

typisk være at en kommune stiller idretts-haller mv. vederlagsfritt til disposisjon for idrettslag og kommunens innbyggere.

Det sentrale er at det er kommunen som dekker kostnadene til oppføring, drift og vedlikehold av eiendommen. Departementet har likevel akseptert at det foreligger utlån og ikke utleie når beløpet brukeren betaler er av symbolsk karakter. Som eksempel er nevnt vederlag for vasking eller et mindre beløp for lån av nøkkel.

Så lenge det foreligger et utlån, vil det foreligge rett til full kompensasjon for kommunen.

Spørsmålet er om retten til kompensasjon i sin helhet vil være avskåret dersom vederlaget som oppkreves av kommunen, er så høyt at det får karakter av utleie. Man kan se for seg at en kommune opererer med en subsidiert leie. Kan kommunen oppnå forholdsmessig kompensasjon så langt kostnadene ikke dekkes av leievederlaget?

I Merverdiavgiftshåndboken 8 utg. side 970 er det uttalt følgende i tilknytning til idrettsanlegg:

«Siden kommunen kun får kompensasjon for sine reelle kostnader ifm. anlegget, gis det ikke kompensasjon for verdien av for eksempel dugnadsarbeid, vaktmestertjenester og innskudd/gaver fra brukerne, jf. nevnte fortolkningsuttalelse vedrørende hva som anses som utleie av fast eiendom. Det må foretas en konkret vurdering av slike motytelsers verdi sett hen til normal leieverdi av anlegget, og deretter redusere kompensasjonsbeløpet ut fra hvor stor del av for eksempel den lokale idrettsklubbens bruk som anses finansiert via den indirekte leien. Det er altså ikke slik at selv om det foreligger utleie, så skal det ikke ytes kompensasjon for noen del. I Finansdepartementets brev av 26. februar 2008, inn tatt i F 10. mars 2008, presiseres det også at det skal ytes forholdsmessig kompensasjon ved slik delvis betaling ved utleie.»

Dersom en kommune fører opp en ny idrettshall, og fastsetter et leievederlag som utgjør 50 % av kostnadsdekkende leie, antas det at kommunen vil kunne kreve kompensasjon for 50 % av påløpt merverdiavgift på oppføringskostnadene. Det antas videre at kommunen vil ha rett til økt fradrag dersom leien settes ned eller det

innføres gratis halleie senere i justeringsperioden. Motsatt vil kommunen måtte tilbakeføre kompensert avgift ved økt leiepris.

En kommune vil ha rett til full kompensasjon dersom idrettsanlegget er finansiert med gave/tilskudd fra noen som ikke skal disponere/eller bruke anlegget. Vi kan tenke oss en næringsdrivende som donerer et større beløp til kommunen, slik at det kan bygges en idrettshall til vederlagsfri bruk for kommunes idrettslag. I dette tilfellet vil kommunen ha rett til full kompensasjon.

Uttalelsen gjelder konkret idrettsanlegg, men kan vel tenkes å gjelde tilsvarende for andre typer eiendommer. Vi kan tenke oss en kommune som leier ut ordinære boliger på sosialt grunnlag til personer som har vanskelig for å skaffe seg egen bolig. Så lenge boligene ikke er særskilt tilrettelagt, vil kommunen ikke ha rett til kompensasjon. Dersom kommunen opererer med en subsidiert leie, kan det tenkes at kommunen på lik linje med et idrettsanlegg kan kreve forholdsmessig kompensasjon.

# MVA-representasjon og EØS-avtalen

Artikkelen er forfattet av:



Advokat (H)  
Cecilie Aasprong Dyrnes  
Arntzen de Besche, skattegruppen



Advokat  
Nina Lea Gjerde  
Arntzen de Besche, gruppen for Europa- og konkurranserett



Advokat  
Espen Bakken  
Partner Arntzen de Besche, gruppen for Europa- og konkurranserett

Finansdepartementet varsler nå tiltak etter at EFTAs overvåkingsorgan ESA har konkludert med at den norske ordningen med MVA-representasjon for utenlandske foretak er i strid med EØS-avtalen der Norge har inngått gjensidig avtale om innkreving.

Forslag til endringer og videre progresjon varsles i løpet av 2013, senest i forbindelse med Revidert Nasjonalbudsjett som legges frem til våren.

## Bakgrunn

ESA har i en grunnlagt uttalelse (Reasoned Opinion) nr. 65 608 av 19. september 2012 konkludert med at merverdiavgiftslovens

regler om bruk av MVA-representant for utenlandske foretak etablert i et EØS-land, er i strid med EØS-avtalens artikler 11 og 36 i de tilfellene Norge har inngått egen avtale om innkreving. Bakgrunnen for vurderingen er en klage fra et utenlandsk foretak som ESA mottok i oktober 2008.

Kort fortalt regulerer EØS-avtalen artikkel 11 det frie varebyttet i EØS-området, og fastsetter at «kvantitative importrestriksjoner og alle tiltak med tilsvarende virkning skal være forbudt mellom avtalepartene.»

EØS-avtalen artikkel 36 knesetter prinsippet om fri bevegelighet av tjenester, og fastsetter at:

- «1. Innen rammen av bestemmelsene i denne avtale skal det ikke være noen restriksjoner på adgangen til å yte tjenester innen avtalepartenes territorium for statsborgere i en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat som har etablert seg i en annen av EFs medlemsstater eller EFTA-stat enn tjenesteytelsens mottager.
- 2. Vedlegg IX til XI inneholder særlige bestemmelser om adgangen til å yte tjenester.»

Finansdepartementet sier i brev til ESA av 11. januar 2013 at ordningen med MVA-representasjon fremstår som tungvint og utdatert, og at den kan medføre en byrde og en ekstra kostnad for de utenlandske foretakene. Departementet varsler både strakstiltak og mer langsiktige tiltak som følge av ESAs vurdering.

## MVA-representantordningen

Ordningen med MVA-representasjon ble innført i 1977 og fremgår av merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd: Utenlandske foretak som ikke har «forretningssted» eller «hjemsted» i Norge, er forpliktet til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret via en norsk MVA-representant. MVA-representanten er solidarisk ansvarlig for beregning og betaling av avgiften, og merverdiavgiftsforskriften § 2-1-1 første ledd fastsetter at faktura skal sendes gjennom representanten med mindre det er gitt dispensasjon.

## Finansdepartementets tiltak

Strakstiltakene som Finansdepartementet foreslår er:

- Oppheving av solidaransvaret for MVA-representanter som bistår utenlandske foretak etablert i et EØS-land som Norge har egen avtale om innkreving med.
- Oppheving av kravet om at faktura skal sendes gjennom MVA-representanten. Tiltaket er generelt og vil også gjelde for utenlandske foretak som er etablert utenfor EØS.

På lang sikt varsler Finansdepartementet en bredere gjennomgang av representantordningen i sin helhet.

Finansdepartementet signaliserer at forslag til endringer vil komme så snart som mulig og senest i Revidert Nasjonalbudsjett for 2013. De mer langsiktige tiltakene er ikke tidfestet, men departementet sier at progresjonen i dette arbeidet vil bli fremlagt i Revidert Nasjonalbudsjett.

## Nærmere om ESAs vurdering

ESA peker på at ifølge fast rettspraksis er alle tiltak som forbyr, hindrer eller er i stand til å gjøre utøvelsen av den frie bevegelighet for varer, tjenester, personer eller kapital mindre attraktiv, å anse som en restriksjon på disse frihetene. Dette innebærer at selv om skattlegging faller innenfor EØS-statenes kompetanse, må likevel denne kompetansen utøves i samsvar med EØS-retten.

Videre peker ESA på at EU-domstolen har fastslått at det er en restriksjon på de grunnleggende frihetene å kreve at et avgiftssubjekt som ikke er etablert i riket, må utpeke en representant som er solidarisk ansvarlig for betaling av avgift. Selv om overvåkningsorganet anerkjenner at Norge har en legitim interesse i å sørge for at foretak som tilbyr tjenester eller selger varer i Norge faktisk betaler MVA, mener ESA likevel at den norske merverdiavgiftsloven her går lenger enn det som er nødvendig for å bekjempe avgiftsunndragelse.

Sentralt i ESAs vurdering er at Norge har inngått egne avtaler om gjensidig bistand for innkreving av avgiftskrav med 15 medlemsstater. ESA vurderer det dit hen at der hvor det foreligger en slik avtale om gjensidig bistand, vil kravet om MVA-representant være å gå lenger enn det som er nødvendig. På den annen side åpner ESA opp for at det vil kunne være i samsvar med EØS-avtalen å kreve MVA-representasjon i Norge for foretak fra de medlemsstatene hvor det ikke er inngått noen avtale om gjensidig innkreving.

Saken kan bringes inn for EFTA-domstolen, men dette er pr. dato ikke avklart.

## Betydningen av tiltakene – hva vil skje i fremtiden?

Finansdepartementets strakstiltak medfører først og fremst en praktisk endring ved at fakturaer kan sendes direkte fra det utenlandske foretaket til kunden. Endrin-

gen vil gjelde alle utenlandske foretak uavhengig av hvilket land de er etablert i. Dette vil kreve endringer både i merverdiavgiftsforskriften § 2-1-1 og i bokføringsforskriften § 5-2-1.

Fjerning av solidaransvaret vil gjelde kun for de foretakene som er etablert i en EØS-stat som har gjensidig innkrevingsavtale med Norge. Disse landene er: Belgia, Danmark, Finland, Island, Italia, Malta (ikke ratifisert pr. dato), Nederland, Polen, Portugal, Slovenia, Spania, Sverige, Storbritannia og Tsjekkia. Representanten vil da ikke lenger risikere krav fra avgiftsmyndighetene dersom det utenlandske foretaket ikke betaler avgiften. Her er det merverdiavgiftsloven § 11-1 tredje ledd som må endres. Endringen krever også presiseringer i skattebetalingsforskriften § 16-30-1.

Spørsmålet blir deretter hva Finansdepartementet foreslår på lang sikt. Departementet kan velge en løsning som splitter de utenlandske foretakene i to grupper: 1) Foretak som er etablert i et EØS-land med gjensidig avtale, eller 2) foretak som etablert i øvrige land. Dette vil medføre et tosporet system, og derfor kan det være sannsynlig at det på lang sikt er ønskelig med en felles løsning uavhengig av etableringsland. Dersom representasjonsordningen fjernes helt, må man finne en annen løsning for beregning og oppkreving av norsk merverdiavgift.

Et alternativ vil være ordinær registrering i Merverdiavgiftsregisteret uten representant, eventuelt en forenklet registreringsordning. Et annet alternativ, eventuelt i en kombinasjon med en registreringsordning, vil være å utvide ordningen med snudd avregning (reverse charge). Sistnevnte løsning vil medføre en ytterligere tilnærming til EUs avgiftsdirektiv og vil kreve en betydelig utredning og endring i det norske avgiftssystemet. Ved fremleggelsen av Revidert Nasjonalbudsjett til våren vil vi forhåpentligvis få vite mer om hvilken langsiktig løsning Finansdepartementet jobber med.

### Svensk utredning om import-MVA: Forslag om forenklinger for importører

En fersk utredning fra Sverige anbefaler at import-MVA for registrerte avgiftssubjekter bør oppkreves av skatteetaten, og ikke av tollvesenet. Som en følge av forslaget vil også adgangen til å ilegge tillegg på fradragsberettiget import-MVA fjernes.

På samme måte som i Norge er det svenske avgiftssystemet bygd på to avgiftsetater med separat ansvar for oppkreving av merverdiavgift. Tollvesenet oppkrever avgift ved vareinnførsel (i Sverige vil dette gjelde innførsel fra land utenfor EU). Skatteetaten på sin side oppkrever avgift ved omsetning av varer og tjenester. For registrerte næringsdrivende med betydelig vareimport vil dagens to-sporede ordning med betaling og etterfølgende fradragsføring medføre økt administrasjon og økt likviditetsbelastning.

Utredningen SOU 2013:1 viser at 97 % av import-MVA i Sverige (fra land utenfor EU) fradragsføres som inngående avgift. Den svenske utredningen foreslår derfor at skatteetaten bør være oppkrevningsmyndighet der importøren er registrert i det svenske Merverdiavgiftsregisteret. Utredningen legger særlig vekt på å

reduere importørens likviditetsbelastning som følge av det to-sporede systemet, samtidig som de understreker at forslaget også vil gi mindre administrasjon for importørene.

Et sentralt tema i utredningen er tollvesenets adgang til å ilegge tilleggsavgift for import-MVA som er fradragsberettiget. Tilsvarende adgang finnes også i Norge. Utredningens forslag vil medføre at denne adgangen fjernes for fradragsberettiget import-MVA.

Den svenske utredningen bør i aller høyeste grad føre til debatt også i Norge. Tidligere utredninger har ikke ført til endringer i Norge så langt. Slik dagens system praktiseres, påføres avgiftsregistrerte importører en ekstra byrde knyttet til merverdiavgift som ikke utgjør proveny for staten. Selv om Norge ikke er medlem i EU, og dermed ikke omfattes av EU-direktivets regler om vareførsel innen EU, er spørsmålet likefullt høyaktuelt. Er det på tide med en forenkling?

Rammesaken er skrevet av: Advokat (H) Cecilie Aasprong Dyrnes

# Corporate finance-tjenester og merverdiavgift

Nyere nasjonal og internasjonal rettspraksis tydeliggjør vurderingsgrunnlaget for **merverdiavgiftsunntaket for omsetning og formidling av finansielle instrumenter**. Ved selskapsoverdragelse vil transaksjonens objektive karakter være avgjørende for avgiftsvurderingen.



Artikkelen er forfattet av:

Advokatfullmektig  
Ragnhild Georgsen  
Deloitte Advokatfirma

Artikkelen går nærmere inn på de merverdiavgiftsrettslige problemstillingene ved corporate finance-tytelser mv.

## Avgiftsunntak for finansielle tjenester

Hovedregelen i merverdiavgiftsloven er at det skal betales merverdiavgift til staten

ved innenlands omsetning av varer og tjenester.<sup>1</sup> Det fremgår imidlertid av merverdiavgiftslovens § 3–6 at omsetning og formidling av finansielle tjenester er unntatt merverdiavgiftsplikten. Det skal i så tilfelle ikke beregnes avgift ved slik omsetning, og den avgiftspliktige kan ikke fradragsføre innbetalt merverdiavgift på anskaffelser til bruk i slik virksomhet.

### Internasjonale kilder er sentrale

Merverdiavgiftslovgivningen i Norge er nasjonal og merverdiavgiftsreglene er ikke omfattet av EØS-avtalen. Norge er derfor ikke direkte bundet av EU sine regler og avgjørelser på rettsområdet. Unntaket for

finansielle tjenester er imidlertid bygget på det tilsvarende unntaket i EU-retten. Ved innføringen av avgiftsreformen i 2001 ble det presisert av Finansdepartementet at det skal ses hen til hvordan tilsvarende regler blir behandlet i EU-retten.<sup>2</sup> Dette standpunktet ble opprettholdt og presisert av Høyesterett i Rt. 2009 side 1632. Finansdepartementet uttalte at det er av særlig interesse hvordan unntaket avgrenses i Sverige og Danmark. De rettslige og faktiske vurderingstemaene som legges til grunn ved bruk av avgiftsunntaket, er dertil så like at retts- og forvaltningsavgjørelser, samt juridisk litteratur fra de to

1 Jf. merverdiavgiftslovens § 1–1 jf. § 3–1.

2 Tolkingssuttalelsen punkt 1.