekt i sitt avgiftsoppgjør med staten kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er "til bruk i" den avgiftspliktige virksomhet.¹⁹ Formålet med merverdiavgiftsloven § 8-1 å begrense avgiftsplikten til netto verdiskapning i den avgiftspliktige virksomheten, jf. Rt-2008-939 (Tønsberg Bolig) avsnitt 58 (dissensvotum) hvor det uttales;

"For at all netto verdiskapning i virksomheten skal bli avgiftsbelagt, må fradragsretten for inngående avgift begrenses til å gjelde inngående avgift på anskaffelser eller oppforelser som er til direkte faktisk bruk i den avgiftspliktige produksjon eller omsetning, eller som på annen måte er direkte og umiddelbart knyttet til denne."

Etter min vurdering må tilsvarende kunne sies å gjelde dersom det i prisingen av viderefaktureringen ikke tas tilstrekkelig hensyn til reelle underliggende faktorer som inngår i ytelsen av tjenestene. I så tilfelle vil omsetningen og utgående avgift være for lav, og man får en «kunstig» lav verdiskapning ved at deler av innsatsen fra innkjøpselskapet ikke vil korrespondere og reflekteres i en utgående avgiftspliktig produksjon. Da er man etter min mening på mange måter i en situasjon som tilsvarer det å innvilge uriktig fradrag for inngående avgift, med den følgen at ikke all netto verdiskapning blir beskattet, jf. dissensvotum ovenfor.

For å illustrere poenget ytterligere kan man alternativt betrakte det jeg mener er for lav pris på transaksjonen som delvis "vederlagsfrie overføringer", eventuelt som kostnadsfrie fordeler for mottakerne av tjenestene, jf. Mahabir Eiendom hvor retten kom til at selskapet var avgiftspliktig også for de tjenester som var ytt vederlagsfritt til andre selskaper i konsernet.

¹⁹ Jf. Ot. prp. nr. 76 (2008 – 2009), jf. Rt-2012-432 (Elkjøp), Rt-2015-652 (Telenor) og senest i HR-2017-1851-A (Skårer Syd).

Vederlagsfrie overføringer fra morselskap til datterselskap er i realiteten aksjonærinnskudd, aksjeinnskudd, konsernbidrag eller lignende. Slike overføringer vil imidlertid kun være av forretningsmessig- og skattemessig betydning. Slike vederlagsfrie overføringer er ikke omsetning i merverdiavgiftslovens forstand og inngår ikke i en avgiftspliktig virksomhet.

I den utstrekning innkjøpsselskapet kjøper inn tjenester som i neste ledd kan betraktes som delvis vederlagsfrie overføringer, kan man – satt på spissen – se for seg at tilknytningskravet for den inngående merverdiavgiften som innkjøpsselskapet har fra sin leverandør ikke vil være oppfylt for hele denne leveransen, og da vil det etter min mening heller ikke være grunnlag for fradrag for inngående merverdiavgift for hele anskaffelsen, jf. merverdiavgiftsloven § 8-2.

Resultatet av å avkorte fradragsretten fremfor å øke beregningsgrunnlaget er imidlertid at all omsetning ikke kommer til «momsbeskatning». Dette vil også medføre avgiftskumulasjon. Ut fra hensynene bak merverdiavgiftssystemet er det vanskelig å tenke seg at avkortning av fradragsrett i disse tilfellene er særlig aktuelt.

3.2 Almennelig omsetningsverdi

3.2.1 Subjektprinsipp

Det selskapsrettslige utgangspunkt er at et aksjeselskap, selv om det inngår i et konsern er en selvstendig enhet med egne rettigheter og forpliktelser, jf. skatteloven § 2-2 (1) bokstav a. Tilsvarende gjelder også innen merverdiavgiften så lenge selskapet er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. merverdiavgiftsloven § 2-2, jf. § 2-1 (1), og med mindre morselskapet har foretatt en fellesregistrering i medhold av merverdiavgiftsloven § 2-2 (3).²⁰

Innkjøpsselskapet er således ett avgiftssubjekt og en selvstendighet enhet uavhengig av konserntilknytning.²¹ Dette innebærer således at en ikke kan legge til grunn en helhetlig konserntankegang i avgiftsrettslige disposisjoner.

²⁰ Jf. Rt-2008-939 (Tønsberg Bolig) avsnitt 33.

²¹ Jf. Høyesteretts avgjørelse i HR-2016-1982-A (Norisol).

Aksjeloven § 3-9 bestemmer videre at transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper og at vesentlige avtaler mellom konsernselskapene skal foreligge skriftlig. Det vil derfor ikke være tillat å overføre verdier fra et selskap til et annet innen konsernet uten at dette er forretningsmessig begrunnet. Tilsvarende begrensning kommer også klart frem av Høyesteretts avgjørelse i Rt-2015-168 (Lønningshaugen) hvor spørsmålet var om manglende inndrivning av utestående fordringer måtte tolkes som at kreditor indirekte hadde gitt debitor en form for finansieringsbistand, og med det avvek fra normal forretningsmessig opptreden.

Overført på foreliggende problemstilling vil datterselskapene slik det er illustrert i figur 1.1 etter min mening indirekte motta vederlagsfrie fordeler som er av kommersiell og økonomisk verdi.

3.2.2 Armlengdeprinsipp og interessefellesskap

Mellom uavhengige selskap finnes mekanismer som sikrer en objektiv vurdering av transaksjonsverdien – selger vil sikre seg markedsmessig kompensasjon (for samtlige innsatsfaktorer). I de tilfeller det består et interessefellesskap er derimot de naturlige mekanismene som sikrer objektivitet fraværende.

Kravet om at transaksjoner mellom konsernselskap skal være basert på forretningsmessige vilkår (armlengdes pris) kommer i merverdiavgiftsloven til uttrykk gjennom bestemmelsen i § 4-4²² som gir adgang til å skjønnsfastsette beregningsgrunnlaget for merverdiavgift når dette er blitt redusert som følge av interessefellesskap.

Merverdiavgiftsloven § 4-4 lyder slik:

«Består det et interessefellesskap mellom leverandør og mottaker av varer og tjenester, og dette interessefellesskapet må anses å kunne føre til en annen fastsettelse av vederlaget enn om det ikke hadde foreligget, kan beregningsgrunnlaget ikke settes lavere enn den alminnelige omsetningsverdien.»

²² Jf. skatteloven § 13-1

For at merverdiavgiftsloven § 4-4 skal komme til anvendelse må tre vilkår være oppfylt. Det må foreligge et interessefellesskap, transaksjonsverdien må avvike fra et objektivt perspektiv, og det må være årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og det avvikende vederlaget.

Merverdiavgiftsloven inneholder ingen definisjon av begrepet «interessefellesskap». Forståelsen av begrepet må sies å være utviklet gjennom rettspraksis. Etter min vurdering vil Høyesteretts avgjørelse i Lønningshaugen være en grei veiledning innen merverdiavgiftsretten for hvordan begrepet skal forstås. I dommen viser Høyesterett til en avgjørelse fra Klagenemnda for merverdiavgift (KMVA-2003-4936) som omtaler et interessefellesskap som «et nært forhold økonomisk eller gjennom eierskap». Interessefellesskapet må følgelig være av en slik karakter at det er naturlig å anse interessefellesskapet for å ha hatt innvirkning på kreditors disposisjoner.

Som i foreliggende oppgave hvor det er tale om konsern vil «interessefellesskap» uansett måtte ses i sammenheng med definisjonen av konsern, jf. aksjeloven § 1-3. Her fremgår at konsernforhold oppstår når et selskap har bestemmende innflytelse over ett eller flere andre selskaper. Da er man i alle tilfelle etter min oppfatning klart innenfor det man etter merverdiavgiftsloven betrakter som interessefellesskap.

Et interessefellesskap alene vil ikke kunne begrunne tilsidesettelse av beregningsgrunnlaget. Interessefellesskapet må antas å ha påvirket vederlaget som ble lagt til grunn ved avgiftsberegningen. Der hvor det består et interessefellesskap og avgiftsgrunnlaget er satt lavere enn den alminnelige omsetningsverdi kan det hevdes å foreligge en presumpsjon for at vilkåret for å tilsidesette avgiftsberegningen er oppfylt.

Merverdiavgiftsloven § 4-4 er derfor klar på at vederlaget ikke kan være lavere sammenlignet med hva det ville vært dersom deltakerne i ordningen med felles innkjøp hadde vært selvstendige selskaper og forhandlet som uavhengige, selv om dette medfører at vederlaget blir høyere enn det vederlaget kjøperne har betalt.

3.2.3 Nærmere om innholdet i armlengdeprinsippet

Innholdet i merverdiavgiftsloven § 4-4 er at de disposisjoner som er foretatt mellom konsernselskapene blir sammenlignet med de disposisjoner som ellers sammenlignbare omstendigheter blir foretatt mellom uavhengige parter slik at dersom;

[Pris på aktuell transaksjon] < [Pris på sammenlignbar uavhengig transaksjon] - > Anvendelse av merverdiavgiftsloven § 4-4.

Det følger av ligningen at dersom prisen på viderefaktureringen er lavere enn en tilsvarende uavhengig transaksjon vil det være snakk om en omsetningsreduksjon og vilkåret i § 4-4 er oppfylt.

I utgangspunktet må det anses klart nok at vederlaget må være så objektivt som mulig. Samtidig er det etter mitt syn også her det oppstår en del interessante spørsmål i forhold til hvordan man skal prise viderefaktureringen. For hva er egentlig riktig pris når reelle omstendigheter er at det faktisk består et interessefellesskap mellom partene, og hvordan kan man se bort fra interessefellesskapet når det er nettopp interessefellesskapet som danner grunnlaget- og muligheten for sentralisering av innkjøpsfunksjonen? Og hva er da i denne sammenheng et fornuftig sammenlignbart tilfelle når det mellom uavhengige parter ikke eksisterer tilsvarende ordninger?

I et forsøk på å finne svar på spørsmålene kan det være hensiktsmessig å se hen til skatteloven § 13-1 og OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak. I retningslinjene er ulike metoder for å sammenligne transaksjoner nærmere beskrevet. Høyesterett har lagt til grunn at retningslinjene er relevante ved tolkningen av skatteloven § 13-1, jf. Rt-2001-1265 (Agip).²³

En tilsvarende lovfestet henvisning til OECDs retningslinjer er ikke gjort i merverdiavgiftsloven § 4-4. Noe av forklaringen er nok at retningslinjene direkte vedrører skattemessige transaksjoner mellom flernasjonale selskap der overskuddsflytting mellom land er særlig aktuelt. Slik jeg ser det er det likevel

²³ Henvisningen til OECDs retningslinjer for internprising ble tatt inn og lovfestet i skatteloven § 13-1 (4) med virkning fra 2008.

ikke noe som skulle tilsi at de overordnede prinsipp som følger av retningslinjene ikke også kan være aktuelle i forhold til vurderinger etter merverdiavgiftsloven § 4-4, men like fullt at det må være merverdiavgiftsloven § 4-1 flg. som gjelder for fastsettelsen av det norske merverdiavgiftsgrunnlaget i Norge.²⁴

I Borgarting lagmannsretts dom LB-2009-81881 (ConocoPhillips) var det spørsmål om inntektspåslag for to oljeselskaper som følge av deltakelse i konsernkontoordning. Hovedspørsmålet i saken var om rentenivået i poolordningen var fastsatt på armlengdes vilkår i henhold til skatteloven § 13-1. I dommen ble det lagt til grunn at all den tid det var snakk om ordninger som ikke finnes mellom uavhengige parter ville ikke noen av de tradisjonelle prisingsmetodene i OECDs retningslinjer være direkte anvendelige. Dette medførte at det måtte foretas en vurdering ut fra en analyse av elementene i ordningen.

Etter mitt syn er dommen overførbar på foreliggende problemstilling. Dommen gir anvisning på hvordan man skal håndtere problematikken i tilfeller med ordninger som ikke eksisterer mellom uavhengige parter. Siden man mellom uavhengige parter ikke finner tilsvarende ordninger som «felles innkjøp» må det foretas en vurdering av ytelseelementene i ordningen og med det en analyse av de reelle kostnads- og risikofaktorer som ligger i ytelsen fra innkjøpselskapet. Etter min vurdering følger dette også indirekte av ordlyden i § 4-4, jf. at det kun er interessefellesskapet som skal tenkes bort.

3.2.4 Nærmere om armlengdevurderingen og relevant sammenligningsgrunnlag – korrigering av «kjennskap» og sparte transaksjonskostnader

Det er den foretatte transaksjon som skal legges til grunn ved armlengdevurderingen. Med det menes at man skal ta utgangspunkt i transaksjonen slik den er, men at avhengigheten mellom selskapene skal sees bort fra. Deretter må man ta stilling til om prisen reflekterer alminnelig omsetningsverdi.

Det utfordrende i denne sammenheng, som jeg kort var inne på ovenfor, er at uavhengige selskaper ikke oppretter samarbeidsordninger som svarer til slike

²⁴ Se punkt 4.5.2 for en aktuell problemstilling i denne forbindelse.

ordninger med «felles innkjøp» slik de gjør for konsern. Forklaringen kan dels være at det for uavhengige selskap vil være vanskelig å dra nytte av de særlige forretningsmessige- og bedriftsøkonomiske effektene en slik ordning gir, og dels at uavhengige selskap ville pådratt seg transaksjonskostnader som ikke anses like relevant for konsern.

Selskapene i et konsern kjenner hverandre og de gjør som morselskapet sier. På denne måten spares kostnader på forhandlinger, undersøkelser, overvåking og risikohåndtering. Etter mitt syn er «kjennskapet» en fordel som isolert sett burde kunne tale for en lavere pris (gjennom lavere påslag) enn hva det ville vært mellom uavhengige selskap.

Ser man samtidig hen til nøytralitetsprinsippet bak merverdiavgiftssystemet som ikke ønsker at merverdiavgiften skal være til hinder for effektive økonomiske beslutninger fremstår det som motstridende å skulle se bort fra interessefellesskapet – det som danner grunnlag for sparte kostnader og effektiv drift. Dersom man ser helt vekk fra denne typen sparte kostnader vil det etter min mening – iallfall i første øyekast - fremstå som en form for sensur av selskapenes egne forretningsmessige disposisjoner. Til støtte for dette er Høyesteretts dom i Rt-2008-1510 (Reitan) hvor det ble uttalt:

«Borgerne har i tilfeller hvor de står overfor valgmuligheter som gir forskjellige skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser, ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt eller avgift. Så lenge det alternativet som blir valgt, er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig.»

Det er ikke vanskelig å være enig i essensen om at den disposisjonen som er foretatt bør være akseptabel så lenge den er forretningsmessig og markedsmessig begrunnet.

Så hvorfor skal man korrigere for kjennskap og sparte transaksjonskostnader?

Ordlyden i merverdiavgiftsloven § 4-4 må anses klar. Selv om ordningen med felles innkjøp er forretningsmessig begrunnet kan det i denne sammenheng – i vurderingen av § 4-4 - ikke være til hinder for at det foreligger en endringsadgang etter merverdiavgiftsloven § 4-4. En slik endringsadgang mener jeg er tilstede dersom innkjøpsselskapet ikke legger på et påslag i sitt beregningsgrunnlag, jf. figur 1.1. Et tillegg av påslag vil i denne sammenheng i praksis betyr at transaksjonsverdien korrigeres opp til et nivå som anses å være i tråd med en objektiv pris.

Hensikten med en eventuell korrigerende etter § 4-4 er etter min vurdering ikke å bestride det forretningsmessige som ligger bak ordningen med felles innkjøp. Det essensielle er om prisen på vederlaget ivaretar kravet til armlengdes pris for så vidt gjelder de reelle kostnader og risikofaktorer som eksempelvis oppfyllesansvaret og den risiko innkjøpsselskapet påtar seg medfører, eller om innkjøpsselskapet har fått et lavere vederlag enn hva uavhengige parter ville ha akseptert.

I ConocoPhillips-dommen var det også tale om en ordning (konsernkonto) som uavhengige parter i praksis ikke oppretter. I vurderingen om renten i konsernkontoen var armlengdes måtte det foretas en sammenligning med tilsvarende transaksjoner som foretas mellom uavhengige parter under ellers sammenlignbare omstendigheter, og at kun avhengigheten mellom partene skulle tenkes bort, mens de andre omstendighetene rundt den foretatte transaksjonen måtte forutsettes fastholdt.

ConocoPhillips anførte at det i sammenligningen måtte tas hensyn til hva renteinntektene ville vært hvis uavhengige foretak hadde inngått i en tilsvarende ordning, men at man måtte gjøre fradrag for de transaksjonskostnader som uavhengige i tillegg ville pådratt seg. Staten på sin side mente at det ikke ville være riktig å hensynta transaksjonskostnader som ikke oppstår mellom deltakerne i ordningen, da dette ville være det samme som å se helt bort fra samordningsfordelen som konsernet hadde, og at det ville vært i strid med prinsippet om å opprettholde alle omstendigheter i transaksjonen.

Retten pekte i sin vurdering på at for å komme fram til armlengdes pris skulle det tas hensyn til alle karakteristika ved den kontrollerte transaksjonen, bortsett fra partenes tilknytning til hverandre. Dersom man lot samordningsfordelen ved konsernordning utlignes av ekstra kostnader som uavhengige ville ha pådratt seg, ville man etter rettens syn miste selve den sentrale økonomiske drivkraften bak opprettelsen av ordningen. Man ville i så tilfelle ikke lenger ha en «sammenlignbar transaksjon». Dette ville således være i tråd med kravet om sammenlignbarhet og prinsippet om opprettholdelse av den faktiske transaksjon.

Det følger av dette at man altså ikke kan hensynte de sparte transaksjonskostnadene når man skal finne fram til armlengdes pris.

I det følgende skal jeg se litt nærmere på selve prisingen av transaksjonen. Jeg vil blant annet presentere en «formel» for prisingen, samt se litt på noen referansestørrelser som kan være nyttig i vurderingen av påslaget.

4.0 Nærmere om prising av transaksjonen

4.1 God økonomistyring – et grunnleggende utgangspunkt

Riktig allokering av kostnads- og risikofaktorer er egentlig ikke noe annet enn god økonomistyring – selskapet må sikre at alle relevante innsatsfaktorer belastes riktig transaksjon. Dette gjelder generelt og ikke bare i tilknytning til ordningen med felles innkjøp og viderefakturering. På denne måten etablerer man et viktig utgangspunkt for forretningsmessige- og bedriftsøkonomiske beslutninger.

Samtidig er kapital et knapphetsgode, og en avgjørende innsatsfaktor i de fleste disposisjoner i et selskap. I tillegg vil bruk av kapital medføre krav om avkastning. Det foreligger derfor gjerne et incentiv om å binde opp minst mulig kapital i enhver transaksjon, men kanskje særlig i transaksjoner innad i et konsern.

Med dette ønsker jeg å få frem to poeng: (1) god økonomistyring med kontroll på innsatsfaktorer er ikke noe annet enn en nødvendig forutsetning for en drivbar virksomhet, og (2) at kapital er en nødvendig innsatsfaktor, men også en begrenset ressurs som krever avkastning. Etter min mening bør de aller fleste konsern derfor ha en formening om hva et påslag skal dekke inn.

Selv om avgiftsbehandlingen av felles innkjøp kan være noe usikker, jf. punkt 1.3, mener jeg likevel at noe av forklaringen til at det ikke kreves påslag kan knytte seg til det faktum at konsernet ikke ønsker å fordyre innkjøpsleddet og at dette kan være medvirkende til at avgiftshåndteringen blir som illustrert i figur 1.1.

4.2 Forretningsmessige faktorer av betydning for prisingen

Prising av viderefaktureringen fordrer en konkret gjennomgang og identifisering av de faktiske tjenester som ytes ved å se hen til både faktura, kontrakter og andre omstendigheter slik at det blir mulig å slå fast de reelle kostnads- og risikofaktorer som enten direkte eller indirekte er forbundet med tjenesteytingen. I dette ligger at man må forsøke å identifisere de elementer og funksjoner man finner relevant i den gitte situasjon og som antas å påvirke prisen, for deretter å kvantifisere hva som er en objektiv kompensasjon for de nærmere angitte faktorene. Det vil slik jeg ser det imidlertid ikke være noe fasitsvar på hva som er riktig pris. Prisen kan variere fra bransje til bransje, fra selskap til selskap og fra transaksjon til transaksjon.

I praksis vil det ofte variere fra sak til sak hvilke kostnads- og risikofaktorer som er relevant. Et sentralt utgangspunkt er som nevnt fakturaer og eventuelle avtaler mellom partene siden disse i prinsippet skal inneholde en beskrivelse av hvilke oppgaver innkjøpselskapet har ansvar for, jf. aksjeloven § 3-9. I praksis kan avtalene ofte være litt for generelle og lite spesifikke om hva innkjøpselskapet har av oppgaver og ansvar. Det er likevel noen typiske kostnads- og risikokomponenter som kan være særlig aktuell ved nærmere vurdering av transaksjonen;

- Selger-, leverings- og mangelansvar (oppfyllelsesansvar)
- Kredittrisiko (mislighold- og betalingsrisiko)
- Arbeid med bestilling, forhandling, koordinering, lisensansvar og instruksjon/prosedyrer
- Oppfølging av leverandør og kunder, herunder kundeundersøkelser mv.

De to viktigste faktorene må anses å være oppfyllelsesansvar og kredittrisiko, jf. Intersport-dommen og Eksakt Regnskap-dommen. Listen er forutsetningsvis ikke ment å være uttømmende. Noen av elementene vil også gå noe inn i hverandre.

4.3 En «formel» for kvantifisering av påslag

Ved fastsettelse av påslaget kan man se for seg at kompensasjonskravet for hver identifiserte kostnads- og risikofaktor summeres. Grovt sett kan man gjøre det ved følgende «formel»;²⁵

$$\text{Pris_Påslag} = (A_X^a) + (B_X^b) + (C_X^c) + (D_X^d) + \dots (N_X^n),$$

der hvert ledd representerer en identifisert kostnads- og risikofaktor (for eksempel bokstav A) med tilhørende kompensasjonskrav (X^a). Hvert ledd summeres og man står igjen med samlet påslagskrav.

Jeg vil kort presisere at jeg i denne oppgaven har forutsatt at hver komponent i formelen ovenfor også inkluderer en fortjenestemargin. Om man i formelen istedenfor velger å skille ut fortjenestemarginen i et eget ledd er det mulig.

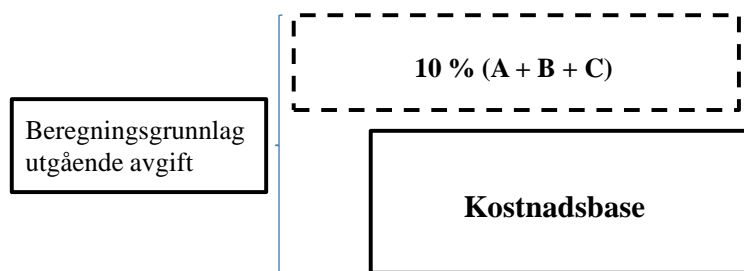
Som et eksempel på prising kan vi se for oss at det i en situasjon er identifisert et oppfyllelsesansvar (A), samt diverse ansvar med bestilling, oppfølging og lignende (samlet betegnet som B). Videre er det identifisert en kredittrisiko (C) – risiko for manglende betaling. Etter en konkret skjønsmessig vurdering av hvilken kompensasjon selskapet må kreve for pådratte kostnads- og risikofaktorer kan man eksempelvis ha kommet frem til følgende pris på påslaget (summen av A-C):

$$\text{Pris_Påslag} = (A_X^a) + (B_X^b) + (C_X^c)$$

$$\rightarrow 10 \% = A_6 \% + B_2 \% + C_2 \%$$

Ser man hen til figur 1.2 som nevnt ovenfor, vil prising av viderefaktureringen nå kunne se slik ut;

²⁵ «Formelen» er kun et forslag på å illustrere hvordan man kan tenke seg at påslaget fastsettes.



I utgangspunktet er det ingenting i veien for at man i et gitt tilfelle kan dekomponere de identifiserte kostnads- og risikofaktorer i flere og mer spesifikke størrelser. Man må imidlertid ha en kost-nytte tilnærming. Det vil si at det ikke er sikkert påslaget blir mer riktig av å dekomponere faktorene i mindre størrelser. Det essensielle med prisingen (formelen) er å foreta en riktig allokering av kostnads- og risikofaktorer slik at alle relevante innsatsfaktorer belastes beregningsgrunnlaget,²⁶ og at man finner det som er kilden til verdi i transaksjonen og dermed hva som best reflekterer riktig pris. Og med riktig pris menes den objektive pris et uavhengig selskap ville ha akseptert etter frie forhandlinger.

Endelig vil det etter min mening også være et poeng at illeggelse av påslag medfører en form for gjenoppbygging av manglende symmetri mellom inngående og utgående merverdiavgift, jf. ovenfor.

4.3.1 Nærmere om «kredittrisiko» i konsernforhold

En risikofaktor som jeg finner interessant er håndteringen av kredittrisiko i konsernforhold, jf. den identifiserte komponenten C i eksempelet ovenfor. Med kredittrisiko menes risikoen for tap på grunn av at motparten ikke klarer å oppfylle sine forpliktelser. Lav kredittrisiko kan skyldes høy egenkapital hos motpart, solid kontantstrøm, konserntilhørighet og gode fremtidsutsikter (bransjerisiko). Motsatt vil høy kredittrisiko kunne skyldes lav egenkapital hos motpart, svak kontantstrøm og usikre fremtidsutsikter (bransjerisiko). Deler av denne informasjonen er offentlig tilgjengelig og følgelig noe partene i en transaksjon bør gjøre seg kjent med.

Kredittrisiko vil riktignok ikke være den komponenten som kvantitativt bidrar mest i fastsettelsen av prisen på påslaget, men det er av faktorene jeg finner særlig

²⁶ Jf. merverdiavgiftsloven § 4-2 (1), § 3-1 (1) og § 4-1 (1).

interessant. Spørsmålet er om- og eventuelt hvilken grad kredittrisiko har betydning i et konsernforhold?

Det kan ikke være tvil om at det mellom to parter i en transaksjon normalt foreligger en risiko for at motparten ikke vil eller kan betale. Mellom uavhengige parter vil deler av kredittrisikoen henføres til det faktum at man ikke har tilstrekkelig kjennskap til motparten. God økonomistyring tilsier da at man tar seg betalt for å ta denne risikoen. En slik risiko vil naturligvis da innkalkuleres i den pris selger forlanger for sin ytelse.

Men når tjenesteytingen skjer innad i et konsern der partene kjenner hverandre og har fullt innsyn i hverandres økonomi blir spørsmålet om håndteringen av denne risikoen blir annerledes. Etter mitt syn burde et slikt kjennskap isolert sett kunne forsvart et lavere påslag enn hva det ellers ville vært mellom uavhengige parter, alt annet likt. Dette fordi man skulle tro at mye av usikkerheten knyttet til motpartsrisiko ved intern handel er borte. Det er nok også tilfellet, men man er likevel ikke helt fri for kredittrisiko kun fordi man er en del av et konsern, eller har inngående kjennskap til motparten.²⁷

Er det snakk om et omdømmemessig- og finansielt sterkt konsern er det likevel en del som taler for at kreditt- og tapsrisiko i stor grad er fraværende. Dette kan skyldes at morselskapet ikke vil risikere at et datterselskap havner i en situasjon som setter konsernets omdømme på spill, jf. Høyesterett avgjørelse vedrørende Tønsberg Bolig. I denne dommen aksepterte Høyesterett (delvis) fradrag for inngående merverdiavgift for advokatutgifter tilknyttet et heleid datterselskaps forhold. Høyesterett la vekt på at utgiftene knyttet seg til opprydning i datterselskapet for å unngå konkurs og som derigjennom hindret økonomisk tap for konsernet og ivaretok dets renommé. Nå gjaldt riktignok denne dommen datterselskapets transaksjoner utad, og ikke internt i konsernet, og det er mulig vurderingen ville stilt seg noe annerledes ved en konsernintern transaksjon. Imidlertid er det transaksjoner mellom uavhengige parter som er av interesse å se hen til når omstendighetene rundt interne transaksjoner skal vurderes. Da gir

²⁷ Det finnes rikholdig retts- og klagenemndspraksis hvor kredittrisikoen har kommet til uttrykk gjennom tap på fordring etter merverdiavgiftsloven § 4-7. Se for eksempel Rt-2015-168 (Lønningshaugen), Borgarting lagmannsretts dom LB-2015-185653 (Prosjektkonsulent) og Skatteklagenemndas vedtak SKNS1-2017-137.

dommen etter min mening et inntrykk av at kredittrisikoen kan være noe lavere dersom man har et omdømmemessig- og finansielt sterkt konsern i ryggen.

Som jeg var inne på i drøftelsen ovenfor vedrørende transaksjonskostnader vil det i relasjon til bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 4-4 ikke være adgang til å sette beregningsgrunnlaget lavere enn hva det ville vært om interessefellesskapet ikke eksisterte. Så lenge man er organisert som et konsern med selvstendige juridiske subjekt må enhetene også behandles deretter. I ConocoPhillips-dommen var det ikke aktuelt å hensynte at transaksjonskostnader for et konsern var lavere enn hva transaksjonskostnadene ville ha vært mellom uavhengige parter. På samme måte vil jeg anta at dette medfører at man i all hovedsak må fastsette kredittrisikoen som om det var handel mellom uavhengige og at verken innsynsmulighet eller konserntilhørighet som sådan får innvirkning på kredittrisikoen. Likevel synes det ut fra Tønsberg Bolig-dommen at man ikke kan se helt bort fra at tilknytning til et solid konsern ville hatt en positiv effekt for en ekstern parts vurdering av et datterselskaps kredittverdighet og at dette således bør kunne få betydning i form av et lavere risikotillegg også internt.²⁸

4.3.2 Nærmere om påslagssatsen – noen utvalgte "anførsler" fra praksis

I dette punktet ønsker jeg å se nærmere på noen utvalgte "anførsler" som gjerne kan dukke opp i praksis som påstander fra innkjøpselskaper/konsern vedrørende avgiftshåndteringen av viderefakturering hvor fokuset særlig er rettet mot påslaget. Eksempler på dette kan være;

- Kontraktsverdi mellom innkjøpselskap og leverandør er "armlengdes"
- Innkjøpselskapet gjennomfører kun en «pass through transaction»
- Stort konsern medfører store innkjøp og betydelige vederlag noe som i seg selv får store beløpssmessige konsekvenser selv ved lav påslagssats

Av plasshensyn vil jeg i det følgende drøfte disse punktene samlet.

Som begrunnelse for at påslagssatsen skal være lav trekkes gjerne frem at kontrakten mellom innkjøpselskapet og leverandør er inngått mellom uavhengige

²⁸ Se også Borgarting lagmannsretts dom LB-1997-2018 (Nycomed) hvor konserntilknytning ble tillagt vekt i en vurdering av et datterselskaps kredittrisiko.

parter til markedsverdi og at armlengdeprinsippet derfor er oppfylt. Av denne grunn skal det ikke ilegges et påslag på den interne transaksjonen – viderefaktureringen skal kun skje med utgangspunkt i kostnadsgrunnlaget, jf. figur 1.1 ovenfor. Eventuelt kan det anvendes et helt marginalt påslag til dekning av administrasjonskostnader.

Det er også anførsler om at funksjonen med felles innkjøp ikke er noe annet enn en såkalt «pass through transaction». Innkjøpsselskapet utfører helt ubetydelig arbeidsinnsats i forbindelse med arbeidet som utføres og har tilført tjenesten lite verdi utover å sørge for viderefakturering (tilnærmet ingen tilleggsverdi). Påstanden knyttes opp mot at aktiviteten utelukkende er knyttet til løpende kontraktsforbindelse med leverandør som sørger for levering i henhold til kontrakt og at det sentrale med viderefakturering er nettopp at innkjøpsselskapet kjøper inn tjenester fra tredjepart uten å tilføre disse en tilleggsverdi.

Et stort konsern medfører også store innkjøp og betydelige vederlag mellom selskapene og da vil også et lavt påslag innebære at det i seg selv oppkreves betydelige beløp til dekning av kostnader og risiko, eventuelt fortjeneste.

Det klare utgangspunktet, som det fremgår av gjennomgangen ovenfor, er at det isolert sett ikke vil være tilstrekkelig for avgiftsplikt at tjenestene som ytes etter sin art er avgiftspliktig. For at avgiftsplikt skal inntre må det slik jeg ser det foreligge virksomhet i "et marked" – som ledd i næring - hvor man tilbyr tjenestene med selger- og resultatansvar, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 (1) bokstav a og § 11-1, jf. også Intersport. Kostnadsfordeling mellom konsernselskap er derfor for eksempel ingen merverdiavgiftspliktig virksomhet, jf. Eksakt regnskap.²⁹

All den tid innkjøpsselskapet har ytt tjenester som etter sin art er avgiftspliktige, og tjenestene er ytt mellom selvstendige avgiftssubjekter for egen regning og risiko må det legges vekt på nettopp det faktum at tjenestene er ytt mellom selvstendige rettssubjekter, noe som må bety at innkjøpsselskapet er ansvarlig for de tjenester de yter, jf. Mahabir Eiendom. Når det i tillegg er snakk om

²⁹ Jf. note 8 ovenfor; Artikkel "Avgiftsfri kostnadsdeling versus avgiftspliktig omsetning og fradragsrett" i Revisjon og Regnskap nr. 1 og nr. 2 2014

tjenesteyting i et relativt betydelig omfang (noe det ofte er) så vil det også være snakk om merverdiavgiftspliktig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 (1).³⁰

Etter min mening kan det vel også sies at en tjeneste i seg selv – i motsetning til en vare – vanskelig kan omsettes flere ganger. For at en tjeneste skal kunne videreomsettes må det etter min mening tilføres "noe" fra tjenesteyter.

Samlet vil dette langt på vei medføre at det har formodningen mot seg at viderefaktureringen av felles innkjøp kun er såkalte «pass through transactions» som ikke tilføres noen tilleggsverdi.

Når tjenester ytes mellom innkjøpsselskapet og datterselskap som selvstendige rettssubjekt er det transaksjonen mellom disse to ledd som er av betydning. At det må kunne sies å være markedspris på transaksjonen mellom innkjøpsselskapet og dennes leverandør vil derfor ikke ha betydning for påfølgende omsetningsledd ut fra en synsvinkel om at påslaget kan settes lavere av den grunn.

Merverdiavgiftssystemet er rettet inn mot hvert omsetningsledd i kjeden, og det ville ikke vært i tråd med hensynet bak systemet om "merverdi" at en eventuell markedsmessig kontrakt mellom innkjøpsselskapet og leverandør skulle kunne medføre at innkjøpsselskapet i sin tjenesteytelse overfor datterselskap unnlot å hensynta reelle innsatsfaktorer i sin tjenesteytelse. Dette må også anses å følge av bestemmelsen i § 4-4 så vel som Høyesteretts avgjørelse vedrørende Norisol.

Men hva om innkjøpsselskapet belaster transaksjonen med en helt marginal påslagssats med den begrunnelse at selskapene i konsernet vil motta en pro rata andel av fortjeneste på oppnådd omsetning, som en slags felles avlønning?

På samme måte som en markedsmessig kontrakt inngått mellom innkjøpsselskapet og leverandør ikke vil kunne få betydning for påfølgende omsetningsledd vil det ikke kunne være aktuelt å sette påslaget lavere ut fra en begrunnelse at innkjøpsselskapet vil kunne forvente en pro rata andel av overskuddet som konsernet oppnår. En slik overskuddsdeling vil trolig bli gitt via konsernbidrag etter reglene i skattelovens kapittel 10 og vil være helt irrelevant i

³⁰ Sml. Skattedirektoratets uttalelse 27. november 2001 om at det i praksis skal lite til for at en tjeneste skal anses omsatt.

forhold til merverdiavgiften. En slik tilnærming ville ha undergravet beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften og ville vært i strid med grunnleggende hensyn bak merverdiavgiftssystemet.

Slik jeg ser det kan det også tenkes at all den tid innkjøpsselskapet har akseptert at det foreligger avgiftsplikt (og således også en registreringsplikt i Merverdiavgiftsregisteret) må det også innebære at innkjøpsselskapet har akseptert at det tilfører tjenesten noe mer enn hva leverandøren leverer til innkjøpsselskapet. I motsatt fall vil ikke innkjøpsselskapet tilføre tjenesten noe overfor mottaker. Da kan det etter min mening vanskelig anses å foreligge omsetning mellom innkjøpsselskapet og øvrige datterselskap, men i stedet sannsynligvis utlegg, eller formidling av tjenester, eventuelt kostnadsfordeling. Men parallelt kan man også tenke seg at all den tid innkjøpsselskapet faktisk har fradragført anskaffelsene har de ansett viderefaktureringsen for å falle innenfor merverdiavgiftsområdet.

4.4 Referansestørrelser ved fastsettelse av påslag

Når påslaget i transaksjonen skal fastsettes, jf. "formelen" ovenfor må dette gjøres i samarbeid med konkrete omstendigheter i saken. Det kan være særskilte forhold i den enkelte sak som vil begrunne et høyere påslag, eventuelt et lavere påslag – enn hva en tilsynelatende "tommelfingerregel" skulle tilsi, jf. punkt 4.5 nedenfor.

I denne forbindelse kan det være hensiktsmessig å se hen til ulike referansestørrelser med hensyn til rimeligheten av påslaget, men også i forbindelse med den generelle bevisvurdering for fastsettelse av beregningsgrunnlag.³¹

Jeg vil trekke frem to aktuelle referansestørrelser;

- Fortjenestepåslag i transaksjon med ekstern part (intern CUP)
- Selskapsspesifikk målstørrelse (EBIT/EBITDA)

De ovennevnte to alternativer er på ingen måte uttømmende, men de er etter mitt syn to referansestørrelser som kan være nyttig ved fastsettelse av påslaget.

³¹ Jf. skatteforvaltningsloven § 12-1 (tidligere merverdiavgiftsloven § 18-1 (1)), jf. Rt-2000-402 (Vest Kontorutvikling).

En av de mest interessante referansepunkt vil i utgangspunktet være det fortjenestepåslag innkjøpsselskapet benytter ved omsetning av tilsvarende tjenester til en uavhengig/ekstern part. Dette kalles for en intern CUP.³² Denne metoden er ansett for å være den mest pålitelige, men den forutsetter at transaksjonene internt er tilsvarende de transaksjoner som finner sted mellom innkjøpsselskapet og ekstern part, eventuelt at det er mulig å få korrigert for forskjellene mellom transaksjonene. Som jeg var inne på ovenfor, finnes ikke ordningen med «felles innkjøp» mellom uavhengige parter og derfor kan det være vanskelig å bruke denne metoden, med mindre man klarer å få korrigert for blant annet transaksjonskostnader. Det er heller ikke for gitt at innkjøpsselskapet (ofte morselskap) har ekstern omsetning overhodet og da er metoden ikke brukbar. Dersom innkjøpsselskapet har ekstern omsetning, vil fortjenestepåslaget i disse transaksjoner uansett gi en viss formening om hva fortjenestepåslaget i den interne transaksjonen bør være, til tross for at transaksjonen gjerne ikke er sammenlignbar som sådan.

Når et selskaps lønnsomhet skal måles skjer det ofte ut fra resultat før skatt (driftsresultat), eksempelvis ved hjelp av resultatbegrepene EBIT og EBITDA.³³ Både EBIT og EBITDA brukes som resultatbegrep for driften. Driftsresultat eller driftsmargin (i prosent) kan i denne forbindelse også fungere som en referansestørrelse for å vurdere om prisingen av påslaget (skjønnsutøvelsen) synes fornuftig.

Driftsresultatet er grovt sett selskapets omsetning minus driftskostnader, unntatt finansielle kostnader, skatt og investeringer. Forskjellen mellom EBIT og EBITDA retter seg mot hvilke kostnader utover driftskostnader som hensyntas. EBIT inkluderer for eksempel både ned- og avskrivninger, mens EBITDA ikke inkluderer ned- og avskrivninger. EBIT viser derfor hele kostnadsstrukturen og er et greit mål for selskapets lønnsomhetsgrad og står for «earnings before interests and taxes». EBITDA står for «earnings before interests, taxes, depreciations and amortizations» og brukes derfor fortrinnsvis i investeringstunge virksomheter.

³² Se for eksempel Ole Gjems-Onstad m.fl. Norsk Bedriftsskatterett, 9. utgave 2015, Kapittel 36, punkt 36.2 flg.

³³ Jf. Borgarting lagmannsretts dom LB-2008-159542 (Dynea)

<https://jusleksikon.no/wiki/Driftsresultat>

Overført på foreliggende problemstilling kan det være nyttig å sammenligne det man måtte ha kommet frem til vedrørende prising av påslaget, jf. punkt 4.3, med selskapets EBIT (eventuelt EBITDA, dersom man har med særlig investeringstunge selskap å gjøre).

Ofte vil et selskap ha et uttalt mål når det gjelder ønsket margin på driften. Det kan variere fra selskap til selskap om ønsket margin er rettet mot indirekte kostnader og/eller mot totalkostnader (EBIT). Sistnevnte vil etter min mening være mest relevant da EBIT må kunne sies å gjelde i tilfeller med full risiko for leveransen. Selskapets uttalte mål for ønsket margin vil for øvrig kunne fremgå av interne avtaler mellom selskapene, noe en bør kunne forvente at foreligger dersom ordningen med felles innkjøp iallfall er av et visst omfang.³⁴ Ellers vil det også kunne fremgå av årsregnskapet for selskapene.

Det som etter min mening også gjør «EBIT» relevant er at denne størrelsen vil si noe om fortjenestemarginen samlet sett fra alle gjennomførte transaksjoner – noe tilsvarende en CUP hvis innkjøpsselskapet har ekstern omsetning. Men samtidig, siden EBIT sier noe om den totale lønnsomheten må en være dette bevisst dersom man anvender den på mer begrensede deler av selskapets tjenesteyting.

Det vil også være aktuelt å gjøre en sammenligning med eksterne fortjenestemarginer (EBIT) hos andre konsern med tilsvarende ordninger. Dette er en mulighet skattekontoret har. De kan ved hjelp av et databasesøk, avgrenset ved hjelp av ulike parametre tilpasset innkjøpsselskapet som kontrolleres, finne frem til fortjenestepåslag på lignende tjenester som konsernkjøpsavtaler, rabattordninger og lignende hos andre konsern.³⁵ På denne måten kan skjønnsutøvelsen forsøkes støttet ytterligere. Men det må etter min mening også utvises forsiktighet ved slik sammenligning da man i fastsettelse av påslag ofte må hensynta konkrete forhold i den enkelte sak, og da må man særlig være bevisst begrensningene til en slik database.

³⁴ Jf. aksjeloven § 3-9.

³⁵ Se for eksempel KMVA-2010-6846 og KMVA-2011-7051.

Ved prising av påslag må det endelig målet uansett være å komme frem til et så fornuftig og objektivt påslag som mulig – med eller uten hjelp fra referansestørrelser - uansett om det er selskapene selv som priser påslaget, eller om det er skattekontoret gjennom skjønnsutøvelse.

4.5 Avslutning – noen tanker rundt avgiftspraksis og forslag til ny problemstilling

4.5.1 Påslag fra avgiftspraksis – en tommelfingerregel?

Ut fra et utvalg av klagesaker fra Klagenemnda for merverdiavgift kan det se ut til at det har etablert seg en praksis - som en slags tommelfingerregel - å legge til grunn et påslag på ca. 10 % på driftskostnader som et skjønnsmessig grunnlag for alminnelig omsetningsverdi. Det jeg savner i disse sakene er imidlertid en mer konkretisering og spesifisering av de underliggende faktorene som faktisk er med på å bestemme prisen på påslaget, fremfor en generell konstatering at det aktuelle selskapet har ansvar og risiko for leveransen og at påslaget dermed blir slik og slik.

Som et klart utgangspunkt må det i prisingen av viderefaktureringen tas utgangspunkt i konkrete forhold som gjerne er typiske for det innkjøpselskapet/konsernet man kontrollerer. Jeg mener at man bør vurdere konsernet generelt, og transaksjonene mellom innkjøpselskapet og datterselskap spesielt, med den hensikt å foreta en konkret vurdering av hvilke elementer påslaget skal anses å dekke inn. Videre bør det gjøres et forsøk på å støtte prisingen på andre forhold som kan knyttes til selskapet, eventuelt konsernet, som interne oppnådde eller uttalte marginer, transaksjoner med eksterne parter mv.

Som drøftelsen ovenfor viser er det utfordrende å fastsette «riktig pris» på beregningsgrunnlaget for merverdiavgift mellom ikke-uavhengige parter. Når man i tillegg står overfor slike tilfeller som denne oppgaven gir anvisning på – ordninger som ikke finnes mellom uavhengige parter – så vil det som det fremgår ovenfor ikke være prisreferanser (sammenligningsgrunnlag) som gir klare holdepunkter for fastsettelse av påslaget. Dette vil ha den effekt at prisingen vil være usikker. Etter min vurdering vil denne usikkerheten også berettige en kritisk vurdering av prisen på viderefaktureringen, i det minste at det bør kunne kreves at det ved skjønnsfastsettelsen tydeligere fremgår hva som trigger påslaget og

således hvordan konsernselskapene på en best mulig måte kan oppnå korrekt avgiftshåndtering.

4.5.2 En spin-off fra foreliggende problemstilling

Jeg har i denne masteroppgaven konsentrert meg om avgiftshåndteringen av felles innkjøp for konsern i Norge.

En del norske konsern er imidlertid internasjonale i den forstand at de har datterselskap i utlandet og således at felles innkjøp i Norge også kan vedrøre disse. Et internasjonalt konsern vil derfor operere i et regelverk om skatt og merverdiavgift på tvers av ulike jurisdiksjoner, jf. OECDs retningslinjer for merverdiavgift og OECDs retningslinjer for internprising for multinasjonale selskap.³⁶ Ulik skattemessig og avgiftsmessig håndtering av interne transaksjoner kan gi innelåste kostnader. Et eksempel kan være dersom det i Norge kreves et påslag på 10 %. Da vil beregningsgrunnlaget tilsvare skattegrunnlaget – det innkjøpsselskapet vil bli skattlagt for i Norge. Hvis mottaker av tjenesten befinner seg i et land hvor det ikke aksepteres påslag på konserninterne transaksjoner vil det kun være skattemessig fradragsrett for en verdi som tilsvare det norske beregningsgrunnlaget fratrukket 10 %. Et interessant spørsmål i denne forbindelse er hvordan man i praksis håndterer slike skatte- og avgiftsmessige ulikheter mellom land, herunder hvilke konsekvenser dette har, og hvilke muligheter som eventuelt foreligger til å avhjelpe slike situasjoner. Det ligger imidlertid utenfor denne oppgaven å gå nærmere inn i denne vurderingen.

³⁶ <http://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>
<http://www.oecd.org/ctp/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

Litteraturliste

Lov og forskrift

Lov av 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)

Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) Lov av

19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Forskrift av 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften)

Forarbeider

Ot.prp. nr. 76 (2008-2009), Finansdepartementet

Rettspraksis

Høyesteretts dom Rt-1996-51 (Intersport)

Høyesteretts dom Rt-2000-402 (Vest Kontorutvikling)

Høyesteretts dom Rt-2001-1265 (Agip)

Høyesteretts dom Rt-2002-1469 (Eksakt Regnskap)

Høyesteretts dom Rt-2004-738 (P4 Norge)

Høyesteretts dom Rt-2004-2000 (Geelmuyden.Kiese)

Høyesteretts dom Rt-2008-939 (Tønsberg Bolig)

Høyesteretts dom Rt-2008-1510 (Reitan)

Høyesteretts dom Rt-2009-1632 (ABG)

Høyesteretts dom Rt-2012-432 (Elkjøp)

Høyesteretts dom Rt-2015-168 (Lønningshaugen)

Høyesteretts dom Rt-2015-652 (Telenor)

Høyesteretts dom HR-2016-1982-A (Norisol)

Høyesteretts dom HR-2017-1851-A (Skårer Syd)

Borgarting lagmannsretts dom LB-1997-2018 (Nycomed)

Borgarting lagmannsretts dom LB-2008-159542 (Dynea)

Borgarting lagmannsretts dom LB-2009-81881 (ConocoPhillips)

Borgarting lagmannsretts dom LB-2009-1441192 (Mahabir Eiendom)

Borgarting lagmannsretts dom LB-2015-70171 (Alliero)

Borgarting lagmannsretts dom LB-2015-103691 (Norske Skog)

Borgarting lagmannsretts dom LB-2015-185653 (Prosjektkonsulent)

Oslo tingretts dom UTV-2017-1647 (Jebo)

Praksis fra Klagenemnda for merverdiavgift/Skatteklagenemnda

KMVA-2003-4936

KMVA-2010-6846

KMVA-2011-7051

KMVA-2015-8376

KMVA-2015-8576

KMVA-2016-8900

SKNS1-2017-137

Lærebok/juridisk litteratur

Lærebok i merverdiavgift, 5. utgave 2017, Ole Gjems-Onstad m.fl.

Kravsetting, lønnsomhetsmåling og verdivurdering, 6. utgave 2009, Frøystein Gjesdal og Thore Johnsen.

Norsk Bedriftsskatterett, 9. utgave 2015, Ole Gjems-Onstad m.fl.

Merverdiavgift – praksis og erfaringer, 1. utgave 2017, Trude Nyberget m.fl., kapittel 13 «Avgiftsbehandling ved felles innkjøp i konsern» skrevet av Trond Egil Egebakken, Advokat og Head of Indirect Tax i Aker Solutions.

Merverdiavgiftshåndboken, 14. utgave 2018, Skattedirektoratet.

Revisjon og Regnskap nr. 1 og nr. 2 2014, Avgiftsfri kostnadsdeling versus avgiftspliktig omsetning og fradragsrett, Marianne Brockmann Bugge og Ida Johanne Holm Hansen.

Uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet

Høringsnotat av 30. mars 2007 side 52, Finansdepartementet.

Fellesskriv datert 28. november 2001, Skattedirektoratet.

Internasjonale retningslinjer / nettsider

OECDs retningslinjer for merverdiavgift;

<http://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>

OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak;

<http://www.oecd.org/ctp/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

<https://jusleksikon.no/wiki/Driftsresultat>