

Kommentar til artikkel i RR4. 2010:

«Norsk mva på forbruk i utlandet»

Artikkelforfatterne mener at det også skal beregnes merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester som forbrukes i utlandet og er således uenige med artikkelforfatterne fra Ernst & Young Tax.

Artikkelen er forfattet av:



Seniorskattjurist
Sonja Berg Buxrud
Skatt øst – TP



Underdirektør
Svein Haddeland
Skatt øst – TP

Innholdet i artikkelen står for artikkelforfatternes egen regning.

Haugerud og Grape fra Ernst & Young Tax hevder i artikkel i RR nr. 4. 2010 at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester som forbrukes i utlandet. De hevder at det bare foreligger hjemmel for å avgiftsbelegge tjenester som forbrukes i Norge, da det bare i disse tilfellene kan anses å skje en innførsel.

Vi vil nedenfor ta utgangspunkt i denne problemstillingen, og vil vise at merverdiavgiftsloven også gjelder i slike tilfeller. Vårt standpunkt er at det anses å skje en innførsel ved kjøp av en fjernleverbar tjeneste.

Merverdiavgiftsloven gjelder innenfor merverdiavgiftsområdet. Merverdiavgiftsområdet er definert i merverdiavgiftslovens § 1–2 som det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, med unntak av Svalbard, Jan Mayen og de norske bilandene.

Vi er enige i Haugerud og Grapes standpunkt at som et utgangspunkt må tjenester forbrukes innenfor dette området for at norsk avgift skal beregnes. Dette er uproblematisk når en står overfor en tjeneste

som har tilknytning til Norge, eksempelvis bygge- og håndverkstjenester eller typiske stedbundne tjenester (frisører, mekanikere etc.). Når man står overfor en tjeneste der det er vanskelig å bestemme hvor forbrukslandet er, såkalte fjernleverbare tjenester, blir det fort verre å avgjøre hvilket land som har hjemmel til å oppkreve merverdiavgift. Norge har derfor gitt særskilte regler for avgiftsberegningen når en står overfor slike tjenester.

Merverdiavgiftsloven § 3–30 bestemmer således at det skal beregnes merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester dersom kjøper er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i Norge. Definisjonen av en fjernleverbar tjeneste er inntatt i lovens § 1–3 første ledd bokstav i; «tjenester der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted.»

Vi kommer nærmere tilbake til hva en fjernleverbar tjeneste er og hvem som avgjør hva som er en fjernleverbar tjeneste under punktet Kort om formålet med fjernleverbare tjenester. Vi vil også nedenfor redegjøre nærmere for hva som ligger i begrepet «hjemmehørende».

Etter vårt syn har Norge hjemmel til å oppkreve avgift så lenge en står ovenfor en fjernleverbar tjeneste, og kjøper av tjenesten er en næringsdrivende eller offentlig virksomhet som er hjemmehørende i Norge. Selv om tjenesten som sådan er tenkt forbrukt i utlandet, vil den fort også være til bruk hos kjøper i Norge. Det er dette som er kjernen i begrepet fjernleverbar, og det er etter loven intet krav til at tjenesten faktisk blir fjernlevert. Dersom kjøper av en fjernleverbar tjeneste er

næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i Norge, anses tjenesten etter vårt syn som innført til Norge.

Kort om formålet med reglene for fjernleverbare tjenester

Hovedformålet med regelverket er å unngå dobbel avgiftsbelastning eller nullavgift. Regelverket er utformet i den hensikt å skape konkurransenøytralitet mellom norske og utenlandske tjenesteytere, slik at avgiftsreglene i seg selv ikke skal avgjøre hvor en anskaffer tjenesten fra. Formålet er tatt hensyn til gjennom et regelverk som gir beskatningsmyndigheten til det landet der kjøper er hjemmehørende.

Regelverket skal være praktikabelt og forutsigbart for den avgiftspliktige, slik at det er enkelt å forstå når, hvor og hvordan avgift skal beregnes. Det er et grunnleggende prinsipp at den formelle dokumentasjonen, som salgsdokumenter og avtaler, skal vise de reelle parter i transaksjonen. Særlig av kontrollhensyn må det kunne legges til grunn at dersom en fjernleverbar tjeneste faktureres til en næringsdrivende hjemmehørende i Norge, er den også motatt/forbrukt av den norske virksomheten. Etter vår oppfatning gir det norske regelverket kun rom for en avvikende forbruksvurdering i tilfeller der regelverket er forsoekt omgått.

Uttrykket «fjernleverbare tjenester» er som nevnt definert i den nye merverdiavgiftsloven av 2009. Ved avgjørelsen av hva som er en fjernleverbar tjeneste, vil en ved siden av definisjonen måtte vurdere andre rettskildedefaktorer som forarbeider, administrativ praksis og rettspraksis. Avgiftsmyndighetene vil kunne uttale seg om en tjeneste etter sin art faller inn under begre-

Avgift

pet. Eksempler på tjenester som etter sin art er regnet som fjernleverbare er: Administrative tjenester, konsulenttjenester, juridisk bistand, reklametjenester (også annonser), regnskaps- og revisjonstjenester (på tross av varetelling), arkitekttegninger samt utleie av arbeidskraft. Begrepet omfatter videre omsetning av digitale produkter, så som levering av programvare over Internett, samt betaling for bruk av lisenser og utnyttelse av merkenavn (royalty).

Til en viss grad kan en også se hen til praksis i andre land ettersom det norske regelverket bygger på internasjonale prinsipper. De ulike lands regelverk er imidlertid ikke fullstendig harmonisert, slik at den samme tjenestetypen kan vurderes forskjellig i Norge og i andre land.

Standpunkt

Slik vi forstår artikkelforfatterne, anser de at fjernleverbare tjenester som er kjøpt og forbrukt i utlandet av norske næringsdrivende eller offentlig virksomhet, ikke som innført til Norge, og at de således ikke omfattes av merverdiavgiftsloven. Deres standpunkt er at det ikke skal beregnes norsk merverdiavgift av kjøpet.

Det er vår oppfatning at det ikke er et vilkår for å falle innunder avgiftsplikt at tjenesten faktisk forbrukes i Norge. Ved vurderingen av om en tjenesteleveranse skal avgiftsberegnes ved snudd avregning, må en først ta stilling til hvilken type tjeneste en står overfor. Det gjelder egne regler for fjernleverbare tjenester. Spørsmålet er derfor om den aktuelle tjenesten etter sin art kan fjernleveres, eller om utførelsen av tjenesten er knyttet opp til et bestemt fysisk sted. For tjenester som ikke er fjernleverbare, så som byggetjenester og eiendomsmeglertjenester, er det nok et vilkår at tjenesten blir forbrukt i Norge for at merverdiavgiftsloven skal tre inn. For så vidt gjelder fjernleverbare tjenester er det gitt andre regler, da det er uklart hvor tjenesten etter sin art blir forbrukt. Det ligger derfor i sakens natur at en ikke kan knytte forbruksvurderinger opp mot kjøp og salg av slike tjenester.

Avgiftsberegningen må derfor basere seg på hvor kjøper er hjemmehørende. I Norge pålegges denne plikten kun næringsdrivende og offentlig virksomhet som er hjemmehørende i Norge.

Skattedirektoratet har uttalt at en virksomhet er hjemmehørende i Norge for avgifts-

formål dersom denne, som et minimum, er registrert ved merverdiavgiftsrepresentant. Enheten kan være hjemmehørende i flere land, men vil være avgiftsmessig hjemmehørende i Norge for den virksomheten den er avgiftsregistrert for her.

Etter vårt syn kan man derfor ikke innfortolke «norsk forbruk» for at plikten til å beregne snudd avregning trer inn, jf. merverdiavgiftslovens § 3–30. Ved omsetning av tjenester mellom næringsdrivende, vil vanligvis det nærmere leveranseinnhold være avtalt gjennom en kontrakt. Med kontrollhensyn i fokus, oppfatter vi at det faktisk avtalte forbruksstedet i denne sammenheng ikke kan tillegges avgjørende vekt ved avgjørelsen av hvor tjenesteleveransen skal avgiftsberegnes, jf. også Rt. 2007/1401 Norsk Helikopter AS. Bestemmende for avgiftsbehandlingen i henhold til det norske regelverket, oppfatter vi, er antatt forbrukssted basert på hvor kjøper er hjemmehørende. Det er en forutsetning at tjenesten etter sin art er fjernleverbar. Dersom en skulle anse faktisk forbrukssted som grunnlag for hvor avgiften skal beregnes, ville regelverket være svært vanskelig å praktisere både for den næringsdrivende og for myndighetene, jf. tidligere punkt Kort om formålet med reglene for fjernleverbare tjenester.

Etter vårt syn skal det også beregnes merverdiavgift i de tilfellene der en fjernleverbar tjeneste handles mellom to norske næringsdrivende, selv om tjenesten skal forbrukes i utlandet. For å illustrere dette kan vi tenke oss at selskap A leier ut personell til selskap B. Selskap B skal bruke personellet til sin aktivitet i utlandet. Utleie av personell anses som en fjernleverbar tjeneste. Tjenesten er avgiftspliktig ved innenlandsk omsetning ettersom tjenesten som ytes er utleie av arbeidskraft mellom to norske selskaper. Hver enkelt tjenesteleveranse skal avgiftsmessig vurderes separat, uavhengig av mulig etterfølgende bruk/leveranse. At personellet faktisk skal utføre arbeid i utlandet, er et forhold som selskap B råder over og påvirker ikke plikten til å beregne avgift. Så lenge mottakeren av den fjernleverbare tjenesten er næringsdrivende norsk kjøper, vil avgiftsplikten derfor påligge leverandøren av tjenesten. Fritak for avgift for denne typen tjenester vil bare foreligge når mottakeren av tjenesten er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 6–22 annet ledd. Kontrollhensyn støtter også denne forståelsen. Retten til å fakturere

avgiftsfritt skal dokumenteres med salgsdokument, der det fremgår at mottakerens adresse er utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. FMVA § 6–22–1 annet ledd.

Vi viser til artikkelforfatternes avsnitt om Nøytralitetshensynet, der det anføres at en norsk tjenesteyter kan fakturere den fjernleverbare tjenesten uten norsk merverdiavgift til en norsk oppdragsgiver, dersom tjenesten faktisk utføres og er til bruk i utlandet. Dette standpunktet er etter vår oppfatning ikke holdbart, vi viser til gjennomgangen foran.

Vi er av den oppfatning at det ikke foreligger norsk avgiftsplikt på salg av fjernleverbare tjenester fra en norsk næringsdrivende til hjemmehørende utenlandske næringsdrivende, selv om tjenesten fremstår som forbrukt i Norge. Eksempelvis vil arbeid som er utført i Norge i forbindelse med en Due diligence-gjennomgang kunne faktureres avgiftsfritt fra den norske tjenesteleverandøren til den utenlandske oppdragsgiveren.

E&Y trekker frem tre eksempler fra praksis, der Skatteetaten har kommet til ulik konklusjon i antatt like tilfeller. Slik vi oppfatter eksemplene anses, tjenestene som fjernleverbare. Eksempel 1 og 3 omhandler konsulenttjenester, mens det i eksempel 2 er snakk om reklametjenester. Vi oppfatter at konklusjonen i eksempel 1 og 2 er riktig.

Når det gjelder eksempel 3, hvor næringsdrivende/offentlige institusjoner har engasjert konsulenter i utlandet i forbindelse med hjelpeprosjekter i u-land, fremgår det av artikkelen at skattekontoret har konkludert med at kjøper ikke skal beregne norsk merverdiavgift ved snudd avregning. Dette standpunktet er etter vår oppfatning feil. Her har vi å gjøre med en fjernleverbar tjeneste der kjøper omfattes av mottakerkretsen som er definert i merverdiavgiftsloven § 3–30. Det pliktes derfor å beregne merverdiavgift.

På tross av formålet om å unngå dobbeltbeskatning, er argumentet om at det er betalt utenlandsk avgift ikke avgjørende i forhold til spørsmålet om eventuell norsk merverdiavgift skal beregnes, jf. punktet **Kort om formålet med reglene for fjernleverbare tjenester**. Dokumentasjon på beregnet utenlandsk merverdiavgift utgjør kun et moment i en totalvurdering, jf. uttalelse fra Finansdepartementet i forbindelse med innføringen av forskrift nr. 121

til merverdiavgiftsloven av 1969. Tilsvarende vil måtte gjelde i forholdet til hensynet om å unngå utilsiktet nullbeskatning. Merverdiavgift betalt i utlandet vil også i mange tilfeller kunne refunderes, slik at det i realiteten ikke oppstår noen endelig dobbeltbeskatning. Uansett mener vi at en eventuell utenlandsk avgiftsberegning, eller eventuell mangel på sådan, kan si noe om hvordan tjenesteleverandøren har oppfattet klassifiseringen av den tjenesten som er levert.

I mange tilfeller har den avgiftspliktige fått et skattemessig fradrag for den samme

tjenesten som det hevdes ikke er fjernleverbar. Tjenesten påstås å være fysisk utført i et annet land og skal derfor ikke avgiftsberegnes i Norge. I den grad den avgiftspliktige er etablert i det angjeldende landet og for eksempel driver virksomhet der via sine datterselskaper, er det nærliggende å anta at den skattemessige tilordningen med hensyn til den aktuelle kostnaden er feil. Den avgiftspliktige har følgelig ikke krav på det påståtte skattefradraget.

Avslutning

Vår oppfatning er at næringsdrivende eller offentlig virksomhet som er hjemmehørende

i Norge, og som kjøper fjernleverbare tjenester, plikter å beregne merverdiavgift dersom tjenesten anses som en avgiftspliktig tjeneste innenlands. Dette gjelder selv om tjenesten er kjøpt og forbrukt i utlandet. Salg av fjernleverbare tjenester fra norsk næringsdrivende til næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i utlandet omfattes ikke av plikten til å beregne merverdiavgift. Dette gjelder selv om tjenesten er kjøpt og forbrukt i Norge.

Nok en gang:

Uttaksmerverdiavgift på vedlikeholdsarbeider

Her kommenteres seniorskattejurist Hild Sande Røkkes innlegg i RR 2–10 om uttaksmerverdiavgift på vedlikeholdsarbeider, med særlig fokus på betydningen av klagesak nr. 6290 som omhandlet nettopp dette temaet.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Agnete Haugerud
Ernst & Young TAX

Innledning og avgrensning

Jeg har i RR 8–09 kommentert Sande Røkkes (heretter «artikkelforfatterens») artikkel «Store summer unndras avgift» i RR 5–09, og tatt til orde for at eiendomsutviklere ikke skal beregne uttaksmerverdiavgift av arbeid som anses som «vedlikehold» etter skatteretten. I en kommentar til mitt innlegg fastholder artikkelforfatteren sitt syn om at arbeider som omfattes av skatterettens vedlikeholdsbegrep, kan rammes av plikt til uttaksberegning. Jeg er uenig i dette, og vil utdype mitt syn nærmere nedenfor.

Sande Røkkes innlegg i RR 2–10 omfatter også interessante betraktninger knyttet til justering og tilbakegående avgiftsoppgjør for egenregibygg. Jeg går ikke nærmere inn på disse temaene, men vil kort påpeke at Skattedirektoratet i en artikkel av 12. juli 2007 har gitt klart uttrykk for at det i tilfeller der et egenregibygg før fullføring (om)disponeres til frivillig registrert utleievirksomhet, kan gis fradrag gjennom et «tilbakegående avgiftsoppgjør» for tidligere beregnet uttaksmerverdiavgift. Skattedirektoratets syn later til å være i samsvar med den løsningen Sande Røkke tar til orde for i RR 2–10, og dette fremstår også etter mitt syn som en hensiktsmessig løsning som fremmer konkurransenøytralitet og motvirker avgiftskumulasjon.

Merverdiavgiftsloven har som kjent vært gjenstand for en teknisk revisjon med virkning fra 1. januar 2010, og de tidligere

uttaksbestemmelsene i loven § 10 fjerde ledd og § 14 tredje ledd annet punktum (heretter bare omtalt som «§ 14») finnes nå i henholdsvis § 3–26 og § 3–22 (2) i ny lov. Den tekniske revisjonen har ikke medført noen materielle endringer. Da jeg i mitt innlegg i stor grad viser til rettskilder som knytter seg til de tidligere bestemmelsene, vil jeg i dette innlegget vise til disse. Det som sies om den tidligere § 10 fjerde ledd vil imidlertid gjelde tilsvarende i forhold til ny lovs § 3–26, mens det som sies om tidligere § 14, vil gjelde tilsvarende i forhold til ny lovs § 3–22 (2).

Nærmere om diskusjonstemaet

Etter at merverdiavgiftslovens uttaksregler ble endret med virkning fra 1. januar 2008, gjelder både merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd og § 14 for arbeider med «oppføring, oppussing, modernisering» mv. Det omdiskuterte tema er hvilke typer

