

de internasjonale KYC-standardene.<sup>15</sup> Systemet gir investorer anledning til å innhente betydelige rentebeløp på lån til norske kunder uten at låntaker og myndigheter får greie på hvem de er. Konsekvensen er i mange tilfeller at norske låntakere fører opp betydelig rentefradrag i sine selvangivelser, mens renteinntektene på den andre siden ikke blir beskattet.

## Det er på tide å rydde opp

Informasjon om de reelle eierforholdene i aksjeselskaper kan antagelig bare fremskaffes gjennom opplysning fra investor selv. Det bør etableres ordninger hvor det er påkrevet for investor å gi seg til kjenne for å oppnå rettigheter i henhold til andelen:

- Det kan stilles et generelt krav til forvalterne om å opplyse om det reelle eierforholdet til selskapet og til registreringsmyndighetene, eller
- det kan kreves at forvalter for å bli godkjent som forvalter i selskapets registre, må gi selskapet opplysning om de reelle eierforholdene, slik at selska-

pet kan gi informasjon til myndighetene når dette blir etterspurt.<sup>16</sup>

FATF fremla før jul 2014 evalueringsrapport hvor Norges tilpasning til FATF-tiltakene fikk status delvis tilpasset («partially compliant») til kravene om åpenhet om eierforholdene i norske aksjeselskaper. FATF påpeker at informasjon om reelle utenlandske eiere mangler og at registrene driver liten aktiv kontroll på dette området. Her trekkes det opp en rekke faktorer som kan forbedres, blant annet:

- Det finnes ikke adekvate rutiner som sikrer at myndighetene har hensiktsmessig tilgang til opplysninger om utenlandske reelle eiere i norske selskaper.
- Det foreligger ingen offentlig veileder som viser hvordan publikum kan skaffe seg opplysninger om eierforholdene i aksjeselskaper.
- Det stilles ikke krav om oppbevaring av opplysninger om eierforhold i fem år etter oppløsning av selskapet.

- Bøtenivået ved brudd på registreringsregelverket er ikke avskrekkende.
- Selskaper som ikke kan gi opplysninger om reelle eierforhold, opplever ingen direkte sanksjoner.

Utvikling av trustlignende arrangementer innen norsk rett vil være et klart tilbakeskritt for alle som ønsker mer åpenhet om økonomiske forhold. Det bør etableres regelverk som sikrer kjennskap til långivere både for låntakere og myndigheter.

Åpenhet i eierforholdene er nødvendig for å motvirke ulovligheter, ikke minst i forhold til hvitvasking av kapital med kriminelt opphav. Anonymitet er en viktig bidragsyter til slike forhold og til at det norske fellesskapet hvert år taper titalls milliarder i skatteinntekter.<sup>17</sup>

15 KYC – Know Your Customer, standard etablert under tiltakene mot hvitvasking og terrorfinansiering.

16 Jf. FATF Recommendation 24 – Interpretive note par. 15.

17 Kimberly A. Clausung, «The Effect of Profit Shifting on the Corporate Tax Base», rapport publisert i Taxnotes 26. januar 2016, anslår det globale skattetapet til USD 280 milliarder for 2012. For Norge er estimert USD 2,3 milliarder. OECDs globale anslag er mellom USD 100–240 milliarder årlig, eller mellom 4 %–10 % av selskapenes skattebetaling. Utlignet skatt for alle norske selskaper falt fra 306 milliarder i 2012 til 208 milliarder i 2014 (kilde SSB). Utlignet skatt for alle norske selskaper var 306 milliarder i 2012.

# Merverdiavgifts- behandlingen for uten- landske virksomheter

**Erfaring fra kontrollarbeid viser at kunnskapen om merverdiavgift ikke er like god hos mange utenlandske selskaper som har en eller annen form for virksomhet i Norge. Manglende etterlevelse av regelverket kan få store konsekvenser for virksomhetene.**



Artikkelen er forfattet av:

Skattejurist  
Håkon Mathias Sterling Danielsen  
Skatteetaten

Forfatteren jobber i Skatteetaten, men har skrevet artikkelen i privat regi. Artikkelen representerer ikke nødvendigvis Skatteetatens syn på området.

Etter skatteloven § 2–2 har selskaper «hjemmehørende i Norge skatteplikt til Norge etter globalinntektsprinsippet. Det er videre et krav etter skatteavtalene om «fast driftssted» i Norge at selskapets inntekter skal kunne skattlegges i riket. Videre forutsettes det i skatteloven § 2–3 at virksomheten drives i riket eller bestyres herfra. For at et selskap skal kunne skattlegges for sin inntekt i Norge, er det med andre

ord ikke tilstrekkelig med en løs tilknytning til riket.

Noe av årsaken til at utenlandske virksomheter kan trække feil i relasjon til merverdiavgiftsreglene, er at disse avviker noe fra skattereglene på akkurat dette punkt. Det er ikke noe krav til fast driftssted eller lignende i merverdiavgiftsloven (mval.). For at en vare eller tjeneste skal bli merver-

diavgiftspliktig i Norge, er det tilstrekkelig at virksomheten har en samlet omsetning på mer enn 50 000 kroner i en 12-måneders periode, samt at varene eller tjenestene er levert innenfor merverdiavgiftsområdet. Disse utgangspunktene følger av mval. § 2–1 om registreringsplikt, § 1–2 om geografisk anvendelsesområde, samt mval. § 1–3 første ledd bokstav a som definerer begrepet omsetning. Dersom en utenlandsk virksomhet er registreringspliktig i Norge, men ikke har fast driftssted, skal virksomheten registreres med norsk representant etter mval. § 2–1 sjette ledd.<sup>1</sup>

I tillegg til de nevnte reglene er det innført et krav i mval. § 1–2 om at virksomheten må ha en tilstrekkelig *tilknytning* til merverdiavgiftsområdet. Dette vilkåret gjør seg særlig synlig i saker hvor virksomheten har fast driftssted i utlandet, men selger varer fra norsk nettside hvor det ikke er synlig for kunden at virksomheten opererer fra utlandet. Det har vært flere saker hvor selskaper med driftssted i utlandet blir pålagt å betale merverdiavgift for innenlandsk norsk omsetning, fordi varene som sendes fra utlandet regnes for å være innenlandsk omsetning etter mval. § 1–2. Det kan i denne forbindelsen nevnes Ifi Oy-dommen fra Høyesterett samt E-Handelsexport i Skandinavien-dommen fra Borgarting lagmannsrett, i tillegg til den nylig avsagte Teleworld-saken fra Oslo Tingrett som gjaldt et callsenter drevet fra Svalbard (denne saken gjelder dog salg av tjenester).

Tilknytningskravet vil normalt være tilfredsstillt ved fysisk tjenesteytelse eller varesalg innenfor merverdiavgiftsområdet, forutsatt at det ikke er snakk om sporadiske og beløpsmessige små tjenesteytelser eller varer som eksporteres fra utlandet. Disse ytelsene omtales ofte som «stedbundne» ytelser, selv om merverdiavgiftsloven ikke inneholder noe slikt begrep. Denne artikkelen vil ta for seg noen alminnelige typetilfeller av slike leveranser i relasjon til merverdiavgiftsplikten. Fjernleverbare tjenester etter mval. § 3–30 vil ikke omtales.

### Grenseoverskridende handel og typetilfeller

Som nevnt innledningsvis kreves det fast driftssted for at skatteplikt skal oppstå i Norge for en virksomhet som allerede har

fast driftssted i utlandet. Selv om denne artikkelen ikke tar for seg skatteregler, vil man kunne fastslå at en utenlandsk næringsdrivende som har begrenset opphold i landet i forbindelse med en større eller flere løpende små leveranser, vil konkludere med at vederlaget for leveransen ikke skal beskattes som inntekt i Norge. I relasjon til merverdiavgift kan dette imidlertid bli annerledes.

En virksomhet som for eksempel jevnlig sender reparatører fra Sverige og inn til Norge for å utføre service og vedlikehold på en maskin i Norge, vil ha plikt til å registrere seg i Norge så fort omsetningen har oversteg 50 000 kroner i en periode på 12 måneder, jf. mval. § 2–1. Dette gjelder også hvis virksomheten betaler en norsk underleverandør for å utføre arbeidet. Så lenge ytelsen leveres merverdiavgiftsområdet og omsetningen tilhører det utenlandske selskapet, vil avgiftsplikt oppstå. Ettersom slike besøk i landet ikke er nok til å tilfredsstille kravet om fast driftssted, opererer altså merverdiavgiftsloven og skatteloven/skatteavtalen med ulike vilkår for hva som skal til for at det skal oppstå henholdsvis plikt til å beregne merverdiavgift og plikt til å svare inntektsskatt.

### Salg og montering av anlegg i Norge

Et typetilfelle som går igjen i skattekontorets kontrollvirksomhet overfor utenlandske selskaper, gjelder de selskapene som selger «nøkkelferdige» industrianlegg av ulike typer til norske næringsdrivende. I begrepet «nøkkelferdig» ligger det at avtalen mellom selger og kjøper inneholder en pris for selve anlegget, og at transport og montering av anlegget på kundens adresse i Norge er innbakt i prisen. Ofte er det avtalt at kunden betaler et forskudd til selger før levering skjer, og at betalingen deretter skjer i tre eller flere rater avhengig av hvor langt i leveringsprosessen selger har kommet. Full betaling skjer derfor etter at anlegget er i drift i Norge.

Det er Skattedirektoratets standpunkt at det i slike tilfeller skal beregnes og oppkreves merverdiavgift på det totale vederlaget som er avtalt i kontrakten. Dette utgangspunktet følger direkte av loven fordi anlegget faktisk leveres innenfor merverdiavgiftsområdet etter mval. § 3–1 jf. 1–2 når anlegget monteres av selgeren i Norge. Utgangspunktet er utdypet i Skattedirektoratets avgiftsmelding nr. 6 av 1982 pkt. 8, hvor det fremgår at «utenlandsk selskap som har inngått en kontrakt om

levering og montering av et anlegg her i landet blir avgiftspliktig for hele kontraktsleveransen», jf. også Merverdiavgiftshåndboken (11. utgave, 2015) på side 94.

Skattedirektoratet legger altså til grunn i avgiftsmeldingen at selskapet blir avgiftspliktig for «hele kontraktsleveransen». Dette innebærer at det vil oppstå plikt til å beregne merverdiavgift både på selve anlegget (varen) samt monteringsjobben (tjenesten). En selger som leverer anlegg innenfor merverdiavgiftsområdet, må derfor registrere seg med representant<sup>2</sup> og beregne utgående avgift for leveransen. Selv om arbeidet med selve monteringen av et stort anlegg ofte utgjør en mindre del av vederlaget for den totale kontrakten, er anlegget først levert når det er montert i Norge.

### Avgiftspraksis på området

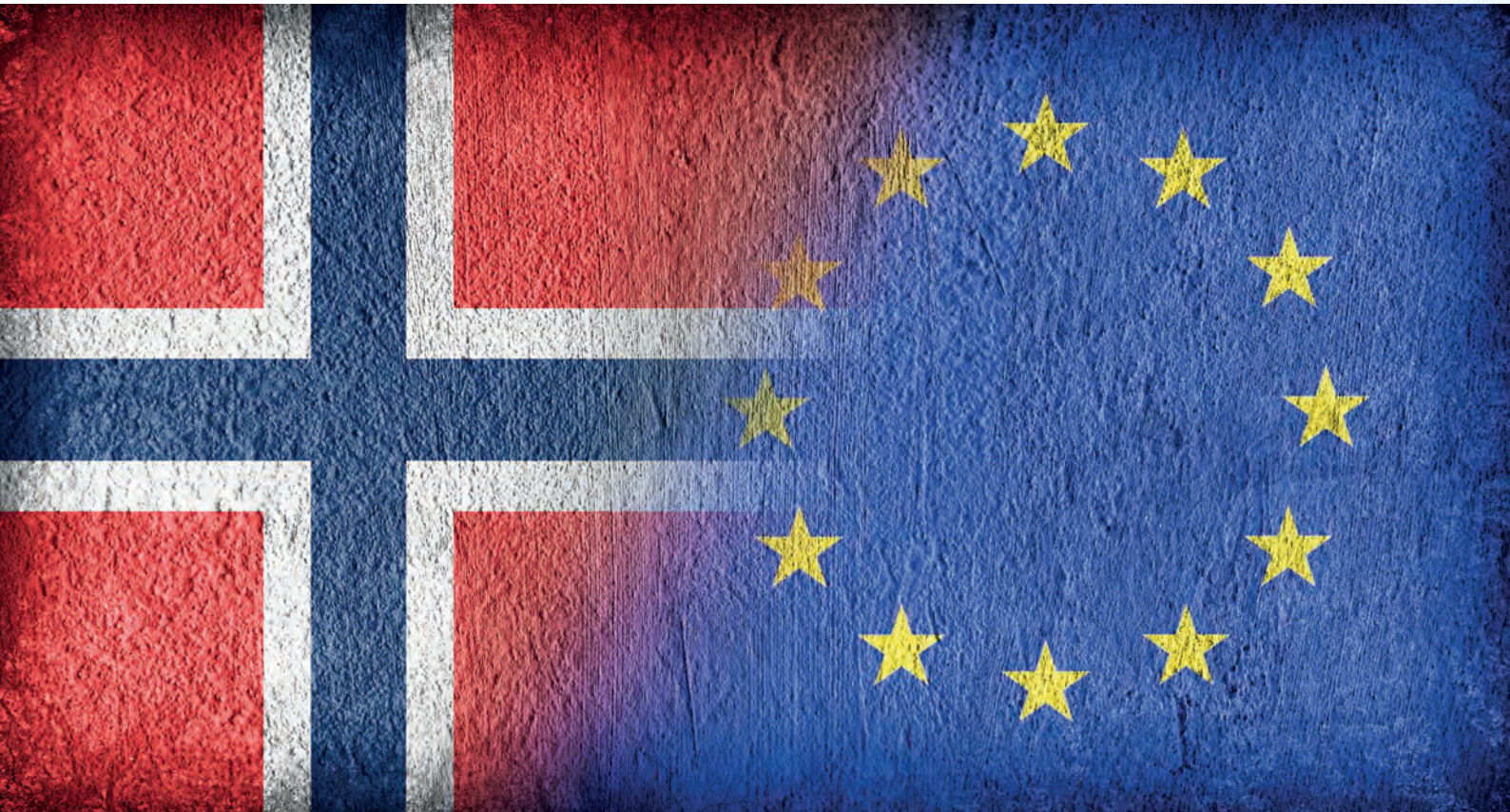
Det foreligger lite praksis i Klagenemnda for Merverdiavgift (KMVA) om Skattedirektoratets avgiftsmelding fra 1982, kun fire avgjørelser.<sup>3</sup> KMVA opprettholdt imidlertid nylig to vedtak fra Skatt øst i saksnummer 8689 og 8969. Begge sakene gjaldt danske selskaper som solgte og monterte anlegg i Norge. Skatt øst etterberegnet merverdiavgift på vederlaget som fremgikk av kontraktene, og fikk medhold for dette, til tross for at kunden hadde betalt innførselsmerverdiavgift av anleggene ved innførsel til landet. Siden kunden hadde betalt innførselsmerverdiavgift, var verken selger eller kunde oppmerksom på selgers plikt til registrering og betaling av merverdiavgift til staten. Sistnevnte gjaldt kun tilleggsavgift.

Siden kontraktene i saker som denne dreier seg om store beløp, er det snakk om store avgiftskorrigeringer. Det følger også av avgiftsmeldingen fra Skattedirektoratet at dersom kunden har ført eventuell innførselsmerverdiavgift av anlegget til fradrag i sitt regnskap, må denne være forberedt på at skattemyndighetene korrigerer og tilbakefører fradraget og korrekt henfører dette til selger. Ved innførsel av anlegget er ikke dette til bruk i kjøpers virksomhet, men i selgers virksomhet med montering av anlegg, jf. mval. § 8–1. Kjøper skal da kun fradragføre eventuell merverdiavgift som den utenlandske virksomheten beregner og oppkrever via sin representant. Eventuelt betalt merverdiavgift til toll-

<sup>2</sup> Se forrige note.

<sup>3</sup> KMVA 6123, 6226, 6646 og 5153.

<sup>1</sup> Representantordningen legges om fra 1.4.2017, slik at visse virksomheter i visse land kan registrere seg direkte i Merverdiavgiftsregisteret uten representant. Se avsnitt nedenfor om dette.



*Kunnskapen om merverdiavgift er mangelfull hos mange utenlandske selskaper som har virksomhet i Norge.*

myndighetene fra kjøper regnes derfor kun som et utlegg på vegne av selgeren.<sup>4</sup>

## Innredning og interiørløsninger

Til tross for at Skattedirektoratets avgiftsmelding omtaler levering av et anlegg, gjelder prinsippene også for montering av andre typer varer. Dette gjelder fordi prinsippene uansett følger av loven – en vare som også skal monteres, er først levert i henhold til merverdiavgiftsloven når denne er montert.

Et eksempel på dette ser man i KMVA nr. 8971. I denne saken hadde et utenlandsk selskap levert interiørløsninger til ulike serveringssteder i hele Norge. Interiørløsningene ble tegnet og produsert på selskapets fabrikk i utlandet, og deretter transportert til Norge. Virksomheten sendte deretter håndverkere til Norge for å montere interiøret. Kontrakten mellom selger og kjøper gikk dermed ut på levering av en total entrepris til kunden, som først var levert når den aktuelle baren eller restauranten var komplett innredet og klar til å brukes.

Skattekontoret la i denne saken til grunn at selskapet hadde plikt til å registrere seg, beregne og betale merverdiavgift for hele kontraktsvederlaget. Klagenemnda opprettholdt skattekontorets vedtak. Selskapet ble dermed etterberegnet for store beløp. Det ble anført i klagesaken at innførselsmerverdiavgift på spediterte varer til kunden måtte trekkes fra i etterberegningen, siden kunden allerede hadde betalt denne. Selskapet ble imidlertid ikke gitt medhold i denne påstanden som følge av Skattedirektoratets anvisninger. Fradraget for innførselsmerverdiavgift skulle ha vært henført til selger, som deretter skulle beregnet utgående merverdiavgift på hele vederlaget. Denne avgjørelsen er p.t. ikke rettskraftig.

## Produksjon av «varestands»

Andre eksempler på grenseoverskridende handler som typisk skjer i Norge, er de tilfellene hvor et utenlandsk selskap bistår en næringsdrivende (norsk eller utenlandsk) med å bygge opp såkalte «stands» på ulike handelsmesser som arrangeres i Norge. Selger bistår ofte også kjøper med å avvikle messene.

Umiddelbart kan det synes som om handel som foregår mellom to utenlandske næringsdrivende ikke skal underlegges avgiftsplikt. Imidlertid er det også i disse tilfellene slik at levering og forbruk av varer og tjenester faktisk finner sted i Norge, slik at det leveres varer og tjenester innenfor merverdiavgiftsområdet. Det oppstår således registreringsplikt og plikt til å beregne og oppkreve merverdiavgift overfor det utenlandske selskapet også i disse tilfellene<sup>5</sup>. I motsatt tilfelle ville det ha blitt en konkurransefordel å være etablert i utlandet, fordi man da kunne ha levert tjenester i landet uten merverdiavgift.

## Bakteppet for misforståelsene

Noe av bakgrunnen for at mange utenlandske selskaper gjør feil ved salg av tjenester i Norge, er at selskapene befinner seg i EU-land. Regelverket innenfor EU bygger på Merverdiavgiftsdirektivet, som skiller seg fra merverdiavgiftsloven.

Et avgiftssubjekt innenfor EU som omsetter tjenester til et annet avgiftssubjekt i et annet land (handel mellom næringsdri-

<sup>4</sup> Se avgjørelsene i note 3 om disse problemstillingene.

<sup>5</sup> Også her gjelder 50 000-kronersgrensen etter mval. § 2-1.

vende), har ofte ingen plikt til å beregne merverdiavgift. EU-regelverket bygger i langt større grad på et system med omvendt avgiftsplikt. Dette innebærer at det innenfor EU påligger kunden å beregne og innbetale merverdiavgift av det betalte vederlaget. Dette utgangspunktet følger av direktivets artikkel 44 med visse unntak i f.eks. artikkel 47.

Det kan synes som om mange virksomheter forutsetter at det samme regelverket gjelder i Norge. Norge er imidlertid som kjent ikke et EU-land, og har dermed ikke implementert merverdiavgiftsdirektivet som gjelder i EU. I Norge pålegges den utenlandske virksomheten å registrere seg med representant for å innberette omsetningen i Norge, såfremt det ikke leveres fjernleverbare tjenester.

Det er for øvrig vedtatt en endring i mval. § 2–1 sjettede ledd som innebærer en utvidet adgang til direkte registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Avgiftssubjekter hjemmehørende i en EØS-stat som etter skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst med Norge skal utveksle opplysninger og bistå med innfordring av merverdiavgifts krav, kan registrere seg uten representant. For øvrige land vil imidlertid representantordningen gjelde.

## Konsekvenser av at virksomheter ikke opptrer korrekt

Virksomheter som opptrer i Norge uten registrering i Merverdiavgiftsregisteret, risikerer å bli kontrollert av Skatteetaten. Dersom virksomheten har hatt avgiftspliktige salg i Norge uten å beregne merverdiavgift på salgene, vil skattekontoret normalt etterberegne merverdiavgift på leveransene i Norge. Da de fleste virksomheter har hatt salg til andre næringsdrivende, er det som regel tale om betydelig omsetning og store beløp.

Ofte vil kunden være en registrert næringsdrivende. I disse tilfellene kan etterberegnet merverdiavgift etterfaktureres til kunden, som også har fradragsrett for inngående merverdiavgift. En skal dog være oppmerksom på at det beregnes forsinkelsesrenter på etterberegnete beløp, etter skattebetalingsforskriften § 11–1. Det finnes også tilfeller hvor tilleggsavgift har blitt ilagt og opprettholdt, se blant annet klagenemndsavgjørelsene nevnt tidligere i denne artikkelen.

## Konkurranssevridning

Innvingningen mot å kontrollere utenlandske virksomheter som leverer varer og tjenester til andre virksomheter, er at merverdiavgift som blir etterberegnet, også vil kunne fradragsføres på kundens hånd. Når selskapet etterfakturerer merverdiavgiften til kunden, vil kunden få fradragsført og utbetalt merverdiavgift fra staten. Det er således ofte tale om et nullspill for staten fiskalt sett.

Manglende etterlevelse på dette området vil imidlertid kunne virke svært konkurranssevridende ovenfor norske næringsdrivende som opptrer korrekt og fakturerer med merverdiavgift. Disse virksomhetene vil ha kostnader forbundet med administrasjon av omsetningsoppgaver og generell etterlevelse. I tillegg vil utenlandske selskaper kunne fakturere sine kunder uten den likviditetsbelastningen merverdiavgiften faktisk utgjør. Da merverdiavgiftsoppgjøret for de fleste skjer annenhver måned gjennom året, er det en stor fordel for kunden å slippe å betale merverdiavgift og deretter vente på oppgjør fra staten når denne igjen fradragsføres. Manglende etterlevelse av regelverket vil dermed virke konkurranssevridende i favør av utenlandske selskaper.

## Tapte inntekter for staten

Som nevnt leverer de fleste utenlandske næringsdrivende tjenester til norske næringsdrivende. Ofte har kunden fradragsrett for merverdiavgift. Dette gjelder imidlertid ikke absolutt. Leverandører i enkelte bransjer leverer varer og tjenester til virksomheter uten fradragsrett. Merverdiavgiftssystemet er lagt opp slik at merverdiavgiftsbelastningen skal kostnadsføres i siste ledd (hos forbrukeren). Dersom den næringsdrivende leverer varer og tjenester uten å beregne merverdiavgift, vil heller ikke denne næringsdrivende ha fradragsrett for inngående merverdiavgift. Utenlandske virksomheter som leverer til næringsdrivende uten fradragsrett, vil dermed påføre staten et tap hvis beregning av merverdiavgift ikke gjøres korrekt.

En bransje som kan illustrere dette, er konsert- og eventbransjen. Dersom et utenlandsk selskap leier ut utstyr og leverer tjenester til en norsk næringsdrivende i forbindelse med f.eks. avviklingen av en konsert eller festival i Norge, vil tjenestene levert av den norske næringsdrivende i forbindelse med konserten ofte være unntatt etter mval. § 3–7 annet ledd som gjelder tjenester i form av kunstnerisk frem-

føring av åndsverk eller tjenester som er en integrert og nødvendig del av fremføringen.

Konsekvensen av dette er at kunden ikke driver merverdiavgiftspliktig virksomhet. Uavhengig av hvorvidt den norske kunden er registrert i Merverdiavgiftsregisteret for deler av sin virksomhet i Norge, vil den norske kunden ikke ha fradragsrett for pådratt merverdiavgift i forbindelse med tjenestene han selv leverer etter mval. § 3–7 annet ledd. Dette følger av mval. § 8–1 som angir at et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den «registrerte» virksomheten.

Dersom den utenlandske virksomheten ikke fakturerer sine tjenester med merverdiavgift, vil altså ikke kunden belastes med merverdiavgift. Kunden vil da ikke kostnadsføre merverdiavgift i sitt regnskap, og staten påføres et provenytap fordi merverdiavgift aldri blir innkrevd eller innbetalt til staten. I tillegg vil manglende etterlevelse fra utenlandske virksomheter gi disse et konkurransefortrinn fordi tilbud uten merverdiavgift normalt vil være lavere enn tilbud med merverdiavgift.

Eksempelet ovenfor er ikke enestående – samme prinsipp vil gjelde alle de bransjene hvor det leveres avgiftsunntatte tjenester. Eksempelvis vil tjenester levert til forsikringsbransjen også normalt påføre kjøper en endelig merverdiavgiftsbelastning, siden forsikringstjenester er unntatt etter mval. § 3–6 annet ledd.

## Konklusjon

Det er som nevnt lite praksis knyttet til merverdiavgiftskontroll av utenlandske virksomheter i relasjon til Skattedirektoratets avgiftsmelding og stedbundne tjenester. I tråd med internasjonaliseringen i samfunnet er det grunn til å tro at kontrollene vil bli intensivert i fremtiden. Det er derfor særdeles viktig at utenlandske virksomheter opptrer korrekt og i henhold til merverdiavgiftsregelverket. Som illustrert ovenfor kan virksomhetene bli etterberegnet merverdiavgift samt pålagt å betale renter av manglende betaling. Staten kan i tillegg bli påført tap dersom utenlandske virksomheter ikke etterlever regelverket. Utenlandske virksomheter som er i tvil om regelverket, bør derfor kontakte Skatteetaten eller rådgiver for en avklaring av dette.