

Fradragsrett for inngående mva ved import av varer

Artikkelen behandler spørsmålet om hvilke vilkår som må være oppfylt for at et selskap som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret kan fradragsføre importmerverdiavgiften som inngående merverdiavgift.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Pål Valheim
Ernst & Young Advokatfirma AS
Pål har bakgrunn fra både
Skattedirektoratet og Toll- og
avgiftsdirektoratet.

Det vil i artikkelen bli fremhevet at fradragsretten ikke er knyttet opp til et spørsmål om eierskap til varen, men derimot til hvorvidt importen er relevant og har en nær og naturlig sammenheng med importørens avgiftspliktige virksomhet. Temaet belyses ved en gjennomgang av en del praktiske typeutfeller.

I motsetning til fradragsretten ved innenlandske anskaffelser, har det i merverdiavgiftsretten vært lite fokus på problemstillinger knyttet til spørsmålet om når det foreligger rett til å trekke fra merverdiavgiften ved import. Også avgiftsmyndighetene har lenge holdt en lav profil på dette området. Det foreligger få eller ingen generelle retningslinjer på området og avgiftsmyndighetenes standpunkter i enkeltsaker har i liten grad knyttet begrunnelsen opp mot de aktuelle bestemmelsene i loven. Det synes heller ikke i juridisk teori å ha vært særlig fokus på disse spørsmålene. Det er sannsynlig at årsaken til dette er den tradisjonelle todelingen av forvaltningen som gjelder på merverdiavgiftsområdet i Norge, ved at skattetaten administrerer og innkrever merverdiavgift ved innenlandsk handel og tolletaten administrerer og innkrever merverdiavgiften ved import. Mange av de som arbeider med fradragsrettsspørsmål i forhold til innenlandske anskaffelser, er lite kjent med tollvesenets regler om når merverdiavgift ved import utløses og ikke minst om hvem som etter tollovens regler blir ansvarlig for avgiftskravet. Det foreligger imidlertid enkelte nyere uttalelser fra

avgiftsmyndighetene der fradragsrettsspørsmålet er bedre begrunnet enn tidligere.

Merverdiavgift ved import

Når plikten til å betale importmerverdiavgift oppstår

Av merverdiavgiftsloven § 3–29 fremgår:

«Det skal beregnes merverdiavgift ved innførsel av varer til merverdiavgiftsområdet»

Merverdiavgiftsplikten ved innførsel utløses følgelig av at varer importerer til Norge, dvs. at varene rent fysisk passerer norsk territorialgrense. Det kan være svært forskjellige underliggende forhold som medfører at varer importerer til Norge. Det kan f.eks. skyldes at varene er kjøpt, at de er lånt, at de er gitt som gave, at de er

gjeninnført etter reparasjon i utlandet eller at det gjelder overføring av varer fra importørens eget lager i utlandet til Norge. Uansett slike underliggende forhold, er det alene det forhold at varene passerer grensen inn til Norge som utløser avgiftsplikten. Det underliggende forholdet har derimot betydning for hvilket beregningsgrunnlag som skal benyttes for fastsettelsen av merverdiavgiftsbeløpet.

Hvem skal betale merverdiavgift ved import?

Av merverdiavgiftsloven § 11–2 fremgår:

«Ved innførsel av varer skal den som etter tolloven er ansvarlig for betaling av toll, beregne og betale merverdiavgift.»



PLIKTEN: Merverdiavgiftsplikten ved innførsel utløses av at varer importerer til Norge, dvs. at varene rent fysisk passerer norsk territorialgrense.

Avgift

Hvem som er ansvarlig for betaling av toll er inntatt i tolloven § 2–2:

«(1) For vare som fortolles, er den deklarerte mottakeren av varen tollskyldner»

Det følger av disse bestemmelsene at plikten til å beregne og betale merverdiavgift påhviler den som etter tolloven er ansvarlig for betaling av toll, dvs. tollskyldner. Ved fortolling av varer ved import, vil tollskyldner være den som er deklarert (angitt) som mottaker av varene i tolldeklarasjonen. Det er ingen begrensninger i tolloven eller merverdiavgiftsloven med hensyn til hvem som kan deklarerer som mottaker i tolldeklarasjonen. Både utenlandske og norske selskaper kan deklarerer som mottakere og således være tollskyldnere. Det er heller ikke noe krav om at den deklarerte mottakeren skal eie eller på annen måte ha en særskilt tilknytning til eller bruk av varen som importeres. Det sistnevnte er nytt i gjeldende tolllov som trådte i kraft 1. januar 2009. I tolloven som gjaldt frem til 2009, var det «vareier» som skulle betale toll og merverdiavgift ved innførsel. «Vareier» var iht. definisjon i tolloven den som overfor tollvesenet var «legitimert til å råde over en vare», dvs. den som eide varen eller på annen måte kunne fremvise dokumentasjon på at han etter det underliggende forholdet hadde disposisjonsrett til varen, f.eks. som leier eller låntaker.

Jeg vil i resten av artikkelen benytte begrepet «importør» om den som er deklarert som varemottaker og således er ansvarlig for betaling av importmerverdiavgift til Tollvesenet.

Fradragsretten

Vilkårene i merverdiavgiftsloven

Relevanskravet

Av merverdiavgiftsloven § 8–1 fremgår:

«Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten»

«Inngående avgift» er definert slik i merverdiavgiftsloven § 1–3, litra f)

«...merverdiavgift som er påløpt ved kjøp mv. eller ved innførsel.»

Det følger altså av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 8–1 at et selskap som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, har rett til å gjøre fradrag for inngående mer-

verdiavgift på anskaffelser av varer som er til bruk i den registrerte virksomheten. At bestemmelsen gjelder merverdiavgift som oppstår både ved innenlandske kjøp og ved innførsel, følger nettopp av definisjonen av «inngående merverdiavgift». Det kunne reises spørsmål om bruken av begrepet «anskaffelser» her innebærer at fradragsretten er begrenset til tilfeller der importen knytter seg kun til eiendomsoverdragelser, kjøp eller andre transaksjoner og ikke ved lån eller overføring av egne varer fra utlandet. Etter min oppfatning er det ikke grunnlag for noen slik begrensning. Jeg viser dels til at i den tilsvarende bestemmelsen i § 21 i merverdiavgiftsloven (lov av 19. juni 1969 nr. 66) som gjaldt frem til dagens merverdiavgiftslov (lov av 19. juni 2009 nr. 58), var begrepet «anskaffelser» ikke benyttet, samtidig som definisjonen av «inngående merverdiavgift» var lik som i dagens lov. Det er så vidt jeg kan se ingenting i forarbeidene til dagens merverdiavgiftslov som tilsier at det har vært tilsiktet noen realitetsendring på dette området. Det er derfor uklart for meg hvorfor begrepet likevel ble inntatt i den nye loven.

Dette innebærer at fradragsretten ved import blir et spørsmål om vareimporten er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten til den som har gjort oppoppførselen, dvs. importøren. Denne vurderingen av relevans og nær tilknytning vil være den samme som ved innenlandske anskaffelser. Eierskap til varen på importtidspunktet, som det tradisjonelt har vært fokus på i denne sammenheng, kan derfor ikke være noe avgjørende moment i vurderingen. Den praksis i forhold til fradragsretten som foreligger knyttet til innenlandske anskaffelser, og som ikke minst Høyesterett har trukket opp de senere årene, er således like aktuell ved innførsel av varer.

En upublisert uttalelse av 28. januar 2010 fra Skattedirektoratet støtter dette synet. Jeg vil senere i artikkelen komme nærmere inn på denne uttalelsen, der direktoratet uttaler følgende:

«Det er ikke oppstilt noe spesifikt skille i forhold til fradragsretten mellom anskaffelser som er eid av den som har pådratt seg anskaffelsen og andre anskaffelser som for eksempel gjelder leie eller lån. Det avgjørende vil være om anskaffelsen er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, dvs. er en innsatsfaktor ved salg av avgiftspliktige

ytelser som har en naturlig og nær tilknytning til slik omsetning.»

Dokumentasjonskravet

Merverdiavgiftsloven oppstiller også formelle krav for å gjøre fradragsretten gjeldende. Av § 15–10 (1) fremgår det at inngående merverdiavgift må dokumenteres med bilag for å være fradragsberettiget. Det aktuelle legitimasjonsbilaget ved import vil være en utskrift av tolldeklarasjonen der deklarert varemottaker må være det selskapet som for øvrig oppfyller vilkårene for fradragsrett. Dersom varene er fortollet inn på importørens tollkredittkonto hos Tollvesenet, må tolldeklarasjonen dessuten være påført attestasjon fra Tollvesenet om at importmerverdiavgiften er betalt.

Typetilfeller

Varer som er kjøpt og rettslig levert i utlandet

I mange tilfeller vil importen utløses av at et norsk selskap kjøper driftsmidler eller omsetningsvarer fra en selger i utlandet. Ikke sjelden avtales det at juridisk levering skjer i utlandet, for eksempel ved at det benyttes leveringsvilkåret (Incoterms) CIF. Slike leveringsvilkår er ofte begrunnet i et ønske mellom partene om at kjøper skal ta importen i eget navn, dvs. innførselsdeklarerer med det norske selskapet som varemottaker (tollskyldner).

Så fremt det norske selskapet skal benytte de importerte varene i den merverdiavgiftsregistrerte virksomheten i Norge – enten som omsetningsvarer eller som driftsmidler, vil kravet til relevans og nærhet i loven være oppfylt og selskapet vil ha fradragsrett for importmerverdiavgiften.

Varer som er kjøpt i utlandet og kjøpsrettslig levert i Norge av leverandør som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret

Det er heller ikke uvanlig at norske selskaper kjøper varer fra utenlandske leverandører der det er avtalt at kjøpsrettslig levering skjer i Norge, typisk ved bruk av leveringsvilkåret DDP. Valg av slike leveringsvilkår er gjerne begrunnet i et ønske om at selger i utlandet skal påta seg ansvaret ved importen ved at selger lar seg deklarerer som varemottaker ved innfortolling.

I og med at leverandøren her har påtatt seg å levere de importerte varene lokalt i Norge, er det neppe tvilsomt at importen av varene er relevant for leverandørens varesalgsvirksomhet. En forutsetning for at

leverandøren har fradragsrett, er imidlertid at han er registrert i Merverdiavgiftsregisteret i Norge for omsetning av varer i Norge. Høyesterett tok i den såkalte Ifi OY-dommen av 27. mars 2006 (Rt. 2006.264) stilling til når et salg fra en utenlandsk leverandør kan anses som et innenlandsk salg i Norge og ikke bare et eksportsalg *til* Norge. Høyesterett la til grunn at leveringsstedet alene ikke er avgjørende. Det må, ifølge retten, foretas en konkret helhetsvurdering av om det foreligger en tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge. Som relevante momenter som taler for at omsetningen anses som innenlandsk omsetning, pekte retten på, i tillegg til at kjøpsrettslig levering er i Norge, bl.a. at virksomheten fullt ut er basert på salg her i landet, at virksomheten utad fremstår å være drevet fra Norge, at det markedsføres eksklusivt mot det norske markedet og at kundekontakt skjer i Norge. At også avgiftsmyndighetene nå legger til grunn at juridisk levering i Norge neppe er tilstrekkelig til at omsetningen anses å skje i Norge, fremgår bl.a. av BFU 54/06 der Skattedirektoratet uttaler følgende:

«Etter Høyesteretts dom av 27. mars 2006 i Ifi OY-saken som innsender viser til, kan det antagelig hevdes at leveringsstedet i landet er nødvendig, men ikke ubetinget tilstrekkelig for at registreringsplikt foreligger.»

Dersom salgsvirksomheten til den utenlandske leverandøren, utover at juridisk levering skjer i Norge, ikke oppfyller noen av de andre omstendighetene som Høyesterett pekte på for at det foreligger innenlands omsetning i Norge, vil han ikke ha rett til å bli merverdiavgiftsregistrert i Norge og vil dermed heller ikke ha fradragsrett for importmerverdiavgiften. Leverandøren vil heller ikke ha rett til refusjon for importmerverdiavgiften etter den generelle refusjonsordningen for utenlandske foretak som ikke driver virksomhet i Norge. Jeg viser her til at inngående merverdiavgift ikke refunderes for varer som innføres for å leveres til kjøper i Norge, jf. merverdiavgiftsloven § 10–1 (3), annet punktum.

Spørsmålet er så om det norske selskapet vil ha fradragsrett dersom denne er importør, når selskapet på importtidspunktet rettslig sett ikke har fått varene levert til seg. Etter min oppfatning er det neppe tvilsomt at det norske selskapet vil ha fradragsrett for importmerverdiavgiften, forutsatt at det her gjelder driftsmidler eller omsetningsvarer til bruk i den merverdiavgiftsregistrerte virksomheten. Jeg kan ikke se at det foreligger noen hjemmel for å oppstille noe krav om at varene allerede på importtidspunktet må være levert rettslig etter de underliggende forholdene mellom selger og kjøper. Reelle hensyn trekker dessuten klart i samme retning, i og med at dette vil være eneste mulighet for å unngå at merverdiavgiften på importen blir en reell kostnad for selskapet. Noe annet vil ut fra en ren formålsbetragtning innebære brudd på helt grunnleggende nøytralitets- og konkurransevidningsprinsipper i merverdiavgiftssystemet.

Kjøpt fra leverandør i utlandet og kjøpsrettslig levert i Norge av leverandør registrert i Merverdiavgiftsregisteret

Ofte vil utenlandske leverandører ha innrettet sin varesalgsvirksomhet i Norge på en mer omfattende måte enn ved kun å levere varene kjøpsrettslig i Norge, f.eks. ved å ha forretningssted i Norge, drive markedsføring særskilt innrettet mot det norske marked eller ved å ha ansatte. Leverandørene vil da normalt anses å drive omsetning i Norge og dermed bli registreringspliktige i Merverdiavgiftsmanntallet i Norge med plikt til å beregne norsk

innenlandsk merverdiavgift i sine salgsfakturaer til de norske kundene.

Dersom leverandøren tar kostnaden for importmerverdiavgiften ved selv å fremstille seg som varemottaker ved fortollingen, vil han utvilsomt ha fradragsrett. Men hva hvis den norske kjøperen er importør? I en slik situasjon vil kjøperen bli belastet merverdiavgift to ganger knyttet til det samme varepartiet – først ved importen og dernest ved å betale leverandørens salgsfaktura hvor det oppkreves innenlandsk merverdiavgift på salget i Norge. Har den norske kjøperen fradragsrett for begge merverdiavgiftsbeløpene, dersom han er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og varene skal benyttes i den merverdiavgiftsregistrerte virksomheten?

Etter min mening har den norske kjøperen fradragsrett for begge merverdiavgiftsbeløpene i slike situasjoner. Årsaken er at merverdiavgiften her knytter seg til helt separate avgiftsutløsende begivenheter, dels ved importen og dels ved det innenlandske salget. Jeg kan ikke se at det foreligger hjemmel for å nekte fradrag for merverdiavgiften ved noen av disse begivenhetene, når partene har innrettet seg slik at den norske kjøperen faktisk belastes merverdiavgift i begge begivenhetene. Det er heller ikke urimelig at kjøper gis fradrag for begge beløpene når han faktisk også er pliktig til å innbetale merverdiavgiften to ganger. Hensynet til statens proveny taler heller ikke imot at kjøper gis fradrag for begge beløpene, da det her gjelder merverdiavgift som etter merverdiavgiftssystemet ikke skal tilfalle staten.



UNIVERSITETET I
NORDLAND

HANDELSHØGSKOLEN I BODØ • HHB

UiN har følgende ledige stillinger:

**Førsteamanuensis/førstelektor
i bedriftsøkonomi
med vekt på finansregnskap**

Søknadsfrist: 20. mai 2013

**Førsteamanuensis/førstelektor
i bedriftsøkonomi
med vekt på økonomistyring**

Søknadsfrist: 20. mai 2013

For mer informasjon: www.uin.no

Universitetet i Nordland tilbyr utdanninger på bachelor-, master og Ph.D-nivå. Det tas årlig opp studenter til mer enn 100 forskjellige studier.

Vi har i dag i overkant av 6000 studenter og over 600 ansatte fordelt på campus Bodø og studiestedene Helgeland og Vesterålen.

Avgift

Kjøp av varer for installasjon i Norge

Ikke sjelden inngår norske selskaper avtale med utenlandske leverandører om kjøp av varer/driftsmidler som leverandøren skal besørge installert hos kjøperen i Norge. Juridisk levering skjer da normalt når varen er ferdig installert. Etter forvaltningspraksis anses leverandøren å være registreringspliktig i Merverdiavgiftsregisteret for hele salget, dvs. varesalget inkludert installasjonsarbeidet, så fremt omsetningsgrensen for registrering på kr 50 000 i løpet av en 12 måneders periode er oppfylt. Leverandøren må dermed beregne norsk merverdiavgift i sine salgsfakturaer for både varene og installasjonsarbeidet.

Dersom leverandøren er importør, vil han utvilsomt ha fradragsrett for merverdiavgiften. Av praktiske grunner ønsker partene i disse tilfellene at kjøper er importør. Av samme grunner som i typetilfellet ovenfor, mener jeg at kjøper må ha fradragsrett både for importmerverdiavgiften og for merverdiavgiften som leverandøren

oppkrever i sin salgsfaktura i slike situasjoner. Det foreligger imidlertid en eldre melding utgitt av Skattedirektoratet som tyder på at direktoratet er av en annen oppfatning, jf. SKD Melding Av nr. 6/82. Fra meldingen hitsettes følgende uttalelse fra direktoratet:

«Utenlandsk selskap som har inngått en kontrakt om levering og montering av et anlegg her i landet er avgiftspliktig for hele kontraktsleveransen. Dette innebærer at all innførsel av varer skal foretas i det utenlandske firmaets navn. Dersom dette unnlates, bør en være forberedt på at det kan oppstå problemer i form av dobbelt avgiftsbelastning på importerte varer, eventuelt at nektelse av fradragsføring for betalt innførselsavgift kan komme på tale overfor oppdragsgiver. Oppdragsgiver som opptrer som vareeier overfor tollvesenet i tilfeller av denne art, regnes således i utgangspunktet bare å foreta et utlegg av merverdiavgiften på vegne av det utenlandske selskap.»

Som det fremgår av det siterte, tar ikke direktoratet direkte stilling til fradragsrettsspørsmålet, men nøyer seg med å peke på at det «kan komme på tale» å nekte kjøper fradragsrett for importmerverdiavgiften, uten å begrunne dette nærmere. At direktoratet i siste setning fremholder at den merverdiavgiften som kjøper belastes ved å opptre som varemottaker ved fortollingen skal regnes som et utlegg for den utenlandske leverandøren, indikerer imidlertid sterkt at direktoratet mener at kjøper ikke vil ha fradragsrett for importmerverdiavgiften i et slikt tilfelle.

Som nevnt innledningsvis er jeg ikke enig i direktoratets antagelser om at fradragsrett ikke foreligger i en slik situasjon, da jeg ikke kan se at det er hjemmel for å nekte fradrag. Jeg er dessuten også uenig i at merverdibelastningen som kjøper pådrar seg i kraft av å være importør ved fortollingen, skal anses som et utlegg for den utenlandske leverandøren. At kjøperen er importør i slike tilfeller, skyldes at partene



UTENLANDSK LEVERANDØR: Norske selskaper inngår ofte avtale med utenlandske leverandører om kjøp av varer/driftsmidler som leverandøren skal besørge installert hos kjøperen i Norge. Juridisk levering skjer da normalt når varen er ferdig installert.

har avtalt at importmerverdiavgiften skal være kjøpers egen kostnad.

Da meldingen er gammel, er det imidlertid usikkert om direktoratet/avgiftsmyndighetene har samme oppfatning i dag. Jeg har ikke sett at avgiftsmyndighetene eksplisitt har tatt avstand fra uttalelsen eller for øvrig kommentert den i etterkant. Uttalelsen er godt kjent blant avgiftsrådgivere og mange andre, og har i praksis skapt og skaper fortsatt mye usikkerhet rundt fradragsretten ved import. Uttalelsen er etter min mening et godt eksempel på den lave profilen (utydeligheten) som avgiftsmyndighetene har hatt på dette området.

Gjeninnførsel av varer etter bearbeiding i utlandet

Ved gjeninnførsel av varer etter bearbeiding (reparasjon/vedlikehold m.m.), skal importmerverdiavgiften beregnes på grunnlag av bearbeidingskostnadene i utlandet tillagt fraktkostnadene til og fra utlandet, jf. merverdiavgiftsloven § 4-11 (4). Verdien av selve varen kommer således ikke inn i beregningsgrunnlaget.

Dersom det her gjelder en situasjon der gjeninnførselen knytter seg til en bearbeiding av et driftsmiddel som eies av et selskap som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret i Norge og som benyttes i den registrerte virksomheten, er det neppe tvil om at selskapet har fradragsrett for importmerverdiavgiften dersom selskapet er importør.

Men hva hvis et annet selskap enn eieren er importør? Fradragsretts spørsmålet må her som ellers løses ut fra en vurdering av om importen er relevant og har en nær og naturlig sammenheng med importørens merverdiavgiftsregistrerte virksomhet. At

importøren verken er eller vil bli eier av varen, kan således ikke være avgjørende.

I en BFU datert 16. juni 2008 avgitt av Skatt øst var dette spørsmålet oppe. Saken var at et norsk selskap hadde påtatt seg å restaurere togvogner eid av et selskap som drev togtrafikk i Norge. Tjenesteyteren benyttet en underleverandør i utlandet til å utføre det meste av arbeidet. I den sammenheng sørget han for å få vognene transportert til det aktuelle landet, og fikk etter renoveringen vognene transportert tilbake til Norge. Overfor tollvesenet i Norge opptrådte tjenesteyteren som både eksportør og importør (deklart varemottaker). Etter ankomst til Norge skulle denne utføre noe klargjøringsarbeid på vognene før overlevering til kunden.

Skatt Øst la her til grunn at tjenesteyteren ville ha fradragsrett for importmerverdiavgiften, og viste til at importen var en innsatsfaktor for selskapets oppdrag for oppdragsgiveren og at importmerverdiavgiften dermed var relevant for tjenesteyterens merverdiavgiftsregistrerte virksomhet. Skattekontoret presiserte imidlertid at det hadde lagt til grunn at verdien av selve vognene ikke inngikk i beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften.

Jeg er helt enig i skattekontorets vurdering av at tjenesteyteren her måtte anses å ha fradragsrett for importmerverdiavgiften. Etter min mening var det imidlertid unødvendig å ta forbehold om at verdien av togvognene ikke ville inngå i beregningsgrunnlaget. Jeg kan ikke se at størrelsen på beregningsgrunnlaget har relevans for spørsmålet om fradragsretten, da det uansett var importen av togvognene som sådan som utløste avgiftsplikten og ikke kjøpet av bearbeidningstjenestene.

Varer leid fra utlandet

Avgiftsmyndighetene legger til grunn at et utenlandsk selskap som leier ut varer som leietaker benytter i Norge, driver utleievirksomhet i Norge med plikt til å la seg registrere i Merverdiavgiftsmanntallet, straks omsetningsgrensen for registrering er passert. Utleieren skal etter registreringen beregne merverdiavgift ved faktureringen av leiebeløpet til leietaker.

Dersom utleieren er importør av varene til Norge, er det neppe tvil om at han vil ha fradragsrett for importmerverdiavgiften, ettersom varene vil være relevante driftsmidler i utleievirksomheten.

Dersom partene i stedet innretter seg slik at det er leietakeren som er importør og denne er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, vil leietakeren betale merverdiavgift først til tollvesenet i forbindelse med vareimporten og til utleieren ved betaling av leiebeløpene. Dersom leietaker har fradragsrett for den leide varen fordi den er et relevant driftsmiddel i den merverdiavgiftsregistrerte virksomheten, er det neppe tvil om at han også har fradragsrett for importmerverdiavgiften. Årsaken er som tidligere nevnt at relevansvurderingen av bruken av varen i den merverdiavgiftsregistrerte virksomheten til leietaker vil være den samme for både merverdiavgiften på vareimporten og merverdiavgiften på selve leieforholdet. At leietaker verken er eller vil bli eier av varen, kan ikke være avgjørende.

Denne vurderingen har støtte i en upublisert uttalelse av 28. januar 2010 fra Skatteministeriet. Saken gjaldt avgiftsforholdene i forbindelse med at et norsk selskap inngikk en avtale med et utenlandsk selskap om tilgang til beredskapsutstyr (utstyr til reparasjon av egne driftsmidler)

Rådgiververktøy for den nye markedssituasjonen

Revisorgruppen på Lederkilden er utviklet i samarbeid med DnR og tar for seg aktuelle rådgivningsområder med tilhørende verktøy og fagstoff. Som medlem av DnR får du 25% rabatt på www.lederkilden.no. Logg deg inn på DnR sin medlemside for informasjon og tilgang.

- Selskapssekretær
- Restrukturering
- Økonomistyring og ledelsesrapportering
- Lønnsomhetsforbedringer
- Finansiering og likviditetsstyring
- Strategi og risikostyring
- Kjøp og salg av virksomheter
- Generasjonsskifte
- Verdivurdering



"Lederkilden.no er valgt av DnR som et verktøy som kan bidra til at rådgivningstjenester kan utføres på en kvalitetsmessig god og lønnsom måte."

Per Hanstad

 **leder**kilden.no

kontakt@leder

kilden.no – 4000 2886

lagret i utlandet. Det norske selskapet skulle betale årlige beløp for retten til bruk av utstyret uavhengig av om bruken faktisk ville komme til å finne sted. Dersom behov for å bruke utstyret ville oppstå, skulle det norske selskapet selv hente utstyret i utlandet og være importør av utstyret i Norge. Direktoratet uttalte at tjenestekjøpet var en fjernleverbar tjeneste som det norske selskapet skulle betale merverdiavgift av etter reglene om snudd avregning. Direktoratet uttalte også at det norske selskapet utvilsomt ville ha fradragrett for importmerverdiavgiften, dersom det skulle komme til å importere utstyret. Direktoratet bemerket i denne sammenheng følgende:

«Det er ikke oppstilt noe spesifikt skille i forhold til fradragretten mellom anskaffelser som er eid av den som har pådratt seg anskaffelsen og andre anskaffelser som for eksempel gjelder leie eller lån. Det avgjørende vil være om anskaffelsen er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, dvs. er en innsatsfaktor ved salg av avgiftspliktige ytelser som har en naturlig og nær tilknytning til slik omsetning.»

Konsekvensen av direktoratets vurdering var altså at det norske selskapet hadde fradragrett for inngående merverdiavgift både for tjenestekjøpet og for vareimporten.

Import av varer som lånes eller på annen måte stilles vederlagsfritt til disposisjon for importør

Tidvis foretas det import av varer uten at varene som sådan er gjenstand for noen underliggende transaksjon i form av salg, utleie eller bearbeiding. Typisk gjelder dette tilfeller der et norsk selskap låner varer fra et utenlands selskap, men det kan også tenkes andre årsaker til at varer stilles vederlagsfritt til disposisjon for et selskap i Norge. Også slik import utløser som hovedregel plikt til å betale merverdiavgift.

Fradragsretten for importmerverdiavgiften må her som ellers vurderes ut fra hvor relevant og nær og naturlig importen av varene er i forhold til importørens merverdiavgiftsregistrerte virksomhet. Eierskapet til varen kan heller ikke her ha betydning for fradragsrettsspørsmålet. At avgiftsmyndighetene nå synes å være enige i dette, fremgår bl.a. av ovennevnte uttalelse av 28. oktober 2010. Jeg viser også til BFU nr. 25/2012 fra Skattedirektoratet, der et datasenter planla å påta seg drift av andres servere og annet datautstyr som ville bli plassert i datasenteret. For utenlandske

kunder skulle datasenteret selv foreta importen av kundens utstyr for så å plassere det i datasenteret. Direktoratet fant at datasenteret hadde fradragsrett for importmerverdiavgiften. I denne sammenheng uttalte direktoratet bl.a. følgende:

«Ved innførsel av utstyr som lånes til bruk som driftsmiddel i registrert virksomhet, har det aldri vært tvil om at registrert låntaker som er tollskyldner etter tolloven (vareier etter tidligere lov), har fradragsrett for betalt innførselsmerverdiavgift. I nærværende tilfelle er ikke utstyret lånt, men overlatt til datasenteret for drifting. Innførselen er imidlertid også her en nødvendig forutsetning for at datasenteret skal utføre driftsoppdraget. Når datasenteret belastes innførselsavgiften på datautstyret som tollskyldner, fremstår avgiften i like stor grad som ved innlån, som en oppofrelse med direkte og nær tilknytning til datasenterets registrerte virksomhet. Relevanskravet for å anses til bruk i den registrerte virksomheten etter merverdiavgiftsloven § 8–1 er, etter Skattedirektoratets vurdering, således oppfylt.»

Import av varer der speditør opptrer som importør av varer i forbindelse med et ordinært spedisjonsoppdrag.

Speditører driver virksomhet innen transport av varer, samt at de ofte påtar seg å deklare varer for utførsel eller innførsel i forbindelse med transport av varer som krysser landegrensene. Når en speditør engasjeres til å fortolle varene ved import, vil speditøren normalt deklare sin oppdragsgiver som importør. Et typisk eksempel er at et norsk selskap kjøper en maskin i utlandet og engasjerer en speditør til å innfortolle varen til Norge i det norske selskapets navn og transporterer den til selskapets forretningsadresse i Norge.

Vurderingen av fradragsretten for merverdiavgiften vil da måtte baseres på importens/maskinens relevans og nærhet i forhold til oppdragsgivers merverdiavgiftsregistrerte virksomhet.

Hva hvis speditøren i stedet deklarerer seg selv som importør av maskinen? Tolloven har en særregel i denne sammenheng i § 2–2 (2) som lyder slik:

«Der den deklarererte mottakeren representerer en annen juridisk eller fysisk person, er også den som er representert, tollskyldner.»

Det følger av dette at speditøren og hans oppdragsgiver er solidarisk ansvarlig for innbetaling av importmerverdiavgiften, dersom speditøren deklarerer seg som importør (varemottaker) i tolldeklarasjonen. Selv om oppdragsgiveren i et slikt tilfelle gjøres ansvarlig for innbetaling av importmerverdiavgiften på maskinen, vil han ikke kunne gjøre fradrag for importmerverdiavgiften, selv om importen er relevant og har en nær og naturlig sammenheng med hans avgiftspliktige virksomhet i Norge. Årsaken er at han ikke vil kunne oppfylle de formelle kravene til legitimasjon for fradragsretten, i og med at han ikke er angitt som importør i tolldeklarasjonen.

Dersom importen knytter seg til varer som speditøren etter innfortolling skal transportere til sin oppdragsgiver som ledd i et ordinært spedisjonsoppdrag, slik som eksempelvis med kjøp av maskinen i utlandet, vil heller ikke speditøren etter min mening ha fradragsrett for importmerverdiavgiften. At speditøren har tatt kostnaden med å betale importmerverdiavgiften som ledd i sin spedisjonsvirksomhet, kan tale for at importen har en viss relevans til dennes merverdiavgiftsregistrerte spedisjonsvirksomhet. Dette kan imidlertid ikke være tilstrekkelig for at fradragsrett foreligger. Kravet til at importen må ha en nær og naturlig sammenheng med spedisjonsvirksomheten, vil etter min mening ikke være oppfylt. En fradragsrett på speditørens hånd vil dessuten lett komme i strid med merverdiavgiften som system og formål. Dersom eksempelvis maskinen er kjøpt av et selskap som ikke driver merverdiavgiftspliktig virksomhet, f.eks. et helseforetak, vil en fradragsrett på speditørens hånd medføre at kjøperen ikke blir belastet merverdiavgift på varekjøpet. Da speditøren driver spedisjonsvirksomhet og ikke videreomsetning av de importerte varene, har denne heller ikke anledning til å fakturere sin oppdragsgiver med merverdiavgift for dennes varekjøp. At kjøper ikke belastes merverdiavgift på sitt varekjøp, vil klart være i strid med merverdiavgiftssystemets system om at merverdiavgiften skal belastes det selskap som er «forbruker» i systemet, herunder selskaper som driver virksomhet utenfor merverdiavgiftslovens virkeområde.