

«renses» for justeringsforpliktelser. Slike resultat anses å stride mot lovens system – og etter vårt syn også mot lovens bestemmelser. Skattekontoret tilrår derfor fortsatt at den som overdrar kapitalvarer, selv gjør opp avgiftspliktene (tilbakeførings-/justeringsplikter) med mindre det subjektet som overtar kapitalvaren, påtar seg ansvaret for disse pliktene gjennom en justeringsavtale.»

Buxrud og Løvgaard utviser etter vår oppfatning en manglende respekt for klagenemndas avgjørelser i disse sakene. Forfatterne kan vanskelig forstås på annen måte

enn at skattekontoret ikke anser seg bundet av avgjørelsene i KMVA-7856, 7857 og 7858 for tilsvarende fremtidige saker.

Etter vår oppfatning er et slikt syn en neglisjering av merverdiavgiftsloven § 20-2. Lovens system er at klagenemnda skal ha siste ord i den administrative behandlingen på avgiftsrettens område. Dersom skattekontoret er uenig i rettsforståelsen som klagenemnda legger til grunn, er det eneste alternativet for endring av praksis at det tas ut søksmål mot nemnda. En fortsatt praktisering av en rettsoppfatning som ikke har fått tilslutning i klage-

nemnda, fremstår som en undergraving av lovgivers vilje. Dette innebærer også et klart brudd på det grunnleggende forvaltningsrettslige prinsippet om at et underordnet forvaltningsorgan plikter å innrette seg etter avgjørelser truffet av et overordnet forvaltningsorgan.

Det synes som at skattekontorene på dette området tidvis taper for øye den grunnsetningen Høyesterett gav uttrykk for allerede i 1931: «Det er et viktig prinsipp i beskatningen, at det som er likt skal behandles likelig.»<sup>3</sup>

3 Se Rt. 1931 s. 772 på side 775.

# EU-dom kan gi nye MVA-regler

**Finansdepartementet har uttalt at tjenester kjøpt av utenlandsk selskap med filial i Norge, til bruk i filialens virksomhet, ikke medfører plikt til å beregne merverdiavgift. EU-domstolen har nylig avsagt en dom som gir uttrykk for det motsatte når filialen inngår i en fellesregistrering.**

Artikkelen er forfattet av:



Advokatfullmektig  
Bijana Nedimovic  
Advokatfirmaet Thommessen



Advokat  
Bjørn Christian Lilletvedt Tøvsen  
Fast advokat Advokatfirmaet  
Thommessen

Foto: CF-Wesenberg/kolonihaven.no

Dommen kan medføre endring av de norske merverdiavgiftsreglene.

## EU-domstolens avgjørelse

EU-domstolen avsa 17. september d.å. dom i sak C-7/13 mellom Skandia America Corp. (USA) filial Sverige (heretter Skandia Sverige) og Skatteverket i Sverige.

## Kort om faktum i saken

Skandia America Corp. («SAC») fungerte i 2007 og 2008 som Skandia-konsernets

globale innkjøpselskap for IT-tjenester, og utøvde sine aktiviteter i Sverige gjennom filial; Skandia Sverige. SAC distribuerte IT-tjenester, som ble ervervet utenfor konsernet, til ulike selskaper i Skandia-konsernet, herunder til Skandia Sverige. Skandia Sverige inngikk i en fellesregistrering i Sverige. Filialens rolle var å bearbeide de eksternt ervervede IT-tjenestene til et sluttprodukt, for å levere dette til forskjellige selskaper i Skandia-konsernet, både innenfor og utenfor fellesregistreringen. Skandia Sverige ble belastet en forholdsmessig andel av SACs kostnader knyttet til kjøp av tjenestene.

## Domstolens vurdering

Domstolen tok stilling til to spørsmål i saken: (i) om det foreligger avgiftsplikt ved levering av tjenester fra SAC til Skandia Sverige, og (ii) hvem som i så tilfelle er ansvarlig for beregning av merverdiavgiften.

Domstolen fastslo at «levering» av tjenester fra et selskap hjemmehørende i et tredjeland (USA) til selskapets filial i et EU-land (Sverige), ikke utgjør avgiftspliktig omset-

ning fordi selskapet og dets filial utgjør ett og samme subjekt for avgiftsformål. Videre fastslo domstolen at dette stiller seg annerledes når filialen inngår i en fellesregistrering, som utgjør et selvstendig avgiftssubjekt. I et slikt tilfelle utgjør «levering» av tjenester fra selskapet til dets filial avgiftspliktig omsetning, fordi leveransen skjer fra et subjekt (selskapet) til et annet subjekt (fellesregistreringen) for avgiftsformål.

Videre fastslo domstolen at det er fellesregistreringen som skal beregne merverdiavgift etter reglene om snudd avregning, fordi det er fellesregistreringen som er mottaker av tjenestene for avgiftsformål.

## EU-dommens betydning i Norge

EU-domstolens avgjørelse har ikke direkte betydning for fortolkning og anvendelse av reglene i den norske merverdiavgiftsloven. Konklusjonen i dommen står imidlertid i kontrast til det som har vært avgiftspraksis i Norge, slik dette har kommet til uttrykk gjennom uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet.

De norske merverdiavgiftsreglene knyttet til kjøp og salg av tjenester over landegrensene er søkt utformet i tråd med de prinsipper som er lagt til grunn for avgiftsbehandlingen av slike tjenester i EU.<sup>1</sup> Det er derfor grunn til å tro at departementet vil vurdere behovet for endring av de norske reglene, i lys av EU-domstolens avgjørelse i Skandia-saken. Ettersom departementet har gitt klart uttrykk for at det ikke foreligger avgiftsplikt i tilfeller som behandlet i Skandia-saken (se nedenfor), og en slik lovforståelse har blitt praktisert siden 2002, kan harmonisering med EU-reglene kreve en lovendring i Norge.

Næringsdrivende i Norge som har innrettet seg etter fritaket i norsk avgiftspraksis knyttet til overføring av tjenester mellom hovedkontor og filial, bør vurdere om organiseringen av virksomheten kan bli rammet av en eventuell endring av de norske reglene i tråd med avgjørelsen fra EU-domstolen.

## Regelverket i Norge

Etter merverdiavgiftsloven (mval.) § 3-30 skal en næringsdrivende hjemmehørende i Norge, som er mottaker av en fjernleverbar tjeneste kjøpt fra utlandet, selv beregne norsk merverdiavgift på vederlaget for tjenesten dersom tjenesten hadde vært merverdiavgiftspliktig ved omsetning i Norge; såkalt «snudd avregning», jf. mval. § 11-3. Det samme gjelder en næringsdrivende hjemmehørende i Norge som bruker en fjernleverbar tjeneste levert til en mottaker hjemmehørende i utlandet, hvis det ikke er beregnet merverdiavgift på vederlaget for tjenesten i utlandet.

Dette innebærer at det i utgangspunktet skal beregnes merverdiavgift når det omsettes avgiftspliktige fjernleverbare tjenester fra et utenlandsk selskap til et norsk selskap som inngår i samme konsern. Mange utenlandske selskaper er registrert i Norge ved filial og har i tillegg egne datterselskaper i Norge. I en del tilfeller inngår filialen i fellesregistrering med de norske datterselskapene i det samme konsernet. Dette reiser spørsmål om hvordan en tjeneste som er kjøpt av det utenlandske selskapet, skal håndteres avgiftsmessig i Norge dersom tjenesten brukes ved konsernets norske filial.

## Nærmere om de norske reglene

### Kjøp av tjenester fra utlandet

Etter mval. § 3-30 første ledd skal det beregnes merverdiavgift ved «kjøp» av «fjernleverbare tjenester» fra utlandet. Annet og tredje ledd angir de nærmere vilkårene for avgiftsplikt.

Etter mval. § 3-30 annet ledd gjelder avgiftsplikten dersom (i) «mottakeren» av tjenesten er «næringsdrivende» «hjemmehørende» i Norge, og (ii) tjenesten etter sin art er merverdiavgiftspliktig ved omsetning i Norge.

Etter mval. § 3-30 tredje ledd utvides avgiftsplikten til å gjelde også for tjenester levert til mottaker som er hjemmehørende utenfor Norge, dersom (i) tjenesten er til bruk i Norge av en næringsdrivende hjemmehørende i Norge og (ii) det ikke er beregnet merverdiavgift av vederlaget for tjenesten utenfor Norge.

Som det fremgår er anvendelsesområdet for disse reglene avhengig av forståelsen av begrepene «fjernleverbare tjenester», «kjøp» og «mottaker» av slike tjenester, «næringsdrivende» og «hjemmehørende» i Norge/utlandet.

### «Fjernleverbare tjenester»

Begrepet «fjernleverbare tjenester» er definert i mval. § 1-3 første ledd, bokstav i), som «tjenester der utførelsen eller levering ut i fra tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted». Typiske eksempler på denne typen tjenester er konsulenttjenester, regnskapstjenester, advokat-tjenester og alle typer elektroniske tjenester.

Høyesterett har i en sak vedrørende Norsk Helikopter AS<sup>2</sup> vurdert hva som skal anses som fjernleverbare tjenester. I saken var spørsmålet om et norsk selskap som hadde leid inn arbeidskraft fra England, pliktet å beregne merverdiavgift. Høyesterett kom til at utleie av arbeidskraft er en fjernleverbar tjeneste, og at det norske selskapet som leide inn arbeidskraften, pliktet å beregne merverdiavgift etter reglene om snudd avregning. Det avgjørende var at tjenesten etter sin art kunne fjernleveres, jf. definisjonen over, og ikke hva som var avtalt med hensyn til oppfyllessted for den aktuelle tjenesten. Det var heller ikke avgjørende hvor arbeidet faktisk ble utført. Det avgjørende var at avtalen ble oppfylt ved at arbeidskraften ble stilt til leietakers disposisjon.

Utleie av varer anses som tjenester i relasjon til merverdiavgiftsloven. Finansdepartementet har uttalt at utleie av varer ikke er en fjernleverbar tjeneste.<sup>3</sup> Førstvotende i Norsk Helikopter-saken stilte seg kritisk til dette standpunktet, og påpekte at innen EU var utleie av varer ansett som en fjernleverbar tjeneste.

### «Kjøp» av tjenester

Begrepet «kjøp» må forstås som en transaksjon mellom to eller flere rettssubjekter, som innebærer betaling for en vare eller tjeneste. Vederlagsfri overføring av tjenester utløser derfor ikke avgiftsplikt. På dette punktet skiller reglene seg fra reglene som gjelder varer, hvor enhver innførsel utløser avgiftsplikt.

Dersom en norsk næringsdrivende mottar en fjernleverbar tjeneste fra et utenlandsk hovedkontor eller en utenlandsk filial, skal det ikke beregnes merverdiavgift fordi tjenesten ytes innenfor samme rettssubjekt og derfor ikke kan anses som «kjøpt».<sup>4</sup>

### «Mottaker» av tjenester

Begrepet «mottaker» av tjenester er ikke definert i merverdiavgiftsloven. Det er i praksis lagt til grunn at begrepet sikter til det subjekt tjenesten etter avtalen utføres for og som faktureres for tjenesten.<sup>5</sup> Hvis en norsk næringsdrivende inngår avtale med en utenlandsk næringsdrivende om kjøp av fjernleverbare tjenester, og den utenlandske næringsdrivende skal utføre tjenestene for den norske næringsdrivende og fakturere den norske næringsdrivende for tjenesteytelsene, anses den norske næringsdrivende som «mottaker» av tjenestene. Dette gjelder uavhengig av hvor tjenestene faktisk forbrukes.

### «Næringsdrivende»

Begrepet «næringsdrivende» er ikke definert i merverdiavgiftsloven. Det følger imidlertid av praksis at begrepet sikter til en fysisk eller juridisk person som utøver næringsvirksomhet, dvs. en økonomisk aktivitet av et visst omfang og en viss varighet, som objektivt sett er egnet til å gå med overskudd, og som drives for egen regning og risiko.<sup>6</sup> Hvorvidt et subjekt skal anses som næringsdrivende, må derfor vurderes konkret i det enkelte tilfelle, basert på kriteriene som er oppstilt i praksis.

<sup>3</sup> Finansdepartementets merknader til forskrift om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet (Forskrift nr. 121), punkt 3.1.

<sup>4</sup> Finansdepartementets forklaringsuttalelse av 2. juli 2002.

<sup>5</sup> Skattedirektoratets melding av 7. september 2010 (SKD 8/10).

<sup>6</sup> Merverdiavgiftshåndboken 10. utgave 2014, side 67 flg.

<sup>1</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 8.2 og Finansdepartementets uttalelse av 15. juni 2001 med merknader til forskrift om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet (Forskrift nr. 121).

<sup>2</sup> Rt. 2007 side 1401.

**«Hjemmehørende»**

Begrepet «hjemmehørende» er ikke definert i merverdiavgiftsloven. Det er i praksis lagt til grunn at etablering av en filial eller annet fast forretningssted i Norge er tilstrekkelig for å bli ansett som hjemmehørende i Norge.<sup>7</sup> Det er videre antatt at det samme gjelder for en utenlandsk næringsdrivende som er registrert i Norge ved representant, begrenset til den virksomhet som er omfattet av representantregistreringen. Sistnevnte innebærer at et utenlandsk selskap som kun har omsetning i Norge, men ikke noe «forretningssted eller hjemsted» i Norge, jf. mval. § 2-1 sjette ledd, anses som hjemmehørende i Norge. Begrepet «hjemmehørende» gis således et mer omfattende anvendelsesområde enn det sammenlignbare begrepet «hjemsted» i mval. § 2-1 sjette ledd, til tross for at Skattedirektoratet synes å benytte de to begrepene nærmest synonymt.<sup>8</sup> Det fremstår som selvmotsigende at et utenlandsk selskap som er registrert ved representant i Norge, skal anses som hjemmehørende i Norge, når representantregistreringen forutsetter at selskapet ikke har forretningssted eller hjemsted i Norge. Det er også på det rene at forretningssted eller fast driftssted krever en sterkere tilknytning til Norge enn at det kun finner sted omsetning i Norge.

Til sammenligning anses et selskap som «hjemmehørende» i Norge etter skatteloven kun dersom selskapet er registrert i Norge og/eller selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge.<sup>9</sup>

Når det i avgiftspraksis er oppstilt en tilsynelatende lav terskel for at en næringsdrivende skal anses hjemmehørende i Norge, innebærer dette at et selskap kan bli ansett som hjemmehørende i flere land og således pådrar seg en risiko for plikt til å beregne merverdiavgift i flere land på en og samme tjeneste.

**Filial- og representanttilfellene**

Et utenlandsk selskap kan være registrert i Merverdiavgiftsregisteret som følge av at selskapet driver avgiftspliktig virksomhet gjennom filial i Norge (ordinær registrering) eller som følge av at selskapet har avgiftspliktig omsetning i Norge (representantregistrering). I slike tilfeller anses det utenlandske selskapet som hjemmehørende i Norge for den del av selskapets aktivitet som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. over. Det utenlandske selskapet plikter

som følge av dette å beregne merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet i den grad tjenestene knytter seg til selskapets avgiftsregistrering i Norge på en slik måte at tjenestene må anses som levert til mottaker hjemmehørende i Norge. Dette vil være tilfelle hvor tjenestene etter avtale utføres for og faktureres til den avgiftsregistrerte enheten i Norge.

Hvis tjenestene derimot, etter avtalen, utføres for og faktureres til det utenlandske selskapet, og ikke selskapets avgiftsregistrerte enhet i Norge, vil det ikke foreligge plikt til å beregne merverdiavgift i Norge. Det vil heller ikke foreligge plikt til å beregne merverdiavgift i Norge om tjenestene helt eller delvis benyttes av den avgiftsregistrerte enheten i Norge (filial eller representantregistrering)<sup>10</sup>, med mindre det ikke er beregnet merverdiavgift av tjenesten utenfor Norge, jf. mval. § 3-30 tredje ledd. Slik bruk i Norge medfører med andre ord ikke at den avgiftsregistrerte enheten i Norge anses som mottaker av tjenesten etter mval. § 3-30 annet ledd.

Hvis avgiften som betales i utlandet, er vesentlig lavere enn den ville vært i Norge, oppnår det utenlandske selskapet, ved å innrette seg på denne måten, en avgiftsbesparelse (arbitrasje) tilsvarende forskjellen mellom avgiftssatsen i utlandet og Norge. En slik tilpasning til reglene er akseptert av Skattedirektoratet.<sup>11</sup>

**Fellesregistrering**

Etter mval. § 2-2 tredje ledd kan to eller flere samarbeidende selskaper fellesregistreres i Merverdiavgiftsregisteret, dersom minst 85 % av kapitalen i hvert selskap eies, direkte eller indirekte, av ett eller flere av de samarbeidende selskapene. Selskaper som er fellesregistrert anses som ett og samme avgiftssubjekt. Dette innebærer at levering av varer og tjenester mellom selskapene i fellesregistreringen ikke anses som omsetning etter merverdiavgiftsloven, og dermed ikke medfører plikt til å beregne merverdiavgift.<sup>12</sup>

Høyesterett har i en sak vedrørende Olympia Capital ASA m.fl. fastslått at et utenlandsk selskap ikke kan inngå i en fellesregistrering i Merverdiavgiftsregisteret, med mindre selskapet driver virksomhet med omsetning i Norge og har forretningssted

eller fast representasjon i Norge.<sup>13</sup> Et utenlandsk selskap som oppfyller disse kriteriene, kan derfor inngå i en fellesregistrering i Norge, men kun med virkning for selskapets avgiftsregistrerte enhet i Norge.

Et utenlandsk selskap som inngår i en fellesregistrering i Norge, kan levere tjenester fra selskapets avgiftsregistrerte enhet i Norge til de norske selskapene i fellesregistreringen, uten at dette anses som avgiftspliktig omsetning i Norge (fordi leveransene skjer innad i en fellesregistrering).

Kombinasjonen av at et utenlandsk selskap kjøper en tjeneste fra utlandet til bruk i sin norske filial som inngår i en fellesregistrering i Norge, for videre levering av denne tjenesten til et annet selskap i den norske fellesregistreringen, gir mulighet for kjøp av tjenester fra utlandet til bruk i Norge uten plikt til å beregne merverdiavgift i Norge. Dette vil kunne gi avgiftsbesparelser, særlig hvor tjenestene benyttes i virksomhet i Norge som er unntatt fra merverdiavgiftsloven. En slik tilpasning til reglene er akseptert av Skattedirektoratet i en bindende forhåndsuttalelse.<sup>14</sup>

**Oppsummering**

Finansdepartementet har tidligere uttalt at tjenester som anskaffes av et utenlandsk selskap med filial i Norge, til bruk i filialens virksomhet i Norge, ikke medfører plikt til å beregne merverdiavgift i Norge. Departementet har gitt klart uttrykk for at dette også gjelder når filialen inngår i en fellesregistrering i Norge. Dette er også lagt til grunn i avgiftspraksis.

EU-domstolens avgjørelse i Skandia-saken står i kontrast til departementets uttalelse og det som har vært avgiftspraksis i Norge.

De norske merverdiavgiftsreglene knyttet til kjøp og salg av tjenester over landegrensene er søkt utformet i tråd med de prinsipper som er lagt til grunn for avgiftsbehandlingen av slike tjenester i EU. Det er derfor grunn til å tro at departementet vil vurdere behovet for endring av de norske reglene, i lys av EU-domstolens avgjørelse i Skandia-saken. Ettersom departementet har gitt klart uttrykk for at det ikke foreligger avgiftsplikt i tilfeller som behandlet i Skandia-saken, og en slik lovforståelse har blitt praktisert siden 2002, kan harmonisering med EU-reglene kreve en lovendring i Norge.

7 Merverdiavgiftshåndboken 10. utgave 2014, side 314.

8 Skattedirektoratets uttalelse av 4. juli 2011 (SKD 7/11).

9 Lignings-ABC "Utdannet – allment om bosatt/hjemmehørende", punkt 3.

10 Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 2. juli 2002.

11 Merverdiavgiftshåndboken 10. utgave 2014, side 314.

12 Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 2. juli 2002.

13 Rt. 2007 side 140.

14 Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, datert 19. mai 2005 (BFU 76/05).