

Ny momsreform i EU:

Hva reformen betyr for norske virksomheter

Den nye merverdiavgiftsreformen i EU trådte i kraft 1. januar 2010. Innføringen av reglene i det enkelte EU-land har medført store utfordringer og forsinkelser. Vi ser på betydningen av de nye reglene for norske virksomheter.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Marit Barth
Advokatfirmaet Pricewaterhouse-
Coopers



Advokat
Espen Qvist
Advokatfirmaet Pricewaterhouse-
Coopers

De nye reglene ble innført med tanke på å forenkle avgiftssystemet i EU, men den tiltenkte forenkling av reglene på fellekapsnivå har innebåret utfordringer for de enkelte EU-land med hensyn til implementering av nytt regelverk og den infrastruktur som har vært nødvendig for at regelverket skal kunne tre i kraft etter hensikten.

Vi forventer at regelverket vil være gjenstand for videre utvikling også i tiden fremover.

Hva går de nye reglene ut på?

Beregning av merverdiavgift ved snudd avregning/reverse charge¹

Fra 1. januar 2010 skal som hovedregel merverdiavgift ved salg av tjenester over landegrensene fra næringsdrivende etablert innenfor EU-området beregnes av kjøper, hvor sistnevnte har sitt etableringssted. Tidligere var hovedregelen at det var selger som fra sitt etableringssted skulle beregne merverdiavgift etter reglene i etableringslandet. Ved salg av tjenester mellom selger og kjøper i samme land utløser derfor de nye reglene ingen endringer. Tilsvarende

¹ Reverse charge innebærer at kunden rapporterer «selgerens» utgående merverdiavgift i omsetningsoppgaven og kan fradragføre den tilsvarende (forutsatt fullt mva-fradrag). Formålet med slik rapportering er å unngå at selgere må merverdiavgiftregistreres i flere land. I tillegg vil en slik ordning være likviditetsbesparende for virksomhetene.

vil det ikke medføre noen endringer for salg av tjenester til forbrukere, med unntak av elektroniske tjenester.

Neste steg i reformen vil være innføring av plikt til å beregne merverdiavgift ved snudd avregning for tjenester levert til næringsdrivende som relaterer seg til kultur, artistisk opptreden, sportsaktiviteter, forskning, undervisning, underholdning og lignende aktiviteter fra 1. januar 2011. Reformen omfatter likevel ikke betaling for adgang til slike aktiviteter.

Utvidet plikt til å rapportere salg av tjenester mellom EU-etablerte virksomheter

Salg av tjenester over landegrensene innenfor EU-området skal fra 1. januar 2010 rapporteres i separate salgslister til avgiftsmyndighetene (EC Sales List). Rapporteringsplikten påhviler kun virksomheter med etablering i EU-området og tjenester som det skal beregnes merverdiavgift av ved snudd avregning/reverse charge.

Den utvidede rapporteringsplikten oppstår derfor ikke ved salg av tjenester til kunder utenfor EU-området, ved salg av tjenester som ikke er avgiftspliktig i henhold til reglene i kundens hjemland eller ved salg av tjenester til forbrukere.

Virkingen av de nye reglene for norske virksomheter

Rapportering av merverdiavgift

Vår erfaring er at de nye reglene vil få størst virkning for norske virksomheter med etablering innenfor EU-området eller som har handelspartnere innenfor EU-området.

Norske virksomheter som anskaffer tjenester fra en virksomhet etablert innenfor EU-området, har fått spørsmål om leveransen går til norsk hovedkontor eller filial av det norske foretaket innenfor EU-området.

I sistnevnte tilfelle skal rapportering av merverdiavgift foretas av det norske foretaket ved dets filial i henhold til reglene i det EU-land hvor filialen er beliggende. Om ikke filialen allerede har vært registrert for merverdiavgift i det aktuelle EU-landet, vil således en registreringsplikt oppstå som ledd i anskaffelsen og rapporteringen av merverdiavgift ved snudd avregning.

Rapporteringsplikten etter de nye reglene i EU oppstår kun i tilfeller hvor anskaffelsen av tjenesten gjøres av den EU-etablerte filialen og ikke når anskaffelsen gjøres av det norske hovedkontoret. Norske foretak må således være bevisste på til hvilken etablering anskaffelsen av tjenesten gjøres for å kunne foreta korrekt avgiftsrapportering.

I praksis vil det være tjenester knyttet til arbeid på vare, som installasjons-, monterings- eller reparasjonstjenester på varer (ikke fast eiendom), transporttjenester og såkalte management fees hvor de nye reglene vil få størst betydning. Dersom norske virksomheter omsatte denne typen tjenester innenfor EU, oppsto det tidligere som hovedregel en plikt til å registrere seg for merverdiavgift i det landet hvor tjenesten ble ytt fra. Etter de nye reglene vil det være kunden som skal beregne og rapportere merverdiavgift. Norske virksomheter som omsetter denne typen tjenester fra Norge til kunde i EU, vil etter norske regler i de fleste tilfeller fakturere tjenestene med norsk merverdiavgift. De nye reglene i EU medfører at kunden skal oppkreve merverdiavgift ved snudd avregning i henhold til reglene i sitt EU-land. Det oppstår med dette et tilfelle av dobbel avgiftsbelastning for denne typen tjenesteleveranser fra norsk etablert leverandør til kunde etablert i EU.²

² Kunden i EU vil etter norske regler kunne søke refundert pådratt merverdiavgift fra norsk tjenesteleverandør. En

I motsatte tilfeller hvor tjenestene ovenfor anskaffes av norske virksomheter fra EU-etablerte tjenestetilbydere, skal tjenesteyteren etter den nye hovedregelen ikke beregne merverdiavgift ved salg til den norske kunden. Tatt i betraktning at de fleste av tjenestene som omfattes av de nye EU-reglene for snudd avregning ikke anses som såkalte fjernleverbare tjenester etter norske merverdiavgiftsregler (tjenester som etter norske regler er gjenstand for snudd avregning), oppstår det en situasjon hvor det verken beregnes merverdiavgift av tjenesteyter eller kunden. Dette vil typisk kunne være tilfelle for arbeid på vare utført i et EU-land (installasjons-, monterings- eller reparasjons-tjenester på varer (ikke fast eiendom)).

De tilfellene hvor det oppstår dobbel eller ingen avgiftsbelastning, er et utslag av forskjellige prinsipper for beregning av merverdiavgift i EU og i Norge. Følgelig er reglene i EU og Norge her ikke fullt ut avstemte. Etter hva vi erfarer, vurderer norske avgiftsmyndigheter for tiden behovet for endringer av de norske reglene for kjøp og salg av tjenester over landegrensene for å tilpasse det norske regelverket til de nye reglene i EU. Et første steg som ledd i denne tilpasningen foreligger i forslaget til neste års Statsbudsjett, hvor det foreslås innføring av en forenklet registreringsplikt i Norge for utenlandske tilbydere av elektroniske kommunikasjonstjenester til private forbrukere i Norge.

EU-landene har adgang til å dispensere fra hovedregelen basert på et prinsipp hvor tjenesten faktisk forbrukes

Vi gjør oppmerksom på at de enkelte EU-land har adgang til å dispensere lokalt fra hovedregelen etter et prinsipp om at merverdiavgift skal beregnes på det sted hvor tjenesten faktisk anses for å være forbrukt³. Unntaksregelen innebærer for det første at det enkelte EU-land har anledning til å bestemme at avgiftsbehandling skal skje utenfor EU dersom tjenesten anses forbrukt utenfor EU. Dette medfører at man fraviker hovedregelen om at avgiftsbehandling skal skje der hvor EU-kunden har sitt etableringssted dersom tjenesten anses forbrukt utenfor EU. For det annet innebærer unntaket at det enkelte EU-land rett til å innføre regler om at avgiftsbehandling skal skje i EU

dersom tjenesten anses forbrukt i EU. Tjenesten skal i disse tilfellene derfor ikke følge hovedregelen om at avgiftsbehandling skal skje der hvor kunden har sitt etableringssted utenfor EU, dersom tjenesten anses forbrukt i EU. For norske virksomheter har vi erfart at dette kan innebære en registreringsplikt og utvidet rapporteringsplikt i de EU-land som opererer med at kunden skal beregne merverdiavgift ved kjøp av tjenester (eks. Tyskland). Da det er åpnet for at det enkelte EU-land selv i stor grad kan sette vilkår for når unntakene skal komme til anvendelse, vil det være svært krevende for norske virksomheter å holde fullstendig oversikt over når unntakene vil ha innvirkning.

EU-landene har etter det vi erfarer foreløpig benyttet adgangen til å dispensere i svært begrenset grad for de tjenester som har vært omfattet av de nye reglene i EU. Dette gjelder spesielt de nye EU-landene i Øst-Europa, som nok har sammenheng med landene ikke har hatt tilstrekkelig med tid til å vurdere fullt ut konsekvensene av de nye reglene. Vi har likevel erfart at for tjenester knyttet til for eksempel transport av varer, har flere EU-land sett det nødvendig å innføre en unntaksregel på grunn av at et destinasjonsprinsipp⁴ ikke har gitt praktikable løsninger selv på kort sikt.

Utvidet rapporteringsplikt – EC Sales list

Det har oppstått en utvidet rapporteringsplikt ved salg av tjenester som er gjenstand for snudd avgiftsberegning i EU. Rapporteringsplikten kommer i tillegg til rapportering i ordinær omsetningsoppgave i det enkelte EU-land og vil være et nytt bekjentskap for selskaper som tidligere ikke var omfattet av tilsvarende rapportering ved salg av varer innenfor EU.

Den utvidede rapporteringsplikten representerer et betydelig merarbeid for virksomhetene, og manglende overholdelse av regelverket er forbundet med betydelige tilleggsavgifter i en rekke EU-land.

Det er viktig å merke seg at rapporteringsplikten ikke oppstår ved salg av tjenester til kunder etablert utenfor EU, herunder til norske virksomheter.

EU-landene har som hovedregel innført månedlig rapporteringsplikt i motsetning til den tidligere kvartalsvise rapporteringsplik-

ten for varer. Alle EU-landene benytter felles rapporteringsblankett for både varer og tjenester, og det er adgang i alle EU-land til å rapportere EC Sales list elektronisk.

Som utgangspunkt påhviler den utvidede rapporteringsplikten tjenesteyter, men enkelte EU-land har også innført regler om at kunden skal rapportere anskaffelsen i en egen «EC Acquisition list».

Tjenesteyter må ha kunnskap om tjenesten han yter er avgiftspliktig i medlemslandet hvor mottaker av tjenesten er etablert for å kunne ta stilling til om salget av tjenesten skal rapporteres i EC Sales list. Dette vil typisk kunne være aktuelt for finansielle tjenester hvor grensdragningen for hva som er avgiftspliktig, varierer fra EU-land til EU-land. Det er forbundet med illeggelse av tilleggsavgifter i de fleste EU-land dersom tjenesteyter feilaktig rapporterer tjenester i EC Sales list dersom tjenesten ikke skal rapporteres ved snudd avregning i mottakerlandet. Det pålegges således tjenesteyter en omfattende undersøkelsesplikt for å kunne foreta korrekt avgiftsrapportering etter de nye reglene.

For norske virksomheter som enten er etablert innen EU eller som har datterselskaper innenfor EU, er det derfor viktig å påse at man har etablert gode rutiner for å sikre korrekt rapportering.

Avsluttende kommentar

Vi ser fortsatt ikke de endelige virkningene av de nye merverdiavgiftsreglene på tjenestemarkedet i EU da myndighetene hittil kun har hatt ressurser til å sørge for den nødvendige implementeringen av reglene i det enkelte EU-land. Fortsatt er flere EU-land på etterskudd med å få på plass den nødvendige infrastrukturen knyttet til implementering av de nye reglene. Dette har blant annet resultert i at Europakommisjonen har foreslått å utsette fristen for å søke refusjon for pådratt merverdiavgift i EU for EU-virksomheter for 2009 fra 30. september 2010 til 30. mars 2011. Vi antar at flere EU-land på sikt vil innføre flere unntak fra de nye reglene basert på et prinsipp hvor tjenestene faktisk anses som forbrukt. Det knytter seg også spenning til hvordan myndighetene vil benytte sin adgang til å ilegge tilleggsavgifter ved feilaktig rapportering. Vi ser også med spenning frem til hvilke endringer i regelverket norske avgiftsmyndigheter vil foreslå for å tilnærme seg det nye EU-regelverket slik at det ikke oppstår uheldige konkurransemessige vriddinger.

slik refusjonsadgang er imidlertid administrativt byrdefull for både norske avgiftsmyndigheter og kunden i EU og det vil utgjøre en likviditetsmessig ulempe for kunden i EU sammenliknet med om det ikke var pådratt norsk merverdiavgift på faktureringsstidspunktet.

3 Prinsippet om avgiftsberegning der hvor tjenesten anses for å være forbrukt, er ofte omtalt som reglene om «use & enjoyment».

4 Med «destinasjonsprinsipp» menes at avgiftsbehandling skal skje etter prinsippet om snudd avregning hos mottaker av tjenesten.