

Er du klar?

Ny merverdiavgiftsreform i EU

«The VAT Package» (heretter: Merverdiavgiftspakken) vil i det alt vesentlige tre i kraft 1. januar 2010 og medfører viktige endringer innenfor store deler av merverdiavgiftsregelverket innenfor EU-området. Endringene vil i praksis påvirke alle internasjonale virksomheter etablert både i og utenfor EU-området.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Marit Barth
Advokatfirmaet Pricewater-
houseCoopers



Advokat
Espen Qvist
Advokatfirmaet Pricewater-
houseCoopers

Vi vil i artikkelen først omtale hva de foreslåtte endringene går ut på. Deretter tar vi for oss hvordan dette vil påvirke norske virksomheter som pr. i dag er merverdiavgiftsregistrert i EU og hvordan disse reglene kan påvirke norske virksomheter (uten merverdiavgiftsetablering i EU) som kjøper eller selger tjenester til/fra EU.

Som rådgiver eller revisor for selskaper med tjenestehandel innen EU, er det svært viktig å være oppmerksom på endringene i kravet til regnskapsrapportering for å unngå tileggsavgifter. Til slutt oppsummerer vi de vesentligste punktene som bør kartlegges dersom din klient eller virksomhet påvirkes av de nye reglene.

Virksomheter som blir berørt, bør så snart som mulig starte å håndtere de problemstillinger som dukker opp i forbindelse med regelendringene for å forsikre seg om at de har tid nok til å legge om sine regnskapssystemer, ERP-systemer og merverdiavgiftsrapporteringsrutiner. Dette er viktig for å sikre at de nye reglene ikke får negativ innvirkning på den daglige driften av virksomheten.

Vi understreker at fremstillingen ikke er uttømmende og at hver enkelt virksomhet bør kartlegges individuelt for å tilpasse seg til de nye reglene.

Regelverket er for tiden under implementering i de enkelte landene, men svært mye arbeid gjenstår før både lokal lovgivning og tilpasninger av rapporter og skjemaer i de enkelte landene er på plass. Vår fremstilling baserer seg derfor i hovedsak på reglene slik de foreligger i direktivteksten av 12. februar 2008 (2008/8/EC).

Hva er «merverdiavgiftspakken»?

Under dette punktet vil vi ta for oss de hovedområdene som omfattes av «merverdiavgiftspakken».

Leveringsstedet for tjenester mellom avgiftspliktige næringsdrivende

Fra 1. januar 2010 vil kjøpers etableringssted som hovedregel bli avgjørende for avgiftsbehandlingen ved kjøp og salg av tjenester. I dag har merverdiavgift ved levering av tjenester som hovedregel fulgt reglene i det landet selger er etablert. Ved omsetning av tjenester innad i samme land utløser derfor merverdiavgiftspakken ingen endringer. Tilsvarende vil det ikke medføre noen endringer for salg av tjenester til forbrukere, med unntak av elektroniske tjenester (se punktet Levering av elektroniske tjenester, nedenfor).

De nye reglene vil hovedsakelig medføre endringer på merverdiavgiftsbehandling av grenseoverskridende tjenester mellom virksomheter (B2B-leveranser) etablert i to eller flere EU-land.

Prinsippet om avgiftsberegning på stedet hvor leveransen faktisk utnyttes innebærer at mottakeren skal rapportere og belaste

merverdiavgift i henhold til lovgivningen i mottakerens land i henhold til prinsippet om snudd avregning («reverse charge»¹).

Det er også foreslått flere unntak fra den nye hovedregelen. Blant annet er tjenester relatert til passasjertransport unntatt slik at de belastes med lokal mva. Ved korttidsleie av transportmidler skal det beregnes merverdiavgift i det landet hvor transportmiddelet ble stilt til disposisjon. Tilsvarende vil restaurant- og cateringtjenester være avgiftspliktige der hvor tjenesten utføres, uavhengig av om kunden er forbruker eller næringsdrivende.

I det følgende har vi forsøkt å sette opp en liste som viser noen av de tjenestetypene som vil berøres av den nye hovedregelen:

- Formidlingstjenester
- Tjenester knyttet til varetransport og formidling av varetransporttjenester
- Kulturelle, kunstneriske, idretts-, vitenskaps-, utdannings-, underholdnings- og tilsvarende tjenester (fra 1. januar 2011, men ikke inkludert entré-/adgang- el. adgangsrelaterte tjenester)
- Tjenester som inngår som ledd i transporttjenesteleveransen (lasting, lossing, ekspedisjon og lignende)
- Taksering og arbeide knyttet til løsøre (reparasjonstjenester etc.)
- Langtidsleie av transportmidler (mer enn 90 dager for skip, 30 dager for annet)
- Konserninterne transaksjoner
- Administrative tjenester

¹ Reverse charge innebærer at kunden rapporterer «selgerens» utgående merverdiavgift i omsetningsoppgaven og kan tilsvarende fradragføre den (forutsatt fullt mva-fradrag). Formålet med slik rapportering er å unngå at selgere må merverdiavgiftsregistreres i flere land.

I direktivet er det i artikkel 59a åpnet for en viss valgfrihet for det enkelte medlemslandet til å innføre de nye reglene dersom disse enten medfører dobbel avgiftsbelastning, ingen avgiftsbelastning eller konkurransevridning i henhold til prinsippet om at avgiftsbelastningen skal finne sted der hvor tjenesten faktisk konsumeres («used & enjoyed»). Sett i lys av de nye reglene, forventes det at lokal implementering i den enkelte medlemsstaten i større grad enn tidligere vil sikre at leveringsstedet blir flyttet til den medlemsstat hvor tjenesten faktisk konsumeres.

Regelendringen medfører økt krav til informasjon om kunden, herunder hvor han hører hjemme og hvilken avgiftsstatus denne innehar. Det stilles også i realiteten krav til kjennskap til hvordan tjenesten skal avgiftsbehandles i henhold til regelverket på kundens etableringssted. Dette for å avgjøre om selger skal oppkreve lokal merverdiavgift ved salget, om salget er omfattet av de nye reglene slik at det er kjøper som skal rapportere og innberette merverdiavgift etter reglene om snudd avregning, om mottakerlandet har implementert særskilte «use & enjoyment»-regler eller

øvrige rapporteringsplikter. Virksomheter som omsetter tjenester på EU-området, bør derfor innarbeide nye rutiner slik at de løpende har oversikt over kunders merverdiavgiftsnummer i de enkelte landene hvor disse har etableringer i sine regnskaps- og ERP-systemer.

I enkelte tilfeller kan kjøper ha etableringer i flere EU-land og da må det avgjøres hvilke av etableringene som er kjøper av tjenesten. Problemstillingen vil særlig gjelde ved globale kontrakter eller sentraliserte salgsmønstre.

I forbindelse med innføring av de nye reglene oppstår det en rekke spørsmål;

- Hvordan de nye reglene vil innvirke på avgiftspliktige leveranser til bruk i en ikke-avgiftspliktig aktivitet.
- Når (hvilket tidspunkt) er kjøper forpliktet til å innberette merverdiavgift etter reglene om reverse charge?
- Leie av transportmidler, hva menes med betegnelse «stille til disposisjon» og «kontinuerlig disposisjon eller bruk».
- Definisjonen av restaurant- og cateringtjenester, grensdragningen mellom vare- og tjenesteleveranse.

- Utdannings-, underholdnings-, kulturelle, kunstneriske tjenester, særlig hva omfatter «adgang til en begivenhet».
- Hvordan behandlingen av de nye reglene for «force of attraction»² skal anvendes (hvordan skal benevnelsen «intervene» i nye artikkel 192a Principal VAT Directive bli tolket av medlemsland).
- Innsyn i forhold til hvordan medlemsland vil anvende «use & enjoyment»³-reglene;
- Ikke-EU-virksomheter som utfører eller mottar tjenester til eller fra andre ikke-EU-enheter kan også bli berørt hvor de nye reglene anses som tjenester som faktisk brukes og utnyttes i EU.
- Medlemsland har en mulighet til å endre tidspunktet for avgiftsberegning;

2 Enkelte medlemsland har i sin interne merverdiavgiftslovgivning bestemt at dersom selger er merverdiavgiftsregistrert i samme land som kunden, skal det oppkreves lokal mva ved salget selv om salget skjer fra selgers etablering i et annet land.

3 Med «use & enjoyment» har medlemsstatene en mulighet gjennom lokal lovgivning til å avgiftsbelegge leveransen i det landet hvor faktisk konsumsjon skjer, uavhengig av hvor kjøper og selger har etablering. Eksempelvis kan dette gjelde tjenester knyttet til transport av varer. Avhengig av lokal lovgivning kan dette medføre at enten kjøper eller selger blir forpliktet til å la seg registrere for VAT i den medlemsstat hvor faktisk konsumsjon av leveransen finner sted.

REGNSKAPSMETODIKK

- vi kan din bransje!

- Oppdragsdokumentasjon
- Timeregistrering
- Fakturering



PowerOffice
- med lønnsomhet i fokus

Kontakt oss i dag for online demo!

Gå til www.poweroffice.no eller ring **02230**

- Ikke senere enn tidspunktet for fakturautstedelse.
- Ikke senere enn tidspunktet for mottak av betaling.
- Hvor faktura ikke er utstedt, eller er utstedt sent, innen en angitt periode fra avgiftspliktig dato.

Rapportering ved kjøp og salg av tjenester (ESL-rapportering)

Virksomheter etablert i EU som omsetter tjenester innenfor EU-området, vil fra 1. januar 2010 ha plikt til å rapportere leveransene i separate salgslister til myndighetene (EC Sales List). Forpliktelsen gjelder kun for transaksjoner som omfattes av reglene om snudd avregning (reverse charge). Det vil si at selgere ikke skal rapportere omsetning av tjenester til forbrukere i ESL eller til næringsdrivende hvis reglene i mottakerlandet ikke gir hjemmel for snudd avregning (typisk unntatte tjenester i mottakerlandet).

Dette vil representere betydelig merarbeid for virksomhetene. Manglende overholdelse av regelverket vil kunne medføre betydelige tilleggavgifter.

ESL for tjenester er basert på samme rapporteringssystem som det gjeldende systemet for handel mellom EU-land på leveranser og kjøp av varer.

Innberetning gjennom ESL vil innebære at tjenesteyter må rapportere tjenester på egne oppgaver. Videre må tjenesteyter få informasjon om leverte tjenester er avgiftspliktige eller avgiftsfrie i mottakerlandet for å foreta korrekt rapportering. Rapporteringen må blant annet inneholde landkode, kundens merverdiavgiftsnummer i mottakerlandet, verdi av leveranse og en beskrivelse av tjenestens art.

Det er ingen krav til innberetning av leveranser som er:

1. Unntatt fra merverdiavgift i kundens medlemsland,
2. B2B hvis kunden ikke er merverdiavgiftsregistrert eller
3. B2C (salg til forbruker)-leveranser.

Innberetningsperioder vil bli innført på månedlig basis og unnlattelse av å overholde reglene kan medføre illeggelse av tilleggavgifter.

Refusjon av merverdiavgift for selskaper som er merverdiavgiftsregistrert i EU

Det blir innført et nytt sett med regler for EU-etablerte virksomheter som søker refundert merverdiavgift pådratt i medlemsstater hvor de ikke har noen etablering. Det nye

systemet innbefatter blant annet elektronisk søknadsprosedyre, et detaljert tidsskjema for behandling av refusjonssøknader og rett til renter på forfalte refusjoner.

Fra 1. januar 2010 blir «8th VAT Directive» (8^{de} merverdiavgiftsdirektiv) erstattet og endringene i reglene om refusjon av mva trer i kraft. Dette vil ha betydning for ikke-EU-virksomheter hvis de er registrert for merverdiavgift i et medlemsland og det påløper kostnader med merverdiavgift i et annet medlemsland.

Endringene vil i prinsippet innebære en forenkling ved en elektronisk prosedyre som starter i søkerens etableringsland. Videre vil kravet til informasjon som må fremlegges i forbindelse med søknaden om refusjon være ensartet.

Det blir fremdeles ikke gitt refusjon hvis merverdiavgift er blitt feilaktig fakturert.

Rent praktisk vil virksomhetens medlemsland sende forespørsel til det medlemslandet som skal refundere (første kontrollsjekk). Virksomheter får i utgangspunktet rett til refusjon i henhold til lovgivningen i det medlemslandet som refunderer. Deres virksomhet ville hatt forholdsmessig fradragsrett i henhold til regelverket i virksomhetens medlemsland, vil dette innvirke på refusjonsbeløpet. Det vil i tillegg bli innført strammere tidsrammer for behandling og betaling av refusjoner.

Levering av elektroniske tjenester

Det spesielle systemet for elektroniske leveranser til ikke-EU-etablerte virksomheter vil bli utvidet til å gjelde for telekommunikasjon og kringkastingstjenester. Dette kan ha stor innvirkning for virksomheter etablert både innenfor EU og utenfor EU (ventet innført fra 1. januar 2015).

Fra 1. januar 2015 vil også leveringsstedet for telekommunikasjonstjenester, tjenester som er levert elektronisk og kringkastnings-tjenester innad i EU til forbruker, avgiftsbelegges i det landet hvor kunden er bosatt. Siden det er litt over fem år til denne endringen skal tre i kraft, har vi valgt ikke å gå i dybden på de foreslåtte endringene.

Hvordan endringene påvirker norske virksomheter som er merverdiavgiftsregistrert i EU

«Merverdiavgiftspakken» vil i størst grad påvirke norske selskaper som har en eller annen form for etablering innen EU for levering av tjenester til næringsdrivende.

For disse selskapene innebærer endringen i bestemmelsen om leveringssted en fundamental endring av reglene for når og hvor merverdiavgift skal beregnes.

Videre får disse selskapene en omfattende rapporteringsplikt ved salg av tjenester B2B. For selskaper som pr. i dag ikke er omfattet av tilsvarende rapportering ved salg av varer, innebærer dette en helt ny forpliktelse.

Tjenesteyter må til enhver tid, for å kunne rapportere korrekt i ESL, vite om tjenesten han yter er avgiftspliktig i medlemslandet hvor mottaker av tjenesten er etablert. Eksempelvis kan arbeid på vare i avgiftsfritt varelager i tjenesteyters medlemsstat være avgiftspliktig i medlemsstaten hvor tjenestemottaker har etablering. Dette medfører i så fall at tjenesten skal rapporteres i ESL.

Virksomheter som i dag allerede er registrert for merverdiavgift for ytelse av tjenester B2B innenfor EU, vil bli berørt ved at eksisterende registreringer ikke nødvendigvis skal opprettholdes, da det er kunden deres som skal beregne og rapportere merverdiavgift i medlemsstaten hvor kunden har etablering. I disse tilfellene blir den norske virksomheten forpliktet til å rapportere salget i ESL, noe som krever omfattende kunnskap om både kunden på transaksjonsnivå og regelverket i medlemsstaten hvor kunden har etablering. Norske virksomheter vil trolig også i disse tilfellene, om ikke annet enn i en overgangsfase, møte utfordringer knyttet til at kjøper av tjenesten ikke er registrert for merverdiavgift i medlemslandet hvor han har etablering. Den norske virksomheten vil i et sådant tilfelle være solidarisk ansvarlig for å betale merverdiavgiften som skal beregnes i kundens etableringsland.

Vi anbefaler derfor virksomheter som er etablert i EU, å ta en fullstendig konsekvensanalyse av endringene for å identifisere transaksjoner, forløp og regulering som de nye reglene medfører, og analysere om deres fakturering, regnskap og ERP-systemer er i stand til å håndtere endringene.

Det er svært viktig å kjenne til hvordan de nye reglene blir implementert i de EU-medlemsland som selskapet opererer i, og hvordan disse vil berøre dem.

For å innfri overholdelsen av forpliktelser, dempe kommersiell risiko og begrense innvirkning på den daglige driften av virksomheten, vil virksomhetene som leverer tjenester, måtte implementere løsninger for å sikre at de:

- Identifiserer tjenester som må bli inkludert i sine ESL (rapporteringslister), herunder om tjenesten er avgiftspliktig i landet til mottaker.
- Ikke ved en feiltagelse inkluderer tjenester i sine ESL.
- Utsteder korrekte fakturaer til sine klienter, og
- Har innhentet og verifisert merverdiavgiftsnummer til sine forretningskunder.

For virksomheter som mottar tjenester vil det være nødvendig å forsikre seg om at:

- Deres tjenesteytere ikke ved en feiltagelse inkluderer leveransen i sin ESL.
- Deres tjenesteytere ikke beregner utenlandsk merverdiavgift hvor dette ikke skal gjøres.
- At fakturaer er mottatt hvor mottaker er forpliktet til å beregne merverdiavgift ved «reverse charge», og
- Fremskaffe merverdiavgiftsregistreringsnummer til de utenlandske tjenesteyterne.

Hvordan endringene påvirker norske virksomheter som ikke er merverdiavgiftsregistrert i EU

Norske virksomheter som i dag ikke er registrert for merverdiavgift, vil kunne berøres dersom de har etableringer innenfor EU (ikke merverdiavgiftsregistrert i dag) som anskaffer tjenester som vil være gjenstand for de nye reglene om reverse charge. Disse vil ha en plikt til å la seg registrere for merverdiavgift i etableringsstaten og rapportere merverdiavgift til det medlemslandet hvor de har etablering.

Inntreffer forventningene om en mer omfattende lokal implementering av de nye reglene om «use & enjoyment», vil norske selskaper kunne bli forpliktet til å la seg registrere for merverdiavgift selv uten etablering i et medlemsland. Dette er et utslag av at den enkelte medlemsstat kan lokalt implementere regler som tilsier at leveringsstedet for tjenesten er i denne medlemsstaten selv om direktivet som hovedregel tilsier at leveringsstedet her vil være i Norge. Dette vil typisk kunne gjelde arbeider som knytter seg til vare hvor varen forblir i medlemsstaten og derav også tjenesten blir ansett for konsumert i medlemsstaten hvor tjenesten også blir utført.

Dersom norske virksomheter pr. i dag ikke er korrekt merverdiavgiftsregistrert i EU, vil «Merverdiavgiftspakken» kunne ha betydning ved kjøp av tjenester også sett fra et norsk merverdiavgiftsperspektiv. Dersom tjenestene er fjernleverbare,⁴ har

kunden en plikt etter norsk rett til å beregne mva etter reglene om snudd avregning (reverse charge) så sant det ikke kan dokumenteres at utenlandsk merverdiavgift er oppkrevd. De nye reglene som trer i kraft fra nyttår i EU, omfatter flere tjenester enn de som etter norsk rett er fjernleverbare og det kan derfor oppstå tilfeller hvor det ikke skal oppkreves merverdiavgift på tjenester mellom næringsdrivende. Imidlertid vil medlemslandene høyst sannsynlig «fange opp» dette ved implementeringen av direktivet, slik at selger skal oppkreve mva i disse tilfellene.

I konsernforhold med et norsk morselskap som yter administrative tjenester til datterselskaper i EU, kan de nye reglene innebære endringer ved at enkelte land tidligere har tolket regelverket slik at norsk morselskap anses for å ha levert denne typen tjenester i mottakerlandet. Regelendringene kan således innebære en forenkling ved at det norske morselskapet ikke lenger er forpliktet til å være registrert for merverdiavgift i mottakerlandet.

Endringene i avgiftsreglene kan berøre globale kontraktsopplegg. Multinasjonale firmaer som opererer i EU, kan ofte ha komplekse gruppestrukturer og distribusjonsnettverk blant annet som følge av skatte-, merverdiavgift- og tollhensyn, andre legale hensyn og forretningsmessige hensyn. I tilfellene hvor morselskapet ikke er registrert i EU, men et eller flere av gruppeselskapene er registrert i EU, bør man vurdere hvilke konsekvenser de nye reglene får for slike komplekse strukturer. Man bør ha for øye å sikre at salgsmodellen er tuftet på forretningsmessige, optimale prinsipper. I denne forbindelsen bør det gjøres vurderinger av om salgsmodellen ivaretar overholdelse og tilpasning til regelverket hva angår skatt, avgift og toll innenfor den fastlagte risikoprofilen som firmaet har på disse områdene.

Tiltak du som rådgiver/revisor bør vurdere

Vil de nye reglene påvirke noen av mine klienter/min virksomhet? Hvis ja, så bør det umiddelbart igangsettes tiltak for å avklare hvordan merverdiavgiftspakken påvirker dere konkret slik at det er mulig å opptrø i tråd med reglene fra nyttår.

For selgere av tjenester er det svært viktig å undersøke om tjenestene omfattes av den

nye hovedregelen eller om den omfattes av et av unntakene og om kunden er næringsdrivende eller forbruker. Disse spørsmålene vil være helt avgjørende å få besvart for å foreta en korrekt merverdiavgiftsbehandling etter nyttår.

Dersom tjenestene som selges til næringsdrivende i tillegg omfattes av den nye hovedregelen, må selger få på plass korrekt ESL-rapportering. Siden regelverket i det enkelte medlemsland foreløpig ikke er klart, vil dette innebære utfordringer.

For kjøpere som er næringsdrivende, oppstår en utvidet plikt til merverdiavgiftsinnberetning etter reglene om reverse charge. Vi understreker viktigheten av korrekt rapportering til myndighetene, da avgiftsrapporteringen vil være gjenstand for avstemming mot tjenesteyters rapportering i ESL og, i noen land, Intrastat-rapporteringen. Det er derfor viktig å kjenne til når man er forpliktet til å rapportere merverdiavgiften selv og på hvilket tidspunkt det skal gjøres.

Merverdiavgiftspakken vil få betydning for en virksomhets eksisterende fakturering, regnskap og/eller ERP-systemer og rutiner. Både salg (AR) og/eller kjøp (AP) kan bli berørt av disse endringene. Arbeid må påregnes for å korrigere avgiftskoder/kodeoppsett og faktureringsdetaljer for å forsikre seg om at systemer er i henhold til de nye reglene og samtidig kan produsere de nye pålagte rapportene (ESL).

Virksomheter bør gjennomgå måten deres internasjonale forretningsvirksomhet er strukturert på, inklusive sine globale kontrakter, for å forsikre seg om fortsatt konkurransedyktighet fra og med 1. januar 2010.

Endringene angående leveringsstedsreglene og forlengelse av prinsippet om «reverse charge» for B2B tjenester, vil føre til økte kostnader (i tillegg til kostnader knyttet til å overholde nytt regelverk) for avgiftsunntatte eller delvis avgiftsunntatte virksomheter (for eksempel innen finansielle tjenester, utdanning, helsetjeneste og eiendomssektoren) dersom ikke hensiktsmessige grep blir tatt. Dette vil være svært viktig for de virksomhetene som har implementert offshoring, outsourcing eller andre arrangement hvor mottaker av tjenestene allerede er i EU, og som mottar disse tjenestene avgiftsfritt.

bestemt fysisk sted. For eksempel har revisjonstjenester etter sin art blitt ansett som fjernleverbare selv om de kan innebære varetelling etc.

⁴ Med fjernleverbare tjenester menes etter norsk rett tjenester som etter sin art vanskelig kan knyttes til et