

nester, viser direktoratet til at det ofte kan være vanskelig å fastslå forbruksstedet for fjernleverbare tjenester. Etter vårt syn kan det reises spørsmål om dette er en realitet. Når tjenester knytter seg til prosjekter, eiendommer el.l. utenfor Norge, vil det normalt være åpenbart at tjenestene også forbrukes utenfor Norge. At det i enkelttilfeller kan være problematisk å fastslå forbrukssted, kan uansett ikke gi hjemmel for å fravike det grunnleggende forbruksprinsippet i norsk avgiftsrett. Problemet må heller løses ved at det er norske næringsdrivende som må godtgjøre at tjenestene som selges avgiftsfritt, faktisk er til bruk i utlandet. En slik fremgangsmåte er ikke ukjent. I EU, der hovedregelen for salg av tjenester mellom næringsdrivende fra 1. januar 2010 har vært at det avgifts-

messige leveringssted er der kjøper er etablert, er det åpnet for at den enkelte medlemsstat kan innføre regler for å korrigere hovedregelen, dersom resultatet fremstår som uheldig. Reglene om såkalt «effective use & enjoyment» sikrer at tjenester som etter hovedregelen ville blitt avgiftsbelagt i et EU-land, men som faktisk benyttes utenfor EU, likevel ikke avgiftsbelegges. Eller omvendt, dersom tjenesten etter hovedregelen ikke skal avgiftsbelegges i EU, men den likevel faktisk benyttes der, blir den avgiftsbelagt. En slik «sikkerhetsventil» er også innarbeidet i det norske regelverket, jf. mval. § 3–30 (3), dog slik at det kun er ikke-beskatningssituasjonen i Norge man har hatt for øye. Vi kan ikke se at det burde stille seg annerledes i de situa-

sjoner der tjenesten åpenbart benyttes utenfor Norge.

Etter vårt syn er det svært uheldig hvis det nå får festet seg en oppfatning om at regelverket om eksport av fjernleverbare tjenester er endret gjennom den teknisk reviderte merverdiavgiftsloven, når det rent faktisk fremgår av forarbeidende at en slik endring ikke har vært tilsiktet fra lovgivers side. Vår oppfordring til Skattedirektoratet må derfor bli at de bør foreta en fornyet gjennomgang av sitt standpunkt sett opp mot det klare rettskildegrunnlag som taler mot direktoratets nåværende syn. En presisering av lovens ordlyd bør også vurderes, slik at man for fremtiden unngår feilslutninger basert på semantikk og manglende forståelse for bestemmelsens bakgrunn.

Tjenester som helt ut brukes i utlandet:

Fritak for mva og advokattjenester

En tjeneste som for en næringsdrivende eller offentlig virksomhet vil være fritatt for merverdiavgift, kan være merverdiavgiftspliktig dersom mottakeren er en privatperson eller ideell organisasjon som ikke driver næringsvirksomhet – om skattemyndighetenes forståelse legges til grunn.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Ann Johnsen
Advokattfirmaet Hjort DA

Fritakene for eksport av tjenester

Plikten til å beregne og betale norsk merverdiavgift gjelder for varer og tjenester som omsettes i Norge, og omsetning av varer og tjenester ut av landet er fritatt for merverdiavgift. For tjeneste følger dette fritaket av merverdiavgiftsloven § 6–22. Bestemmelsens første ledd gjelder tjenester som helt ut er til bruk i utlandet, mens annet ledd gjelder fjernleverbare tjenester

som omsettes til næringsdrivende og offentlig virksomhet hjemmehørende i utlandet. Det er i praksis lagt til grunn at advokattjenester er fjernleverbare tjenester med mindre tjenesten er knyttet til en prosess for domstolene. Tredje ledd regulerer elektroniske kommunikasjonstjenester, og vil ikke bli omtalt her.

Advokattjenester som omsettes til næringsdrivende og offentlig virksomhet i utlandet

Rekkevidden av fritaket i § 6–22 annet ledd for fjernleverbare tjenester er nærmere behandlet i Skattedirektoratets melding 8/10 av 7. september 2010. Meldingen ble blant annet skrevet på bakgrunn av to artikler i Revisjon og Regnskap (henholdsvis nr. 3 og nr. 5 for 2010) hvor det kom frem motstridende synspunkter på om det

er et krav om at en fjernleverbar tjeneste må forbrukes i Norge for at det skal foreligge avgiftsplikt. I Skattedirektoratets melding legges det til grunn at det etter § 6–22 annet ledd ikke har betydning om den fjernleverbare tjenesten kan sies å bli forbrukt i Norge så lenge kjøperen er en næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i utlandet. Dette innebærer at dersom en advokat utfører tjenester for en norsk filial av et utenlandsk selskap eller et norsk datterselskap av et utenlandsk morselskap, vil tjenesten være fritatt for merverdiavgift dersom «tjenesten utføres for og faktureres til den utenlandske virksomheten på bakgrunn av avtale mellom partene», se meldingen punkt 4.2.



ADVOKATTJENESTER: Det er i praksis lagt til grunn at advokattjenester er fjernleverbare tjenester med mindre tjenesten er knyttet til en prosess for domstolene.

Advokattjenester som omsettes til privatpersoner og ideelle organisasjoner i utlandet

Skattedirektoratets melding avklarer ikke skatteetatens syn på når fjernleverbare tjenester som omsettes til privatpersoner eller ideelle organisasjoner som ikke driver næringsvirksomhet, er fritatt for merverdiavgift. Slike situasjoner er ikke omfattet av § 6–22 annet ledd, som bare gjelder for omsetning til næringsdrivende og offentlig virksomhet. Overfor andre mottakere er det vilkåret i § 6–22 første ledd om at tjenesten må være «helt ut til bruk» i utlandet som er avgjørende. Dette fremgår nå uttrykkelig av § 6–22 annet ledd annet punktum, men var også gjeldende rett under merverdiavgiftsloven 1969.

Når en fjernleverbar tjeneste kan anses for å være «helt ut til bruk» i utlandet, er ikke åpenbart. For advokattjenester er dette en hyppig forekommende problemstilling overfor privatklienter bosatt i utlandet. Vi rettet derfor i 2010 en skriftlig henvendelse til Skatt øst der vi ba om en klargjøring av fritaket rekkevidde for advokattjenester. Etter først å ha fått et svar som ikke var mer oppklarende enn dagens ordlyd, ba vi skattekontoret ta stilling til avgiftsplikten i konkrete saker der dette hadde vært en problemstilling.

Ett av eksemplene vi ga var et tilfelle der arvelater var norsk, mens mottakeren av arven var bosatt i utlandet. I slike saker vil vår bistand typisk være å gi veiledning om norsk regelverk og å yte praktisk bistand til eksempelvis utfylling av arvemelding til norske skattemyndigheter. Arven ville i sin helhet gå til utlandet, og vi antok derfor at vår tjeneste måtte anses å være «helt ut til bruk» i utlandet og dermed fritatt for mer-

verdiavgift. Et annet eksempel var et tilfelle der vi bisto en person bosatt i utlandet blant annet ved forhandlinger med den tidligere ektefellen angående et økonomisk krav mot vedkommende. Den tidligere ektefellen bodde i Norge. Et eventuelt positivt utfall i saken ville innebære en utbetaling til vår klient i utlandet, og vi antok også her at vår tjeneste var fritatt. Et tredje eksempel var en person bosatt i utlandet som ba om vår vurdering av det rettslige grunnlaget for å reise et injuriosøksmål for norske domstoler knyttet til en artikkel i en norsk avis. I denne saken antok vi under tvil at vår tjeneste ikke var omfattet av fritaket.

I sitt svarbrev av 22. oktober 2010 viste Skatt øst til at det gjennom praksis var fastslått at det må stilles et krav om at en tjeneste er 100 prosent til bruk i utlandet for at den skal være fritatt for merverdiavgift etter § 6–22 første ledd, og at dette kravet er absolutt. Skattekontoret la videre til grunn at ingen av de eksemplene som vi hadde gitt, herunder de tre som er referert ovenfor, var omfattet av fritaket. Begrunnelsen for dette var at «alle de nevnte tjenestene gjelder juridiske og praktiske spørsmål tilknyttet Norge i en slik utstrekning at tjenestene ikke kan sies å være helt ut til bruk i utlandet. Det er ikke ansett avgjørende at selve resultatet av en eventuell prosedyre (rettsavgjørelsen) eller bistand vil kunne komme til nytte i utlandet.»

Dersom Skatt østs forståelse skal legges til grunn, vil det i praksis være svært få tilfeller der advokattjenester som omsettes til privatpersoner bosatt i utlandet, eventuelt til ideelle organisasjoner i utlandet som ikke driver næringsvirksomhet, er fritatt for merverdiavgift. Dersom advokatbistan-

den knytter seg til en vurdering av norsk regelverk eller utførelse av andre oppgaver i Norge, for eksempel forhandlinger eller utfylling av norske skjema, vil ikke tjenesten være helt ut til bruk i utlandet og dermed ikke fritatt for merverdiavgift.

Oppsummering og vurdering

Resultatet av Skattedirektoratets melding og Skatt østs forståelse sett i sammenheng, innebærer at den samme tjenesten som den store hovedregel vil være fritatt for merverdiavgift hvis mottakeren er en næringsdrivende eller en offentlig virksomhet, mens det foreligger avgiftsplikt hvis mottakeren er en privatperson eller ideell organisasjon som ikke driver næringsvirksomhet. Er dette rimelig?

Næringsdrivende hjemmehørende innenfor EU vil være pliktige til å beregne merverdiavgift dersom de kjøper advokattjenester fra Norge, mens privatpersoner bosatt i EU ikke har noen tilsvarende plikt, jf. EUs merverdiavgiftsdirektiv artikkel 44 og 45. Dette innebærer at for næringsdrivende vil merverdiavgift påløpe i det EU-landet der den næringsdrivende er etablert, og ikke i Norge. For privatpersoner er situasjonen motsatt ved at merverdiavgift påløper i Norge og ikke i det EU-landet vedkommende bor. Dermed oppnår man at tjenestene blir beskattet, og bare i ett land. Systemmessig sett er dermed resultatet rimelig og også «riktig». Innenfor EU har man likevel valgt en annen løsning ved at blant annet advokattjenester som omsettes til privatpersoner i utlandet er fritatt for merverdiavgift, se merverdiavgiftsdirektivets artikkel 59. Pedagogisk sett har det også vist seg å være en utfordring å forklare privatpersoner bosatt i utlandet at de må betale norsk merverdiavgift.