

er undersøkt og at kjøper kan sannsynliggjøre at slik undersøkelse er gjennomført.

Dersom faktura oppfyller kravene i bokføringsforskriften, foreligger det fradragrett også i de tilfellene selger de facto ikke er registrert i merverdiavgiftsregisteret. I sistnevnte typetilfelle trenger ikke kjøper undersøke selgers registreringsforhold i merverdiavgiftsregisteret forutsatt at kjøper er uvitende om at selger ikke er registrert. Salgsdokumentasjon som tilfredsstillende dokumentasjon for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 15-10.

En streng aktsomhetsplikt

Det er ikke bare avgiftsmyndighetene – gjennom bl.a. merverdiavgiftshåndboken og avgjørelsene til Klagenemnda for merverdiavgift – som gir anvisning på at kjøpers aktsomhetsplikt på dette området skal vurderes strengt. Borgarting lagmannsrett

uttalte i en dom av 26. april 2006 at merverdiavgiftslovens bestemmelser om legitimasjonsvirkning av salgsdokumenter må tolkes strengt i tilfeller hvor selger ikke er registrert og faktura mangler angivelse av organisasjonsnummer og/eller bokstavene MVA.

En annen dom som illustrerer hvor strengt legitimasjonsvirkningene av salgsdokumentasjon praktiseres, er Borgarting lagmannsretts avgjørelse av 28. april 2010. Saksforholdet var at en avgiftspliktig næringsdrivende hadde fradragført inngående merverdiavgift basert på salgsdokumentasjon utstedt av en dansk underentreprenør. Selger var i salgsdokumentasjonen angitt som org.nr.: mva 982 317 762. Staten anførte at fradagsretten ikke var i behold fordi bokstavene mva var angitt med små bokstaver og foran organisasjonsnummeret. Lagmannsretten uttalte at rent formelle feil ved angivelsen av organisasjonsnummeret ikke er avgjørende for et salgsdoku-

ments legitimasjonsvirkning, men retten kom allikevel til at fradagsretten ikke var i behold og fant at kjøperen ikke hadde utvist tilstrekkelig aktsomhet. Ved aktsomhetsvurderingen la lagmannsretten bl.a. vekt på at kjøperen burde kontrollert selgers registreringsforhold på bakgrunn av at det er et krav til at salgsdokumentasjon for utenlandske næringsdrivende registrert gjennom representant inneholder representantens navn og adresse. Dommen ble anket til Høyesterett og senere forlikt da det viste seg at den danske underleverandøren hadde vært registrert, men avgjørelsen viser hvor streng aktsomhetsvurderingen er på dette området.

Til sist gjentas anbefalingen: for å unngå tap av fradagsrett bør avgiftspliktige næringsdrivende som mottar mangelfull salgsdokumentasjon gjøre som Elvis Presley sang i 1962: Return to sender.

Prosessoppdrag er hovedsakelig fjernleverbare

Vi mener at enkelte av synspunktene i artikkelen «Prosessoppdrag likevel hovedsakelig fjernleverbare?» i Revisjon og Regnskap nr. 1 2012 av Jim Krüger Olsen, er på kollisjonskurs med norsk lov og internasjonalt anerkjente prinsipper (OECD) og regelverk (EU).

Artikkelen er forfattet av:



Partner
Nils Eriksen
Advokatfirmaet Grette



Senioradvokat
Jørgen Grønlie
Advokatfirmaet Grette

I artikkelen tar Jim Krüger Olsen for seg Borgarting lagmannsretts dom av 3. november 2011. Dommen er påanket og saken skal behandles av Høyesterett 21. juni 2012. Krüger Olsen mener at lagmannsretten tar feil når den har lagt til grunn at advokaters arbeid frem til hovedforhandlingen kan fjernleveres og faktureres avgiftsfritt til næringsdrivende hjemmehørende i utlandet. I tillegg til å kommentere dommen fremmer Krüger Olsen en del synspunkter av mer generell karakter.

Vi mener synspunktene i artikkelen om:

- I. (i) hvor tjenester skal avgiftsbelegges; og
- II. (ii) spørsmålet om avgiftsbehandlingen av tjenester som inneholder flere elementer,

er på kollisjonskurs med norsk lov og internasjonalt anerkjente prinsipper (OECD) og regelverk (EU). Vi vil nedenfor nærmere redegjøre for vårt syn.

Avgiftsbehandling av tjenester over landegrensene

Det er naturligvis riktig som artikkelforfatteren påpeker at det norske merverdiavgiftssystemet, som mange andre merverdiavgiftssystemer, har som formål å avgiftsbelegge innenlands forbruk av varer og tjenester. Men dette utgangspunktet løser ikke spørsmålet om hvilket land som skal ha beskatningsrett når tjenester utføres i et land for en oppdragsgiver hjemmehørende i et annet land. Spørsmålet om hvor tjenesten bør avgiftsbelegges, er et spørsmål som har vært gjenstand for atskillig oppmerksomhet internasjonalt, og hvor det i en årrekke har pågått et arbeid i OECD for å samordne reglene i de ulike landene. Norge har som medlem av OECD tatt aktivt del i dette arbeidet og gitt sin tilslutning til de prinsippene som så langt er godkjent; uten reservasjoner.

Det er feil at vi fikk regler om fjernleverbare tjenester for å forenkle avgiftsbehandlingen slik artikkelforfatteren hevder. Formålet med reglene om fjernleverbare tjenester var å søke å sikre at Norge var i takt med andre land på dette området og i hovedsak å hindre dobbelt beskatning eller utilsiktet ikke-beskatning. Departementet har i høringsnotatet til tidligere forskrift nr. 121 om kjøp av tjenester over landegrensene, understreket at det ved utarbeidelsen av forskriften er forsøkt lagt vekt på de prinsippene som er lagt til grunn internasjonalt. Det ble bl.a. uttalt:

«Departementet ser at det kan oppstå tolkningsproblemer og grensetilfeller ved de reglene for fjernleverte tjenester fra utlandet og endringene av eksportbestemmelsene på dette området. Ved vurderingen av avgiftsplikten for omsetning av fjernleverte tjenester, vil etter departementets mening intensjonen bak utformingen av dette regelverket være et viktig moment. Formålet med bestemmelsene er som nevnt å hindre dobbelt beskatning eller utilsiktet ikke beskatning».

Vi mener Krüger Olsen og enkelte andre i skatteetaten i dag er i utakt med hele den internasjonale arena, norsk lov og også klare signaler fra sentrale norske avgiftsmyndigheter når det i artikkelen bl.a. uttales «Stedet der forbruket skjer er det sentrale» og hvor det vises til Ottawa-erklæringen.

Vi ønsker å understreke at utgangspunktet ved handel mellom næringsdrivende ikke er at man skal søke å finne ut hvor faktisk forbruk skjer, verken etter Ottawa-erklæ-



FORMÅLET: Det norske merverdiavgiftssystemet har som formål å avgiftsbelegge innenlands forbruk av varer og tjenester.

ringen eller det arbeidet som har pågått siden slutten av 1990-tallet i OECD.

Utgangspunktet og den klare hovedregelen det er bred enighet om innen OECD, er at det ved omsetning mellom næringsdrivende gjelder et destinasjonsprinsipp og at tjenester skal avgiftsbelegges der mottaker er hjemmehørende. I OECDs retningslinjer om elektroniske tjenester som gjeldende norske regelverk bygger på, og som Norge har sluttet seg til uten reservasjoner, uttrykkes dette på følgende måte:

«The main criterion states that the place of consumption for cross-border supplies of services and intangible property that are capable of delivery from a remote location made to a non-resident business recipient should be the jurisdiction in which the recipient has located its business presence.»

...

«In work leading up to the Guideline on the Definition of the Place of Consumption the application of a pure consumption test was examined and it was concluded that this would be burdensome for both business and revenue administrations.»¹

Dette klare utgangspunktet er repetert i alt senere arbeid OECD har produsert om internasjonale tjenester mer generelt.

Det er en rekke grunner til at man i OECD som hovedregel har valgt ikke å bruke faktisk forbruk som kriterium for hvor en tjeneste som omsettes mellom næringsdrivende skal avgiftsbelegges. Vi oppfordrer de som har særlig interesse for temaet til å lese disse rapportene fra 1990-tallet og frem til i dag.

¹ Consumption Tax Guidance Series, Paper 1, OECD 2003.

EU, som deltar i OECD-arbeidet både med EU-kommisjonen og de medlemslandene som også er medlem av OECD, har selvsagt lagt seg på samme linje. Selvsagt, fordi det ville være absurd om en stor del av OECD-medlemmene skulle velge en annen, separat linje. Frem til 2010 var utgangspunktet i EU at såkalte «intangible services» skulle avgiftsbelegges der mottaker var hjemmehørende. Fra og med 2010 innførte imidlertid EU et generelt destinasjonsprinsipp for tjenester, slik at tjenester skal avgiftsbelegges der den næringsdrivende mottaker er hjemmehørende. Dette gjelder for alle typer tjenester med mindre spesialregler foreligger. Innen EU er for eksempel arbeid på vare avgiftspliktig der den næringsdrivende mottakeren av tjenesten er hjemmehørende, uavhengig av hvor varen befinner seg eller tjenesten utføres.

Det er her tilstrekkelig å peke på at det er en vesentlig feilslutning når artikkelforfatteren påstår at hans tolkning av tidligere forskrift nr. 24 § 8 er i samsvar med B2B-reglene i EU-retten. Faktum er at artikkelforfatterens tolkning er i direkte motstrid med EU-reglene og anerkjente internasjonale prinsipper fra OECD om at avgiftsbeleggingen som hovedregel skal skje i mottakerlandet. Artikkelforfatterens «forbrukstankegang» vil lede til at Norge vil komme mer i utakt med våre viktigste handelspartnere og medføre økt dobbelt- og nullbeskatning.²

Lagmannsretten har i dommen som er bakgrunnen for Krüger Olsens artikkel lagt til grunn at kun tjenester som advokater utfører i retten ikke kan fjernleveres. Det er en fullt forsvarlig tolkning av dagjeldende forskrifts ordlyd (en bestemmelse som nå er inntatt i loven). Det kan imidlertid stilles spørsmål ved om sterke harmoniseringshensyn med EU-landene og omverden for øvrig bør tilsi at bestemmelsen tolkes utvidende også til å gjelde advokatens opptreden i retten. Det kan imidlertid være å strekke ordlyden langt. Viktige rettspolitiske spørsmål i den sammenhengen og mer generelt kan være:

- hvilke grunner tilsier i dag at prosess for norske domstoler, arbeid på eller

² Vi ser selvsagt at det i enkelte tilfeller kan være grunner til å innføre sikkerhetsventiler, men slike sikkerhetsventiler kan ikke benyttes som hovedregler. Slike sikkerhetsventiler finnes i dag i EU ved at medlemslandene kan innføre «use & enjoyment»-bestemmelser i enkelte tilfeller. Slike bestemmelser er innført av noen land på begrensede områder. Innen OECD pågår det et arbeid for å angi kriterier for når landene kan fravike hovedregelen om at tjenester mellom næringsdrivende skal avgiftsbelegges der hvor mottakeren er hjemmehørende.

reparasjon av varer, utleie av varer eller en rekke tjenester som relaterer seg til fast eiendom skal avgiftsbelegges i Norge når de omsettes til utenlandske næringsdrivende?

- hvilke grunner tilsier i dag at man skal begrense et avgiftsfritak ved eksport av tjenester til «fjernleverbare tjenester» når ingen andre land i dag bruker et slikt kriterium?

Én eller flere tjenester?

I sin videre fremstilling omtaler artikkelforfatteren spørsmålet om det er omsatt én eller flere tjenester. Synspunktet er at dommens skjæringspunkt om at fritaket gjelder frem til hovedforhandling, innebærer en oppsplitting i strid med merverdiavgiftslovens bærende prinsipper. Heller ikke dette er vi enige i.

Det er ikke unormalt at leverandører påtar seg et oppdrag hvor en del av oppdraget kan være avgiftspliktig, mens en annen del av oppdraget er avgiftsfritt eller avgiftsunntatt. En entreprenør som inngår kontrakt om bygging av en offentlig vei, kan eksempelvis ha rett til å fakturere visse tjenester avgiftsfritt etter reglene om veifritaket mens andre tjenester må faktureres med utgående avgift etter hovedregelen i loven. Entreprenøren vil like fullt utføre et oppdrag som for mottakeren fremstår som én entreprenørtjeneste regulert i én avtale.

Vi mener artikkelforfatteren tar feil rettslig utgangspunkt når det anføres: «Videre kan tjenesteleveranser være sammensatt av deltjenester som isolert sett har ulik avgiftsbehandling, da vil det dominerende elementet og kundens formål med anskaffelsen være avgjørende.»

Merverdiavgiftslovens klare utgangspunkt er at de næringsdrivende skal anse hver tjeneste i en samlet leveranse som selvstendige og uavhengig tjenester som avgiftsmessig skal behandles hver for seg etter loven. Dette utgangspunktet følger av merverdiavgiftslovens oppbygning ved at den skiller mellom tjenester som er unntatt merverdiavgift og tjenester som er avgiftspliktige og tjenester som er fritatt fra avgiftsplikt. Når det gjelder tjenester som er avgiftspliktige, skiller loven videre mellom ulike satser på hhv. 8 %, 11 %, 15 % og 25 %.

I nyere rettspraksis har vi merket oss at Staten, på samme måte som Krüger Olsen, anfører at det gjelder en hovedtelselære i norsk rett som innebærer at man ved leve-

ranser som inneholder flere elementer alltid skal søke å finne hovedtelsel i leveransen og at denne skal styre avgiftsbehandlingen. Staten viser ofte til de sakene artikkelforfatteren viser til samt EU-retten til støtte for sitt syn. Verken disse norske dommene eller EU-retten gir holdepunkter for noen generell hovedtelselære i strid med de klare utgangspunkter loven stiller opp. Vi minner om at også innen EU er utgangspunktet at hver ytelse skal vurderes som selvstendige separate ytelser. Dette fremkommer krystallklart i en rekke saker fra *Card Protection Plan* til *Everything Everywhere*.

I dommen fra Borgarting lagmannsrett er det intet som tyder på at det har skjedd noen oppsplitting av det loven forutsetter skal avgiftsbehandles som én tjeneste. Poenget er at lovens vilkår «fjernleverbar tjeneste» her setter et skjæringspunkt for når en næringsdrivende har rett til å fakturere avgiftsfritt. Finansdepartementet har ment at skjæringspunktet bør settes til tidspunktet da stevning eller tilsvaret formelt inngis, mens lagmannsretten kom til at hovedforhandlingen for domstolen er skjæringspunktet for hva som kan omsettes og faktureres avgiftsfritt. Uansett hvor dette skjæringspunktet settes, kan vi ikke se at dette er en oppsplitting av en tjeneste. Dette er et spørsmål om omfanget av en fritaksbestemmelse, og vi kan ikke se at det i dag foreligger grunner som skulle tilsi at en slik bestemmelse skal tolkes innskrenkende, snarere tvert i mot.

Vi er selvsagt oppmerksomme på at enkelte næringsdrivende og rådgivere foretar akrobatiske øvelser for enten å «bundle» eller «unbundle» tjenester avhengig av hva som er mest fordelaktig i den enkelte saken. Vi savner imidlertid en klar linje fra Staten i sakene hvor det er et spørsmål om det foreligger én eller flere ytelser. EU-domstolen har oppstilt en rekke momenter og kriterier for når det klare utgangspunktet om at hver ytelse skal anses som selvstendige og uavhengige, bør fravikes. Disse prinsippene kan det være naturlig å se hen til også i norsk rett, med mindre norsk lov gir positiv anvisning på et annet resultat. Staten har av en eller annen grunn festet seg ved en ikke spesielt prinsipiell dom, Volker Ludwigdommen, og derved kun fragmenter av EU-retten og de momentene og kriteriene som er sentrale.

Konklusjon – oppfordring til Finansdepartementet

Vi oppfordrer Finansdepartementet til å komme på banen slik at det klargjøres hva som egentlig er Statens syn både når det gjelder (i) tjenester som omsettes til eller fra utlandet og hvorvidt faktisk forbruk er sentralt ved levering av fjernleverbare tjenester og (ii) spørsmålet om det foreligger én eller flere ytelser. Vi tror en slik klargjøring bl.a. kunne forhindre en del unødige saker som i dag verserer for rettsapparatet.



OPPFORDRING: Artikkelforfatterne oppfordrer Finansdepartementet til å komme på banen for å klargjøre Statens syn.