

Skattedirektoratet  
horingsinnspill@skatteetaten.no

Dato: 19.05.2026  
Deres ref.:2026/5047259

## **Høring – Merverdiavgift ved internasjonal handel med tjenester – Tidfestingsregler – Ny § 15-9-4 i merverdiavgiftsforskriften**

Finans Norge viser til Skattedirektoratets brev av 24.02.2026, med vedlagt høringsnotat om forslag til endringer i merverdiavgiftsforskriften. Forslaget gjelder innføring av en særregel for innberetning av merverdiavgift som fra 01.07.2026 skal beregnes og betales i medhold av merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd, jf. Prop. 1 LS (2025-2026) punkt 12.

### **1. Hovedsynspunkter**

Finans Norge stiller seg positiv til at det innføres en særregel for innberetning av merverdiavgift som skal beregnes og betales i medhold av merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd.

Vi støtter hovedprinsippet i høringsnotatet om at plikten til å innberette merverdiavgift ikke knyttes til terminen der faktura mottas av utenlandsk hovedkontor eller filial, men - slik vi forstår forslaget - til tidspunktet for intern belastning mellom hovedkontor og filial. Dette legger til rette for at innberetningen kan baseres på eksisterende prosedyrer for kostnadsfordeling for regnskaps- og inntektsskatteformål.

Samtidig mener vi at forslaget på enkelte punkter ikke i tilstrekkelig grad reflekterer hvordan budsjettering og avregning faktisk gjennomføres i multinasjonale finanskonsern. Dette er nærmere omtalt i punkt 3 nedenfor.

Våre mest sentrale merknader kan sammenfattes slik:

- Forslaget om at foretak som velger å benytte den alternative tidfestingsregelen i ny § 15-9-4 i merverdiavgiftsforskriften, må benytte denne for alle beløp som er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd, bør lempes. I praksis er det vanskelig for foretakene å etterleve et krav om at hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd og den foreslåtte særregelen ikke kan kombineres. Foretakene søker å foreta løpende kostnadsallokeringer så tett som mulig opp mot tidspunktet kostnadene påløper, blant annet av hensyn til korrekt intern og ekstern regnskapsrapportering. Det må derfor eksempelvis være adgang til å viderefakturere ekstraordinære kostnader, eller kostnader som pådras ad hoc, og som ikke inngår i foretakenes ordinære prosedyrer for budsjettering og avstemming. Se nærmere om dette i punkt 3.1.

- Forslaget om at foretakene må fordele de budsjetterte beløpene likt på hver av skatleggingsperiodene i budsjettperioden, fremstår som unødvendig rigid. I praksis foretar foretakene løpende avstemming mot budsjettet og vurderer fortløpende om det er behov for justeringer av beløpene for å sikre at kostnadsallokeringen er ajour. Dette er nødvendig for å sikre korrekt intern og ekstern rapportering (blant annet kvartalsrapportering for børsnoterte finansforetak). Foretakene bør derfor sikres tilstrekkelig fleksibilitet, herunder en rett til å foreta løpende justeringer basert på faktisk pådratte kostnader. Se nærmere omtale i punkt 3.2.
- Den foreslåtte særregelen i ny § 15-9-4 i merverdiavgiftsforordningen bør gis tilsvarende anvendelse ved fradragføring av merverdiavgift på kostnader knyttet til drift av utenlandsk hovedkontor eller filial, jf. § 8-9 i merverdiavgiftsloven. Vi mener altså at foretakene bør gis adgang til å fradragføre merverdiavgift etter en modell som tilsvarer den foreslåtte modellen for innberetning av merverdiavgift, slik at merverdiavgiften løpende kan fradragføres basert på budsjett, med plikt til å foreta avstemming etter utløpet av budsjettperioden. Se nærmere om dette i punkt 3.6.

## 2. Beskrivelse av forslaget

Høringsnotatet inneholder et forslag til en særregel for innberetning og periodisering av merverdiavgift som skal beregnes og betales i medhold av § 3-30 annet ledd i merverdiavgiftsloven, samt regler om dokumentasjon som finansforetakene må etterleve for å kunne anvende særregelen.

Skattedirektoratet foreslår at virksomheter som skal beregne og betale merverdiavgift i medhold av merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd, gis adgang til løpende å innberette merverdiavgiften basert på budsjett. Dette innebærer at foretakene ikke trenger å innberette norsk merverdiavgift i den terminen utenlandsk hovedkontor eller filial mottar faktura fra ekstern tjenesteleverandør, som følger av hovedregelen i merverdiavgiftssystemet, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd.

Budsjettperioden kan maksimalt vare tolv måneder, men foretakene kan velge å anvende kortere budsjettperioder, eksempelvis månedlige eller kvartalsvise perioder. De budsjetterte beløpene skal innberettes terminvis gjennom budsjettperioden, med like store beløp per termin. Etter utløpet av budsjettperioden må foretakene avstemme de beløpene som er innberettet basert på budsjett mot faktisk påløpte kostnader. Fristen for avstemming er seks måneder etter utløpet av budsjettperioden. Korrigert beløp (reduksjon eller forhøyelse) innberettes i siste termin i budsjettperioden.

Dersom det skjer vesentlige endringer i løpet av budsjettperioden – for eksempel at det påløper vesentlig høyere kostnader ved utenlandsk hovedkontor enn budsjettert – plikter foretakene å korrigere budsjettet fremover. Videre skal det foretas en foreløpig avstemming for perioden som har gått, og justert beløp skal rapporteres i den terminen budsjettet endres.

Foretakene må etterleve visse dokumentasjonskrav for å kunne anvende den alternative tidfestingsregelen. Budsjett, korrigert budsjett ved vesentlige endringer, avstemming og inngående faktura anses som dokumentasjon av bokførte opplysninger. Det fremgår av høringsnotatet at det forventes at budsjettet minst viser forutsetningene, kostnadsart, tjenestetype og beløp som ligger til grunn for budsjetteringen. Det vil bli vurdert om det er behov for å forskriftsfeste krav til innholdet i budsjettet.

### 3. Kommentarer til de enkelte delene av forslaget

#### 3.1. Merknader til § 15-9-4 første ledd

I forslaget til ny § 15-9-4 første ledd annet punktum fremgår det:

*«Dersom den alternative metoden velges, må den omfatte alle avgiftspliktige beløp nevnt i første punktum»*

Det er i høringsnotatet presisert at dette innebærer at *«virksomhetene altså ikke kan kombinere innberetning av merverdiavgift etter § 15-9-4 med innberetning i henhold til hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd»* (begrenset til beløp som er avgiftspliktige i medhold av merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd).

Vi vil påpeke at finansforetakene har behov for å kunne kombinere tidfesting etter hovedregelen og den foreslåtte særregelen, av følgende grunner:

- i. De fleste finansforetak anvender en modell der det utarbeides et budsjett i forkant av perioden. I løpet av perioden foretas løpende fakturering og internbelastning i tråd med budsjettet, før det foretas en avstemming mot faktisk påløpte kostnader.

I forkant av budsjetteringen tar de ulike enhetene i foretaket, på årlig basis, stilling til hvilke tjenester eller funksjoner som skal utføres for enheter i andre jurisdiksjoner, herunder Norge. Det inngås typisk tjenesteavtaler som fastsetter hvem som er tjenesteleverandør (en enhet i foretaket) og hvem som er tjenestemottaker (en annen enhet i foretaket), samt hvilken type tjeneste som skal leveres. Det vil som regel foreligge flere tjenesteavtaler for ulike enheter i foretaket, og tilsvarende flere budsjetter. Det budsjetteres deretter per tjeneste, og basert på et estimat over hvilke interne og eksterne kostnader som antas å medgå til leveransen.

Det forekommer at foretak pådrar seg kostnader hos en utenlandsk enhet som er til bruk i Norge, uten at kostnaden er knyttet til en eksisterende tjenesteavtale med tilhørende budsjettering og avstemming. Det kan for eksempel være tilfeller der norsk enhet utfører et oppdrag med ad hoc bistand fra utenlandsk enhet, og hvor den utenlandske enheten pådrar seg kostnader som må viderebelastes norsk enhet utenom budsjett og tjenesteavtale. I slike tilfeller viderebelastes kostnaden utenom budsjett, typisk etter en «kost pluss»-modell.

Videre forekommer det at en utenlandsk enhet som yter tjenester i henhold til tjenesteavtale og budsjett, pådrar seg ekstraordinære kostnader som viderebelastes norsk etablering som en engangsbelastning utenom budsjett. Dette skjer typisk gjennom intern viderefakturerings. I slike situasjoner ønsker finansforetakene å foreta kostnadsfordelingen så raskt som mulig, slik at intern og ekstern rapportering – herunder kvartalsrapportering for børsnoterte finansforetak - gir et mest mulig korrekt bilde. Det må i slike tilfeller være adgang til å beregne og innberette merverdiavgift i den terminen den interne viderebelastningen finner sted.

- ii. Videre er det ikke uvanlig at finanskonsern har flere filialer eller etableringer i ulike land, og at disse anvender ulike metoder for kostnadsallokering. Større etableringer vil typisk benytte en budsjetterings-/avstemmingsmodell, mens mindre etableringer som mangler lokal backoffice-

funksjon, gjerne vil videreformidle alle fakturaer for betaling av hovedkontor eller filial i Norge. Det må være rom for å anvende ulike metoder for ulike etableringer.

Som det fremgår, er et krav om at virksomhetene kun skal kunne anvende én metode verken praktisk eller gjennomførbart. Dersom Skattedirektoratet fastholder at foretakene kun kan benytte én modell, innebærer dette i realiteten at virksomhetene ikke gis adgang til å basere merverdiavgiftsberegningen på eksisterende prosedyrer for kostnadsbelastning for regnskaps- og inntektsskatteformål. Dette vil være i strid med hovedhensikten bak forslaget.

Skattedirektoratets begrunnelse for at foretak som velger å benytte den alternative metoden for tidfesting må anvende denne for alle beløp, er beskrevet slik på side 3 i høringsnotatet:

*«Bakgrunnen for at særregelen i § 15-9-4 må benyttes på alle avgiftspliktige beløp etter merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd, jf. tredje ledd, er blant annet at dokumentasjonen av og kontrollen med avgiftsbehandlingen blir enklere hvis den kan konsentreres om én metode. Det antas også at budsjettestimater blir enklere for virksomhetene når det gjøres en samlet vurdering av alle avgiftspliktige tjenester etter § 3-30 annet ledd, jf. tredje ledd.»*

[...]

*«... sammenlignet med hovedregelen, gir særregelen en likviditetsfordel på leveranser som faktureres tidlig i budsjettperioden, idet innberetningen av merverdiavgift blir fordelt utover hele budsjettperioden. Motsatt gir bruk av særregelen en likviditetsulempe for leveranser som faktureres sent i budsjettperioden. Dersom en hadde åpnet for en kombinasjon av hovedregelen og særregelen, ville virksomhetene fått et insentiv til å benytte hovedregelen for leveranser som faktureres sent i budsjettperioden, og særregelen for leveranser som faktureres tidlig i budsjettperioden. Dette ville ha gitt uønskede nøytralitetseffekter og reiser også problemstillinger i relasjon til EØS-avtalens forbud mot statsstøtte.»*

Begrunnelsen for forslaget er således flerdelt.

Når det gjelder skattemyndighetenes kontrollbehov, mener vi hensynet til forenkling av kontrollvirksomheten ikke kan forsvare forslaget, ettersom det i for stor grad reduserer fleksibiliteten og øker den administrative belastningen til virksomhetene. Vi antar at skattemyndighetenes kontrollbehov i hovedsak vil knytte seg til to forhold: (i) at merverdiavgift faktisk er innberettet i samsvar med de nye reglene, og (ii) allokeringen av kostnader til norsk filial eller hovedkontor.

Hva gjelder (i), forutsetter kontrollen at skattemeldingen sammenholdes med bilag – interne eller eksterne - som er ført i regnskapet som grunnlag for innberetning av merverdiavgift. For (ii) antar vi at skattemyndighetene vil være interessert i (a) totale kostnader pådratt ved den utenlandske etableringen, (b) hvilke kostnader som er belastet norsk etablering, og (c) grunnlaget for skjønnet ved fordelingen av kostnadene til norsk etablering (bruksvurderingen).

Totale kostnader (a) forutsetter regnskapsuttrekk fra den utenlandske etableringen. Når det gjelder hva som er belastet norsk etablering (b), forstår vi at det for kontrollformål ville vært enklest dersom man kunne ha bygget på at budsjett/avstemming var uttømmende for alle faktiske kostnader tillallokert Norge. Samtidig er ikke dette praktisk, og vi antar at man derfor vil måtte sammenholde bilagene i det norske regnskapet med regnskapsuttrekk fra den utenlandske etableringen. Etter vårt syn må dette være tilstrekkelig for kontrollformål. Eventuelt kan det vurderes å innføre en egen post i skattemeldingen for merverdiavgift som innberettes i medhold av § 3-30 annet ledd. Hva gjelder den

nærmere allokeringen av kostnader til Norge (c) - beror dette på skjønn over antatt bruk (i praksis brukes ulike fordelingsnøkler) - og dette fremgår ikke av budsjett/avstemming.

Når det gjelder påstanden i høringsnotatet om at budsjettprosessen blir enklere for virksomhetene ved at man kan konsentrere seg om én metode, kan vi ikke se at dette er korrekt. Budsjetterings- og avstemmingsprosessen blir ikke vanskeligere dersom man blander metodene. Dette gjøres i praksis i dag.

Begrunnelsen knyttet til illojale tilpasninger fremstår etter vårt syn i hovedsak som et teoretisk, snarere enn et praktisk, problem. I de aller fleste tilfeller er det andre forhold som styrer hvordan og når kostnader fordeles mellom etableringer, og foretak vil normalt tilstrebe løpende kostnadsallokering for å sikre korrekt intern- og eksternrapportering. Det fremstår lite sannsynlig at foretak vil pådra seg administrative kostnader ved å utsette fakturering for å spare renter/kapitalkostnaden. Selv dersom slik tilpasning skulle kunne påvises, vil fordelene være så marginale at de ikke kan begrunne en regel som reduserer forretningsmessig nødvendig fleksibilitet for flertallet.

Når det gjelder begrunnelsen knyttet til statsstøttereguleringen, stiller vi spørsmål ved denne. En særskilt tidfestingsregel som ledsager en særskilt beskatningshjemmel for innkjøp foretatt via utenlandsk hovedkontor eller filial, utgjør neppe statsstøtte.

For det første er situasjonen for multinasjonale og helnasjonale finansforetak ikke sammenlignbar. Å drive virksomhet i utlandet er mer komplekst enn å drive virksomhet utelukkende i Norge. Multinasjonale foretak er underlagt bokførings-, regnskaps- og skatteregler i flere jurisdiksjoner, og benytter typisk ulike regnskapssystemer tilpasset lokale myndighetskrav. Inngående fakturaer mottatt ved utenlandsk etablering må derfor behandles lokalt, og inngår først i norsk regnskap ved intern belastning mellom enhetene, til forskjell fra fakturaer som stiles til helnasjonalt finansforetak i Norge.

Når det rettslige og praktiske bakteppet for multinasjonale og helnasjonale foretak er ulikt, innebærer det neppe statsstøtte å fastsette særlige regler for innberetning. Man kan se det slik at fordelene ikke er selektiv, enten fordi referansesystemet er forskjellig, eller fordi forskjellen er forankret i «logic of the system».

Uansett er det tale om en regel som kun gir utsatt periodisering, noe som må anses som en relativt ubetydelig fordel. Til sammenligning gjelder de fleste statsstøttesaker på skatteområdet ordninger som gir fritak fra materielle skatteforpliktelser.

Oppsummert ber vi om at forslaget om at den alternative tidfestingsregelen i merverdiavgiftsforskriften ny § 15-9-4 må anvendes på alle beløp som er avgiftspliktige i medhold av merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd, ikke gjennomføres. Bestemmelsen reduserer fleksibiliteten for foretakene. Samtidig er det vanskelig å se at begrunnelsen for regelen er treffende. Dette kan gjøres ved å fjerne annet punktum i forslaget til ny § 15-9-4 første ledd:

*«Denne paragrafen oppstiller et alternativ til hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd for avgiftspliktige beløp etter merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd, jf. tredje ledd. Dersom den alternative metoden velges, må den omfatte alle avgiftspliktige beløp nevnt i første punktum.»*

### 3.2. Merknader til § 15-9-4 annet ledd

I forslaget til ny § 15-9-4 annet ledd fremgår det:

*«Beløp nevnt i første ledd oppgis i skattemeldingen på grunnlag av et budsjett for en periode som ikke kan overstige tolv måneder. De budsjetterte beløpene skal fordeles likt på terminene i budsjettperioden.»*

Annet ledd første punktum angir kjernen i forslaget til ny tidfestingsregel – at merverdiavgiften kan innberettes basert på budsjett. Annet ledd annet punktum angir videre at beløpene skal fordeles likt på terminene i budsjettperioden.

Kravet om at «de budsjetterte beløpene skal fordeles likt på terminene i budsjettperioden» reflekterer ikke hvordan kostnadsfordelingsprosesser fungerer i praksis. Typisk vil foretakene utarbeide et budsjett i forkant av budsjettperioden. I starten av perioden skjer fakturering i tråd med budsjettet, men det foretas løpende avstemminger mot faktisk påløpte kostnader, både eksterne og interne. Dersom det oppstår ikke uvesentlige avvik mellom budsjetterte og faktiske kostnader, vil foretakene løpende vurdere behovet for avregning og justering for å sikre en mest mulig korrekt kostnadsallokering gjennom året. Dette skjer blant annet for å oppfylle krav til korrekt kvartalsrapportering. Etter utløpet av budsjettperioden foretas en endelig avstemming.

Eksempelvis kan et foretak ha utarbeidet budsjett for et kalenderår. Dersom det i mars avdekkes at påløpte kostnader for enkelte konserninterne tjenester avviker fra utfakturert beløp for januar-februar basert på budsjettet, vil foretaket kunne anse det som både styringsmessig og regnskapsmessig nødvendig å korrigere beløpet ved etterfakturering eller kreditering. Det utarbeides som regel ikke et nytt budsjett, men prisingen av leveransen kan etter omstendighetene justeres. Igjen er årsaken at foretakene forventes å ha en mest mulig korrekt løpende intern- og eksternrapportering. Det er derfor nødvendig at foretakene har fleksibilitet til å foreta slike justeringer. Det er neppe noen foretak som fakturerer løpende helt i tråd med et forhåndsfastsatt budsjett uten avstemminger og korrigeringer.

Vi finner grunn til å stille spørsmål ved behovet for et krav om at budsjetterte internbelastninger må innberettes med like store beløp i hver termin. Vi forstår at kravet skal motvirke at virksomhetene tilpasser periodiseringen slik at innberetningen kan utsettes i opptil ett år. Som redegjort for i punkt 3.1, mener vi imidlertid at det er lite sannsynlig at mange foretak vil foreta slike tilpasninger. Selv i tilfeller der det eventuelt skulle påvises foretak som gjør dette, vil fordelene være så begrensede at hensynet til nødvendig fleksibilitet i foretakenes budsjetterings- og internfaktureringsprosesser må veie tyngre. Vi viser også til at gjennomskjæringsregelen antakelig vil kunne benyttes i slike tilfeller. Som nevnt foreligger det heller ingen statsstøtterettslige hensyn som kan begrunne en slik regel.

Etter vårt syn bør det være tilstrekkelig med en bestemmelse som fastsetter at merverdiavgift kan innberettes basert på et budsjett med en maksimal varighet på tolv måneder, og at det senest seks måneder etter utløpet av budsjettperioden skal foretas en avstemming av beløpene som er oppgitt i skattemeldingen i henhold til budsjettet mot de faktisk avgiftspliktige beløpene i budsjettperioden. Dette vil gi nødvendig fleksibilitet til å foreta løpende avstemminger og justeringer, og dermed bidra til påkrevd kvalitet i intern- og eksternrapportering.

En slik forenkling kan gjennomføres ved å fjerne annet punktum i forslaget til ny § 15-9-4 annet ledd:

*«Beløp nevnt i første ledd oppgis i skattemeldingen på grunnlag av et budsjett for en periode som ikke kan overstige tolv måneder. ~~De budsjetterte beløpene skal fordeles likt på terminene i budsjettperioden.~~»*

Alternativt kan det opprettholdes en hovedregel om at merverdiavgiften som utgangspunkt skal innberettes med like beløp, samtidig som virksomhetene gis rett til å foreta avstemming og korrigeringer dersom det avdekkes avvik. Dette kan for eksempel gjennomføres slik (se endringsforslag i fet markering nedenfor):

*«Beløp nevnt i første ledd oppgis i skattemeldingen på grunnlag av et budsjett for en periode som ikke kan overstige tolv måneder. De budsjetterte beløpene skal fordeles likt på terminene i budsjettperioden, **men budsjettet kan korrigeres og beløp for tidligere terminer kan avregnes løpende under budsjettperioden dersom det foreligger avvik mot faktisk påløpte kostnader.**»*

Når det gjelder dokumentasjon av slike endringer, vises det til punkt 3.5.

### **3.3. Merknader til § 15-9-4 tredje ledd**

I forslaget til ny § 15-9-4 tredje ledd fremgår det:

*«Dersom forutsetningene for budsjettet endrer seg vesentlig, skal budsjettet korrigeres snarest mulig. Det korrigerte budsjettet skal legges til grunn for innberetningen etter annet ledd. Beløp som gjelder tidligere terminer, kan likevel oppgis i skattemeldingen for den terminen budsjettet korrigeres.»*

Tredje ledd fastsetter en plikt for foretakene til å korrigere budsjettet samt å avstemme og korrigere tidligere terminer ved vesentlige endringer i forutsetningen for budsjettet, eksempelvis der påløpte kostnader viser seg å være vesentlig høyere enn budsjettert.

Vi bemerker at virksomhetene allerede på eget initiativ, foretar løpende justeringer ved vesentlige avvik av hensyn til intern og ekstern rapportering. Vi har ikke innvendinger mot at det forskriftsfestes en plikt til å foreta korrigeringer ved vesentlige avvik. At det i slike tilfeller skal være nødvendig å utarbeide et nytt budsjett, finner vi imidlertid grunn til å stille spørsmål ved. Vi viser til nærmere omtale i punkt 3.5.

### **3.4. Merknader til § 15-9-4 fjerde ledd**

I forslaget til ny § 15-9-4 fjerde ledd fremgår det:

*«Senest seks måneder etter utløpet av budsjettperioden skal det foretas en avstemming av beløpene som er oppgitt i skattemeldingene i henhold til budsjettet mot de faktisk avgiftspliktige beløpene i budsjettperioden. Differansen oppgis i skattemeldingen for den siste terminen i budsjettperioden.»*

Vi har ingen innvendinger mot den foreslåtte forskriftsreguleringen av avstemmingen etter utløpet av budsjettperioden.

### 3.5. Merknader til § 15-9-4 femte ledd

I forslaget til ny § 15-9-4 femte ledd fremgår det:

*«Budsjett, korrigert budsjett, avstemming som nevnt i denne paragrafen, samt kjøpsdokumentasjon etter bokføringsforskriften § 5-5-1, anses som dokumentasjon av bokførte opplysninger og skal oppbevares i tråd med bokføringsloven.»*

Vi har følgende merknader:

- **Innholdet i budsjettet/avstemming**

Det er ikke foreslått forskriftsfestede krav til utformingen av budsjett eller avstemming. Samtidig opplyses det at det kan bli aktuelt å fastsette slike krav i forskrift. Av høringsnotatet fremgår det at et minimum er at budsjettet angir forutsetninger, kostnadsart, tjenestetype og beløp.

Vi har ikke vesentlige innvendinger mot dette forslaget. For finansforetakene vil det eneste praktiske være å utarbeide et felles budsjett for merverdiavgifts-, regnskaps- og inntektsskatteformål. Det er upraktisk å skulle utarbeide egne merverdiavgiftsbudsjetter, og vi forstår heller ikke forslaget dit hen at det er påkrevd eller at forslaget utelukker at man skal kunne anvende ett budsjett. Av denne grunn mener vi det ikke er hensiktsmessig å detaljregulere i forskrift hvordan budsjettet skal utformes. Det varierer også noe hvordan finansforetakene utformer budsjettene, og dersom man lar være å spesifisere krav til innholdet i budsjettene, kan mange foretak videreføre dagens praksis uten å måtte gjøre store endringer. Det har en verdi.

Mange av finansforetakene har allerede budsjetter som tilfredsstillende de skisserte minimumskravene. Flere foretak har tjenesteavtaler som beskriver hvilke tjenester og funksjoner utenlandsetableringer utfører for norsk etablering. Det bemerkes imidlertid at dette ikke alltid vil være tilfelle, ettersom det ikke foreligger et avtalerettslig krav om skriftlige avtaler mellom hovedkontor og filial, som utgjør samme rettssubjekt. Videre utarbeides det normalt budsjetter som angir hvilke kostnader som forventes å påløpe ved leveransen av tjenestene, ofte fordelt på eksternt påløpte kostnader og internt påløpte kostnader.

Vi antar at et budsjett er tilstrekkelig dersom det viser hvilken konsernintern tjenesteleverandør og konsernintern tjenestemottaker det gjelder, hvilken type tjeneste som leveres fra utenlandsetableringen til enhet i Norge, og det er spesifisert hvilke kostnader som gjelder eksternt anskaffede fjernleverbare tjenester ved utenlandsetableringen. Vi legger til grunn at det ikke er nødvendig å spesifisere nærmere hvilke typer fjernleverbare tjenester som er anskaffet ved utenlandsetableringen, eksempelvis at budsjettet må spesifisere hvilke kostnader som forventes påløpt per hovedboks konto. Dette gjøres ikke i dag og vil være uforholdsmessig arbeidskrevende.

- **Korrigerende budsjetter**

Vi vil presisere at det ikke er vanlig å utarbeide korrigerende budsjetter hver gang det foretas en avstemming mellom budsjetterte og faktisk påløpte kostnader. Budsjettprosesser gjennomføres normalt én gang årlig og resulterer typisk i et budsjett for det kommende året.

Det foretas deretter løpende avstemminger og eventuelle korrigeringer av beløpene som faktureres, uten at selve budsjettet endres.

Dersom det eksempelvis avdekkes at det er påløpt vesentlig høyere kostnader knyttet til én av tjenestene som fremgår av budsjettet, vil beløpet korrigeres i underliggende arbeidsdokumenter og ved den faktiske internfaktureringen. Å måtte oppdatere budsjettet hver gang det foretas avstemminger og korrigeringer av internfakturerte beløp, blir alt for krevende for foretakene. Vi mener derfor at det bør være tilstrekkelig at det utarbeides ett budsjett for en definert periode, samt en endelig avstemming som viser hvilke kostnader som faktisk påløp ved periodens utløp. For øvrig antar vi at skattemyndighetene vil måtte innhente opplysninger som nevnt under punkt 3.1 for å kunne gjennomføre kontroll av avgiftsbehandlingen. En slik forenkling kan gjennomføres ved å fjerne kravet i ny § 15-9-4 femte ledd om at korrigert budsjett anses som dokumentasjon av bokførte opplysninger.

- **Flere budsjetter**

Avslutningsvis vil vi bemerke at mange finanskonsern har flere utenlandsetableringer som leverer tjenester basert på egne tjenesteavtaler og egne budsjetter og avstemminger. Enkelte utenlandsetableringer har også flere enheter som hver for seg utarbeider egne budsjetter for ulike typer tjenesteleveranser. Det vil derfor ofte være tale om flere budsjetter. Vi forstår ikke forslaget slik at dette ikke skal være tillatt, noe som i tilfelle ville vært upraktisk.

### **3.6. Behov for en særregel om rett til å fradragføre merverdiavgift basert på budsjett**

Som ledd i innføringen av de nye reglene om finansforetaks plikt til å beregne norsk merverdiavgift på innkjøp ved utenlandsk hovedkontor eller filial, er det også vedtatt en rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av fjernleverbare tjenester som er til bruk av avgiftssubjektet utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. § 8-9 i merverdiavgiftsloven. Bestemmelsen lyder:

*«§ 8-9 Fjernleverbare tjenester som er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet*

*(1) Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av fjernleverbare tjenester som er til bruk av avgiftssubjektet utenfor merverdiavgiftsområdet.*

*(2) Departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av denne paragrafen, herunder fastsette vilkår for fradrag.»*

Norske finansforetak som anskaffer fjernleverbare tjenester til bruk ved utenlandsk hovedkontor eller filial, er følgelig berettiget til å fradragføre merverdiavgift. Dette gjelder selv om anskaffelsen knytter seg til omsetning av avgiftsunntatte finansielle tjenester i utlandet.

Utgangspunktet er at det på anskaffelsestidspunktet – i praksis ved mottak av faktura – må foretas en konkret vurdering av om anskaffelsen helt eller delvis gir fradrag etter § 8-9 i merverdiavgiftsloven. Dersom anskaffelsen fullt ut er til bruk i utlandet, gis fullt fradrag. Anskaffelser som bare delvis er til bruk i utlandet, må fordeles forholdsmessig.

Finansforetakene har allerede etablert prosedyrer for allokering av kostnader til utenlandske etableringer for regnskaps- og inntektskatteformål, på tilsvarende måte som for allokering av kostnader til norsk etablering. Også ved allokering av kostnader ut av Norge benyttes det i dag i stor grad en budsjetterings- og avstemmingsmodell. For å sikre en mest mulig treffsikker fradragføring av norsk merverdiavgift er det hensiktsmessig å bygge videre på disse eksisterende prosedyrene.

På denne bakgrunn anmoder vi om at foretakene gis adgang til å fradragsføre merverdiavgift etter en modell som tilsvarer den som er skissert i høringsnotatet for plikten til å innberette norsk merverdiavgift. Vi foreslår dermed at det særskilte regimet for innberetning av norsk merverdiavgift også gis tilsvarende anvendelse ved fradragsføring av norsk merverdiavgift.

En slik modell innebærer at foretakene gis adgang til løpende å fradragsføre merverdiavgift basert på budsjetterte anslag for forventede kostnader i en budsjettperiode på inntil tolv måneder, og at fradragsført beløp må avstemmes mot faktisk påløpte kostnader innen seks måneder etter budsjettperiodens utløp.

De hensyn som taler for etablering av en slik ordning, er blant annet at finansforetak mottar et stort antall fakturaer. Det er i praksis krevende å foreta en konkret vurdering, faktura for faktura, av hvilken andel av kostnaden som knytter seg til drift ved utenlandske etableringer. Til sammenligning er etablerte prosedyrer for kostnadsfordeling mellom Norge og utlandet, basert på transfer pricing-metodikk, mer treffsikre. At fradragsføringen kan bygge på disse prosedyrene, vil derfor gi en mer korrekt fordeling av fradrag.

Vi antar at skattemyndighetene kan ha innvendinger mot at en slik utvidelse kan legge til rette for tilpasninger. I den sammenheng viser vi til vurderingene under punkt 3.1 ovenfor. I praksis er det andre hensyn enn merverdiavgift som styrer kostnadsallokeringen, og eventuelle tilpasninger vil uansett gi begrensede fordeler. En utvidelse av ordningen vil derimot legge til rette for en mer treffsikker fradragsføring, noe som etter vårt syn bør tillegges betydelig vekt.

En slik utvidelse som vi foreslår, kan enkelt gjennomføres ved å innta en tilføyelse (markert i fet skrift) i forslaget til ny § 15-9-4 første ledd:

*«Denne paragrafen oppstiller et alternativ til hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd for avgiftspliktige beløp etter merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd, jf. tredje ledd **og fradragsberettigede beløp etter merverdiavgiftsloven § 8-9 første ledd.**»*

#### **4. Oppsummering – våre merknader til forslaget til forskriftstekst**

Våre merknader til forslaget til ny § 15-9-4 i merverdiavgiftsforskriften kan oppsummeres som følger (tillegg er markert i fet skrift, mens foreslåtte strykninger er gjennomstreket):

*«Denne paragrafen oppstiller et alternativ til hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd for avgiftspliktige beløp etter merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd, jf. tredje ledd **og fradragsberettigede beløp etter merverdiavgiftsloven § 8-9 første ledd.** ~~Dersom den alternative metoden velges, må den omfatte alle avgiftspliktige beløp nevnt i første punktum.~~*

*Beløp nevnt i første ledd oppgis i skattemeldingen på grunnlag av et budsjett for en periode som ikke kan overstige tolv måneder. ~~De budsjetterte beløpene skal fordeles likt på terminene i budsjettperioden.~~*

*Dersom forutsetningene for budsjettet endrer seg vesentlig, skal budsjettet korrigeres snarest mulig. Det korrigerede budsjettet skal legges til grunn for innberetningen etter annet ledd. Beløp som gjelder tidligere terminer, kan likevel oppgis i skattemeldingen for den terminen budsjettet korrigeres.*

*Senest seks måneder etter utløpet av budsjettperioden skal det foretas en avstemming av beløpene som er oppgitt i skattemeldingene i henhold til budsjettet mot de faktisk avgiftspliktige beløpene i budsjettperioden. Differansen oppgis i skattemeldingen for den siste terminen i budsjettperioden.*

*Budsjett, ~~korrigert budsjett~~ og avstemming som nevnt i denne paragrafen, samt kjøpsdokumentasjon etter bokføringsforskriften § 5-5-1, anses som dokumentasjon av bokførte opplysninger og skal oppbevares i tråd bokføringsloven.»*

Når det gjelder bestemmelsens annet ledd, har vi foreslått et alternativ i punkt 3.2.

## **5. Avsluttende merknader**

Vi stiller gjerne i et møte med Skattedirektoratet for å drøfte hvordan høringsforslaget kan justeres, slik at det blir praktisk gjennomførbart for foretakene.

Med vennlig hilsen

**Finans Norge**

Stefi Kierulf Prytz  
direktør

Herborg Horvei  
fagsjef

*Dette dokumentet er elektronisk godkjent og inneholder derfor ingen signatur(er)*