

at en avis har sendt faktura for et digitalt abonnement for første halvår i januar og det er oppkrevd mva for hele perioden, vil avishuset ha innkrevd merverdiavgift for seks måneder fra kunden. Så lenge mva er oppkrevd fra kunden må denne innbetales til avgiftsmyndighetene jf. § 11–4 (1). Betalning av oppkrevd mva kan bare unnlates dersom feilen korrigeres overfor kjøper, jf. mval § 11–4 (3). Med andre ord må selger utstede kreditnota og ny faktura uten mva for den delen av fakturaen som gjelder perioden etter utvidelsen av fritaket. Vi regner med at Skattedirektoratet vil publisere overgangsregler før ikrafttredelsen.

Hva mener vi om fritaket?

Fritaket for elektroniske aviser anser vi som relativt enkelt å forholde seg til. Fritaket vil innebære en slutt på forskjellsbehandlingen mellom papiraviser og elektroniske aviser, og er mer i samsvar med den teknologiske utviklingen. Fritaket vil som nevnt også medføre at avishusene nå stort sett slipper å utarbeide fordelingsnøkler for hva som skal faktureres med og uten merverdiavgift.

Vi kan imidlertid se for oss at leverandører av tidsskrifter og bøker også vil kunne ønske seg å bli omfattet av fritaket. Når formålet med fritaket blant annet er å verne det norske skriftspråket, kunne man jo sett for seg at fritakene for tidsskrifter og bøker også burde gjøres plattformnøytrale. Med dagens raske teknologiske utvikling er det grunn til å tro at også tidsskrifter og bøker i økende grad vil omsettes og leses elektronisk.

Med formålet for øyet ville også et fritak for elektroniske tidsskrifter og bøker ivarettatt dette i større grad enn for eksempel nyhetskanaler på TV. TV-kanalene formidler sine nyheter gjennom lyd og bilder, samt at det foreligger et begrenset utvalg av norske nyhetskanaler. Vi kan imidlertid ikke se at det er foretatt noen prinsipielle vurderinger hverken rundt tidsskrifter og bøker eller om hvordan formålet bak fritaket best kan ivaretas.

Vi er altså positive til at elektroniske aviser fritas for merverdiavgift, men skulle gjerne sett at Finansdepartementet og Skattedirektoratet tok tak i utdaterte regler på et

bredere og mer prinsipielt grunnlag enn kun ved å endre enkeltbestemmelser.

Ønsker klarere regler fra myndighetene

Vi synes det er positivt og på høy tid at elektroniske aviser merverdiavgiftsmessig likestilles med papiravisene. Vi ser imidlertid noen mulige utfordringer ved at det ikke trekkes opp klarere linjer for grensespørsmålene i forkant.

Som direktoratet selv påpeker i høringsnotatet, vil fritaket medføre administrative konsekvenser både for de næringsdrivende og for Skatteetaten. De næringsdrivende må selv ta initiativ til å avklare grensespørsmål og utvikle måter å innrette bokføringen på slik at det fremgår at avgiftshåndteringen er i samsvar med regelverket, mens fritaket vil kunne medføre tidkrevende saksbehandling og flere klagesaker for Skatteetaten. Vi vil derfor oppfordre Skattedirektoratet og Skatteetaten til å komme med klargjørende retningslinjer før ikrafttredelsen av fritaket.

Avgiftsplikt ved salg:

Fjernleverbare tjenester til norske forbrukere

Artikkelen kommenterer praksis fra Klagenemnda for merverdiavgift knyttet til spørsmålet om det foreligger hjemmel for avgiftsplikt ved salg av fjernleverbare tjenester til norske forbrukere fra utlandet.



Artikkelen er forfattet av:

Skattejurist
Geir Tollak Bjørndal Norli
Avdeling for fastsetting, MVA, Skatt sør (Drammen)
Artikkelen gir ikke nødvendigvis uttrykk for skatteetatens offisielle syn.

Rettslige utgangspunkter

Merverdiavgiftsloven § 1–2 angir at loven får anvendelse «i merverdiavgiftsområdet». Lovens geografiske virkeområde er et vik-

tig bakgrunnstappe for å forstå hjemlene for avgiftsplikt:

For *intern norsk omsetning* er det i § 3–1 første ledd en generell hjemmel for avgiftsplikt for alle varer og tjenester, med mindre det foreligger et unntak eller fritak. Det samme er tilfellet for innførsel av varer, jf. § 3–29.

For *kjøp av tjenester fra utlandet*, eller «innførsel» av tjenester som det også betegnes, foreligger det ingen generell hjemmel for avgiftsplikt. § 3–30 hjemler avgiftsplikt

for kjøp av *bestemte tjenestetyper* fra utlandet, der vilkårene for avgiftsplikt avhenger av hva slags type tjeneste som kjøpes.

Etter § 3–30 første og annet ledd skal næringsdrivende og offentlig virksomhet beregne merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra leverandører etablert utenfor merverdiavgiftsområdet, dersom tjenesten er avgiftspliktig ved intern omsetning.

§ 3–30 hjemler ingen generell avgiftsplikt for kjøp av fjernleverbare tjenester fra

utlandet for andre enn næringsdrivende og offentlige virksomheter, dvs. salg til «norske forbrukere». § 3–30 fjerde ledd hjemler kun avgiftsplikt for forbrukeres kjøp av fjernleverbare tjenester i form av «elektroniske tjenester». Hjemmelen omfatter således ikke forbrukeres kjøp av *andre former* for fjernleverbare tjenester fra utlandet.

Det foreligger følgelig ulike hjemmelsgrunnlag for avgiftsplikten. For intern omsetning av fjernleverbare tjenester til norske forbrukere følger avgiftsplikten av § 3–1 første ledd. Dersom den norske forbrukeren kjøper tjenesten fra en utenlandsk leverandør, må avgiftsplikten hjemles i § 3–30.

Spørsmålet blir da: når skal en transaksjon som gjelder fjernleverbare tjenester bedømmes som «intern» omsetning, og når skal transaksjonen bedømmes som et kjøp fra utlandet, altså «innførsel»?

To prinsipielle saker fra Klagenemnda for merverdiavgift

Problemstillingen er satt på spissen i saker der selskaper etablerer seg utenfor det norske merverdiavgiftsområdet for å levere fjernleverbare tjenester til norske forbrukere, av en slik art at det ikke foreligger hjemmel for avgiftsplikt etter § 3–30. Selskapene er fysisk etablert i utlandet, men har innrettet virksomheten fullt ut mot omsetning til norske forbrukere. Kundene vil derfor i liten grad være klar over at de handler med en «utenlandsk» virksomhet.

Klagenemnda for merverdiavgift har tatt stilling til grensen mellom intern omsetning og innførsel av fjernleverbare tjenester i to nyere avgjørelser: KMVA-2015–8474 (Pregonor AB) og KMVA-2015–8476 (Teleworld AS). Klagenemnda sluttet seg i begge sakene til skattekontorets innstilling med tre stemmer mot to. Begge sakene er berammet for Oslo tingrett.

Pregonor-saken gjaldt et svensk selskap som omsatte «rådgivningstjenester» til norske forbrukere via telefon og e-post. Teleworld-saken gjaldt et selskap med forretningssted på Svalbard (utenfor merverdiavgiftsområdet) som solgte spåttjenester til norske forbrukere. Klagenemndas flertall sluttet seg i begge sakene til at forelå intern norsk omsetning av fjernleverbare tjenester, basert på en vurdering av selskapenes innrettelse mot det norske markedet. Klagenemnda baserte sitt syn på

Høyesteretts uttalelser i Rt-2006–364 (Ifi OY).

Etter min mening kan det imidlertid være liten tvil om at Klagenemnda ikke anvender regelverket for fjernleverbare tjenester riktig.

Lovhistorien til regelverket for fjernleverbare tjenester

Merverdiavgiftsreformen: Innføring av generell avgiftsplikt for kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet (B2B)

Avgiftsplikt for «innførsel» av tjenester ble lenge ansett som en uaktuell problemstilling i Norge, selv om merverdiavgiftsloven av 1969 i § 65 a inneholdt en hjemmel for å innføre avgiftsplikt ved forskrift.

Ved merverdiavgiftsreformen i 2001, med innføring av generell avgiftsplikt for intern omsetning av tjenester, var det imidlertid viktig å oppnå nøytralitet mellom norske og utenlandske tjenesteleverandører. Utfordringen var at stadig flere tjenester nå var «egnet for levering over landegrensene», samtidig som det norske regelverket kun hjemlet avgiftsplikt for intern omsetning, og ikke for kjøp av tjenester fra utlandet. Det var videre uklart når levering av slike tjenester skulle anses som intern omsetning eller innførsel.

I Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) pkt. 8.2.3 konkluderte departementet med at det burde innføres en form for avgiftsplikt ved innførsel av tjenester som kan leveres over landegrensene, men at gjennomføringen burde avvente OECD sitt arbeid med problemstillingen.

15. juni 2001 fastsatte Finansdepartementet forskrift nr. 121 om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet. Forskriften hjemlet avgiftsplikt for næringsdrivende og offentlige virksomheters kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet. Reglene er videreført i merverdiavgiftsloven av 2009 § 3–30 første og annet ledd.

Det sentrale er følgelig at omsetning av fjernleverbare tjenester til andre enn næringsdrivende eller offentlig virksomhet (B2C) ikke omfattes av avgiftsplikten etter § 3–30 første og annet ledd.

Presisering av avgiftspliktens rekkevidde

Ved lov 25. juni 2004 nr. 42 ble hjemmelen for avgiftsplikt ved innførsel av tjenester i § 65 a utvidet slik at næringsdrivende og offentlig virksomhet også måtte

beregne merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra leverandører på Svalbard og Jan Mayen. Hjemmelen hadde tidligere kun åpnet for avgiftsplikt ved innførsel av tjenester fra «utlandet». Bakgrunnen for lovendringen var at flere selskaper ønsket å etablere seg på Svalbard for å levere fjernleverbare tjenester til kunder innenfor det norske merverdiavgiftsområdet.

Innføring av generell avgiftsplikt for kjøp av elektroniske kommunikasjonstjenester fra utlandet

I høringsnotat av 21. april 2004 foreslo Finansdepartementet en utvidelse av avgiftsplikten for kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet. Bakgrunnen for forslaget var at leverandører av telekommunikasjonstjenester i større grad leverte tjenester til norske forbrukere uten samtidig å etablere seg innenfor det norske merverdiavgiftsområdet. Ettersom tjenestene ble levert fra utlandet, og ikke fra en etablering i Norge, forelå det ikke intern, avgiftspliktig omsetning, men ikke-avgiftspliktig innførsel av tjenester.

For tjenester som gjelder *elektronisk kommunikasjon* (en underkategori av «fjernleverbare tjenester») ønsket departementet at det skulle innføres avgiftsplikt også for omsetning til andre enn næringsdrivende og offentlig virksomhet, dvs. for privates og ikke-næringsdrivendes kjøp av slike tjenester fra utenlandske leverandører.

Departementet viste til at de utenlandske leverandørenes omsetning av elektroniske kommunikasjonstjenester til norske kunder vil være omsetning *til* Norge, i motsetning til omsetning *i* Norge. Dette innebar at det måtte gjennomføres visse endringer i representantordningen knyttet til registrering i det norske Merverdiavgiftsregisteret. Det er presisert i merverdiavgiftsloven § 2–1 tredje ledd at også tilbydere av elektroniske tjenester skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret (altså selv om de ikke har intern norsk omsetning, men omsetning til Norge). Slike tilbydere kan benytte den forenklete registreringsordningen i § 14–4.

Generell avgiftsplikt for kjøp av elektroniske kommunikasjonstjenester fra utlandet ble innført med virkning fra 1. desember 2004. Hjemmelen følger i dag av § 3–30 fjerde ledd.

Innføring av generell avgiftsplikt for kjøp av elektroniske tjenester fra utlandet

I Prop.1 LS (2010–2011) ble det vist til at fremveksten av ny teknologi gjorde stadig flere tjenester tilgjengelige for norske forbrukere, eksempelvis musikk, film, video og nyheter levert via internett. Det var derfor ønskelig med en generell avgiftsplikt for privatpersoners og andre ikke-næringsdrivendes kjøp av elektroniske tjenester fra utlandet.

I punkt 17.2.6.2 viser departementet til at en fjernleverbar tjeneste er kjøp utenfor merverdiavgiftsområdet når leverandørens virksomhet drives utenfor merverdiavgiftsområdet. Dersom virksomheten drives i merverdiavgiftsområdet, vil omsetningen være avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 3–1 første ledd.

I punkt 17.4.2.1 viser departementet til at det *prinsipielt sett* burde være en generell avgiftsplikt for kjøp av *alle fjernleverbare tjenester* fra utlandet. «I denne omgangen» foreslo imidlertid departementet kun avgiftsplikt for kjøp av *elektroniske tjenester* fra utlandet. Den generelle avgiftsplikten for kjøp av elektroniske tjenester fra utlandet trådte i kraft fra 1. juli 2011.

Sondringen mellom intern omsetning og innførsel av fjernleverbare tjenester

Regelverket bygger på partenes etableringer

Det fremgår ovenfor at løsningen på utfordringen med tjenester som kan levers over landegrensene ble et grunnleggende skille mellom fjernleverbare og ikke-fjernleverbare tjenester (såkalte stedbundne tjenester), samt ytterligere undergrupper av ulike typer fjernleverbare tjenester.

Regelverket fokuserer på partenes etableringer fordi det ikke ble ansett hensiktsmessig å identifisere leveringsstedet for fjernleverbare tjenester etter tradisjonelle kriterier (eksempelvis stedet for fysisk utførelse av tjenesten). Etableringen tjenesten leveres *fra*, og etableringen tjenesten leveres *til*, ble ansett for å være de best egnede kriteriene for å bedømme transaksjonen.

Partenes etableringer: begrepet «hjemmehørende»

Ulike *fysiske tilknytningsformer* til Norge kan medføre at et avgiftssubjekt anses «hjemmehørende» innenfor det norske merverdiavgiftsområdet. Uttrykket «etab-

lering» brukes gjerne som en fellesbetegnelse for de ulike tilknytningsformene som kan medføre at avgiftssubjektet anses hjemmehørende i en stat.

Næringsdrivende kan være etablert i Norge på to måter: Ved sitt *forretningssted*, eller ved et *fast driftssted*. Fysiske personer anses etablert der de har sin varige adresse, eventuelt sitt vanlige oppholdssted.

Plassering av transaksjonen i merverdiavgiftslovens system

Regelverket for fjernleverbare tjenester bygger på at alle transaksjoner må plasseres i én av fire aktuelle kategorier for å avklare forholdet mellom transaksjonen og det norske merverdiavgiftsområdet:

- Interne transaksjoner (både opphav og destinasjon innenfor)
- Eksterne transaksjoner (både opphav og destinasjon utenfor)
- Inngående transaksjoner (opphav utenfor, destinasjon innenfor)
- Utgående transaksjoner (opphav innenfor, destinasjon utenfor)

For interne transaksjoner reguleres avgiftsplikten av § 3–1 første ledd. For inngående transaksjoner reguleres avgiftsplikten av § 3–30. For utgående transaksjoner reguleres avgiftsplikten av § 6–22. Eksterne transaksjoner omfattes ikke av merverdiavgiftslovens geografiske virkeområde.

Det er partenes etableringer som styrer plasseringen av transaksjonen. Det sentrale i denne sammenhengen er at enhver transaksjon *må allokere til en etablering hos både selger og kjøper*. Selger og kjøper må først ta stilling til hvilke etableringer de har, altså i hvilke stater de er «hjemmehørende». Deretter må transaksjonen allokere til en bestemt etablering hos begge parter.

Er graden av innrettelse mot det norske markedet relevant?

Etter min mening følger det klart av regelverket for fjernleverbare tjenester at transaksjonen utelukkende skal bedømmes med henblikk på partenes etableringer. Andre omstendigheter knyttet til transaksjonen er rett og slett ikke relevante. Rettskildene gir ingen støtte for at man kan anse en transaksjon som intern omsetning med grunnlag i en «helhetsvurdering» av graden av leverandørens innrettelse mot det norske markedet.

I tillegg til at dette fremgår klart av lovhistorien, følger det også av Høyesteretts avgjørelse i Rt-2007–140 (Olympia Capital). Høyesterett kom her til at utenlandske virksomheter som solgte fjernleverbare tjenester til norske kunder, ikke drev virksomhet «i» Norge, fordi det forelå en eksport/innførsel-situasjon av fjernleverbare tjenester i motsetning til intern omsetning. Det drives ikke virksomhet i Norge når det selges fjernleverbare tjenester fra utlandet til kunder innenfor merverdiavgiftsområdet.

At leverandørens innrettelse mot det norske markedet ikke er relevant er også lagt til grunn av Skattedirektoratet i BFU-2006–30.

Selv om det kan sies å foreligge et «hull» i dagens regelverk ved at det ikke foreligger en generell hjemmel for avgiftsplikt ved salg av fjernleverbare tjenester fra etableringer utenfor merverdiavgiftsområdet til norske forbrukere, og det prinsipielt sett er ønskelig at dette kommer på plass, er det etter min mening klart at dette hullet ikke kan tettes ved en utvidende tolkning av hjemmelsgrunnlaget for avgiftsplikten.

Det foreligger rett og slett ikke hjemmel for avgiftsplikt når fjernleverbare tjenester leveres fra etableringer utenfor merverdiavgiftsområdet til norske forbrukere.

Slik hjemmel vil bli innført, men det er flere forhold som må avklares nærmere før dette er på plass, herunder registreringsordningen for de utenlandske leverandørene.

Er leveringsstedsreglene for varer relevante?

I Pregonor- og Teleworld-saken legger som nevnt Klagenemndas flertall til grunn at det foreligger intern omsetning av fjernleverbare tjenester dersom leverandøren har innrettet virksomheten mot det norske markedet. Klagenemnda legger følgelig til grunn at det kan foreligge intern omsetning av fjernleverbare tjenester selv om selger ikke er etablert innenfor merverdiavgiftsområdet.

Som det fremgår ovenfor, mener jeg denne konklusjonen er feil. Det kan i alle fall ikke være riktig å utlede et slikt tolkningsresultat av Rt-2006–364 (Ifi OY), hvor Høyesterett uttalte seg om grensen mellom intern norsk omsetning og eksportsalg fra utlandet ved omsetning av *varer*.

Etter min mening har leveringsstedsreglene for varesalg *ingen* overføringsverdi til spørsmålet om en fjernleverbar tjeneste er omsatt i eller til Norge. Merverdiavgiftsloven bygger på et helt grunnleggende skille mellom varer og tjenester. Der leveringsstedsreglene for varer ikke er opptatt av *varens art* (ulike typer varer), er det tjenestens art som styrer hvordan en tjeneste skal behandles etter merverdiavgiftsloven. For tjenester må man først identifisere hva slags type tjeneste som er levert for å avklare om tjenesten er levert i, til, fra eller utenfor merverdiavgiftsområdet.

Konklusjon

Regelverket for fjernleverbare tjenester bygger på *hvor partene i transaksjonen er etablert*. Transaksjonen må allokeres til en geografisk selger-etablering og mottaker-etablering.

Det sentrale poenget er at det ikke kan foreligge intern omsetning av en fjernleverbar tjeneste uten at transaksjonen kan allokeres til en etablering innenfor det norske merverdiavgiftsområdet hos *både selger og kjøper*. Dersom en fjernleverbar tjeneste selges fra en etablering innenfor merverdiavgiftsområdet til en norsk forbruker, vil det foreligge intern norsk omsetning der avgiftsplikten følger av § 3-1 første ledd.

Dersom en fjernleverbar tjeneste selges fra en etablering utenfor merverdiavgiftsområdet til en kjøper etablert innenfor, foreligger en innførselssituasjon der avgiftsplikten reguleres av § 3-30.

Dersom en fjernleverbar tjeneste selges fra en etablering innenfor merverdiavgiftsområdet til en kjøper etablert utenfor, foreligger en utførselssituasjon der avgiftsplikten reguleres av § 6-22.

Dersom en fjernleverbar tjeneste selges fra en etablering utenfor merverdiavgiftsområdet til en annen etablering utenfor merverdiavgiftsområdet, foreligger det en ekstern transaksjon der merverdiavgiftsloven ikke får anvendelse.

Alternativ begrunnelse for resultatet?

Det sentrale spørsmålet i Pregonor- og Teleworld-saken er etter min mening spørsmålet Klagenemnda ikke vurderer. Både Pregonor og Teleworld leverte de fjernleverbare tjenestene ved bruk av underleverandører som var etablert innenfor det norske merverdiavgiftsområdet.

Spørsmålet blir da om bruken av norske underleverandører innebar at leverandørene hadde et *fast driftssted* innenfor merverdiavgiftsområdet.

Hvorvidt en underleverandør kan representere et fast driftssted for selger av tjenesten, vil avhenge av tilknytningsforholdet mellom partene: I hvilken grad disponerer selger over underleverandørens ressurser?

Dette spørsmålet har vært lite problematisert i norsk praksis, selv om det har vært et tema i flere avgjørelser fra EU-domstolen. Et lignende vurderingstema er også aktuelt i relasjon til inntektsskatt, jf. eksempelvis Rt-2015-1360 (Odfjell Rig Ltd.)

Pregonor- og Teleworld-saken er i så måte, etter min mening, ikke prinsipielle saker knyttet til når omsetning av fjernleverbare tjenester utgjør interne eller inngående transaksjoner. Denne problemstillingen fremstår klar. Sakene er imidlertid prinsipielle ved at de aktualiserer spørsmålet om hva som skal til for at utenlandske leverandører får et fast driftssted innenfor merverdiavgiftsområdet når de benytter seg av norske underleverandører.

Dersom det kan konstateres at selger har et fast driftssted innenfor merverdiavgiftsområdet som følge av tilknytningsforholdet til underleverandøren, blir neste spørsmål *hvilken etablering* som for avgiftsformål har levert tjenesten. Skal salget allokeres til en etablering utenfor merverdiavgiftsområdet, eller til det faste driftsstedet innenfor?

Når tjenester leveres i et *samvirke* mellom flere etableringer, må man identifisere hva som utgjør tjenestens vesentlige kjennetegn, og hvilken etablering som oppfyller disse elementene i tjenesten. Ettersom det er tjenestens kjennetegn som hovedsakelig styrer allokeringen (både for selger og kjøper), spiller det liten rolle hvilken etablering som formelt inngår avtalen. Allokeringen styres av tjenestens art holdt opp mot de ulike etableringenes funksjoner og ressurser.

En rådgivningstjeneste vil eksempelvis normalt måtte allokeres til etableringen som faktisk utfører rådgivningen. At en utenlandsk etablering står for avtaleinngåelsen og viderekoblingen av kunden til underleverandøren vil i større grad representere støttfunksjoner til tjenesten enn tjenestens karakteristiske kjennetegn (selve rådgivningen).

NORGES LOVER 1687–2015



HOVEDUTGAVE:

ISBN 978-82-450-1960-5
Kr 900,- inkl. mva.

FINGERMERKER TIL NORGES LOVER:

ISBN 978-82-450-1962-9
70,- inkl. mva.



Vi utgir også særtrykk av enkeltlover fra *Norges Lover* med både faglige og historiske noter.

Se www.fagbokforlaget.no/saertrykk.



FAGBOKFORLAGET

www.fagbokforlaget.no