

For å bøte på utfordringen, har statene forhandlet frem et tilleggsvilkår til slike eierskapskrav som krever at skattyter må ha eid en kvalifiserende andel av selskapet i minst 365 dager over en periode som inkluderer utbyttedagen.

Forbedret tvisteløsning og adgang til voldgift

For skattytere betyr de fleste av BEPS-tiltakene økt compliance, økt kompleksitet og potensielt økte skatter. Forbedret tvisteløsning og adgang til voldgift skiller seg imidlertid ut som gode nyheter for skattyterne.

Når to stater ikke blir enige om hvordan skatteavtalen skal forstås, blir resultatet for skattyter gjerne dobbeltbeskatning. En vanlig situasjon er at den ene staten oppjusterer en skattyters inntekt i tråd med nasjonale internprisingsregler og skatteav-

talenes bestemmelser for transaksjoner med nærstående, mens det andre landet ikke vil innrømme en tilsvarende reduksjon i det nærstående selskapets inntekt. Slike avgjørelser er normalt basert på en god del skjønn, og det kan være krevende å få to ulike staters skattemyndigheter til å lande på samme resultat.

Disse situasjonene er uholdbare for skattyter, og med de nye BEPS-tiltakene øker risikoen for dobbeltbeskatning ytterligere. Statene har derfor innsett behovet for en forbedret tvisteløsningsmekanisme hvor statene forplikter seg til å jobbe for en rask løsning som unngår dobbeltbeskatning, og det innføres en rekke plikter knyttet til korresponderende retting osv.

I tillegg får statene nå mulighet til å innføre egne bestemmelser om voldgift, som en siste utvei når statene ikke kommer til

enighet. En uavhengig voldgiftsdomstol vil være et viktig steg mot en bedret rettssikkerhet for skattytere, som ofte lever i mange års uvisshet mens myndighetene forhandler, ofte med begrensede resultater.

Små og store hull tettes

Den 49-sider lange traktaten inneholder mer enn det vi har klart å dekke her. Det er enighet om en rekke andre tiltak for å tette hull knyttet til hybride instrumenter og enheter (hvor nasjonale ulikheter i klassifiseringen av samme enhet eller instrument gir uønskede skadeeffekter) og utfordringer knyttet til at samme selskap anses hjemmehørende i to eller flere stater samtidig. Disse endringene inngår i en større verktøykasse som ble lansert i BEPS-rapportene, og kompletterer nasjonale regelendringer.

Elektroniske nyhetstjenester – mval. § 6-2

Sentralskattekontoret for storbedrifter avga 22. september 2016 en veiledende uttalelse vedrørende rekkevidden av fritaket for merverdiavgift for elektroniske nyhetstjenester som ble innført 1. mars, jf. mval. § 6-2.



Seniorskattejurist
Linda H. Bragstad
Sentralskattekontoret for storbedrifter

Uttalelsen gjaldt selskaper som omsetter TV-tjenester gjennom salg av ulike kanalpakker til bedrifts- og privatkunder. Spørsmålet var hvor stor del av selskapenes omsetning som var omfattet av fritaket. Videre var det spørsmål vedrørende avgiftsmessig behandling av ulike tilleggstjenester, som ble tilbudt sammen med kanalpakken.

Fra og med 1. mars 2016 ble det innført en bestemmelse om fritak, jf. mval. § 6-2.

Før innføringen av denne bestemmelsen gjaldt det et merverdiavgiftsfritak for papiraviser, mens aviser i elektronisk form ble ilagt merverdiavgift med 25 prosent. Fritaket for papiraviser i mval. § 6-1 er begrunnet ut fra hensynet til yringsfrihet og et ønske om å støtte det norske språk. Begrunnelsen for innføringen av fritak for elektroniske nyhetstjenester er å sikre avgiftsmessig likebehandling av nyheter på papir og i elektronisk form.

Fritaket for papiraviser omfatter også utenlandske aviser. Tilsvarende omfatter fritaket for elektroniske nyhetstjenester også nyhetstjenester fra utenlandske medier.¹

Avgiftsfritakets rekkevidde – kanalpakken

Kravet til innhold

Etter mval. § 6-2 er omsetningen av «elektroniske nyhetstjenester» fritatt for merverdiavgift. Nyhetstjenester som formidles via fjernsyn, anses som en «elektronisk tjeneste».²

I forhold til kravet til innhold, fremgår det av forskriften til merverdiavgiftsloven at det er et vilkår at den elektroniske nyhetstjenesten «i hovedsak inneholder en bred dekning av nyhets- og aktualitetsstoff».³

² Jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav j, og Prop. 1 LS (2015–2016) pkt. 8.3.3.

³ Jf. forskriften § 6-2-1 bokstav a.

¹ Jf. Prop. 1 LS (2015–2016) pkt. 8.3.3.



Fritaket for papiraviser i mval. § 6-1 er begrunnet ut fra hensynet til ytringsfrihet og et ønske om å støtte det norske språk.

Sentralskattekontoret la til grunn at den enkelte TV-kanal skal vurderes særskilt i forhold til kriteriene i forskriften § 6-2-1. Dette syntes forutsatt i forarbeidene, hvor departementet uttaler at fritaket må avgrenses mot alle andre elektroniske tjenester som fortsatt skal avgiftsberegnes med 25 prosent. For fjernsyn er det som eksempel vist til at TV2 og TV3 ikke vil fritas, men at TV2 Nyhetskanalen, BBC News, CNN og Al Jazeera vil være omfattet.⁴

Kontoret bemerket at en tjeneste vil kunne omfattes av fritaket selv om den inneholder elementer som ikke er å anse som nyhets- og aktualitetsstoff, men innslaget av slike elementer må være begrenset, jf. kriteriet «i hovedsak» i forskriften.

Etter sentralskattekontorets syn innebar hovedsakelighetskriteriet at 80 prosent eller mer av innholdet måtte falle i kategorien «nyhets- og aktualitetsstoff». Kontoret bygget dette på at begrepet «hovedsakelig»

i merverdiavgiftsretten er tolket å tilsvare 80 prosent eller mer.⁵

Vilkåret om at nyhetstjenesten må inneholde en «bred dekning» av nyhets- og aktualitetsstoff, innebærer at nyhetstjenester som kun omhandler saker fra en sektor eller er rettet mot én interesse, for eksempel kultur, religion og sport, ikke vil være omfattet.

Den konkrete vurderingen

I tillegg til TV-kanaler som er å anse som rene nyhetskanaler, herunder CNN, TV2 Nyhetskanalen, BBC World News, Euronews, VGTV, Bloomberg, Al Jazeera, Sky News og CNBC, hadde selskapene anført at også NRK-kanalene og andre tilsvarende utenlandske allmennkringkasterne, ville være omfattet av mval. § 6-2.

Kontoret bemerket at selv om f.eks. NRK 1 har en rekke nyhetssendinger og aktualitetsstoff, er det også et betydelig innslag av

programmer som ikke faller i denne kategorien. NRK har som allmennkringkaster mer bredde i stoffet, og ville etter kontorets syn ikke oppfylle hovedsakelighetskriteriet, dvs. at 80 prosent eller mer må utgjøre bred dekning av nyhets- og aktualitetsstoff. Slik kontoret vurderte det, ville de enkelte NRK-kanalene ikke være omfattet av fritaket.

Kontoret uttalte at de øvrige utenlandske kanalene måtte vurderes etter tilsvarende prinsipp, men overlot den konkrete vurderingen til selskapene.

Hvordan inntektene fra kanalpakken skal fordeles

Det neste spørsmålet var hvordan avgiftsgrunnlaget skulle fastsettes når en del av tjenesten (kanalpakken) var avgiftsfrittatt og en annen del avgiftspliktig.

Det ble i dette tilfellet betalt et samlet vederlag for hver kanalpakke. Etter forskrift til bokføringsloven § 5-1-5 skal avgiftspliktig og avgiftsfritt salg spesifiseres særskilt i salgsdokumentet.

Selskapene hadde vist til at det ville være svært vanskelig å foreta en fordeling ut fra den enkelte kanals omsetningsverdi, og hadde foreslått en fordeling ut fra antallet kanaler som var omfattet/ikke omfattet av fritaket. Fordelingsmetoden innebar at hvis to av ti kanaler i en kanalpakke var omfattet, ville 20 prosent av omsetningen knyttet til den aktuelle kanalpakken anses fritatt for merverdiavgift etter mval. § 6-2. Selskapene hadde vist til at en slik fordelingsmetode vil kunne gå både i selskapenes favor og disfavør.

Sentralskattekontoret hadde ikke innvendinger til den foreslåtte fordelingsmetoden, men bemerket at også andre prinsipper for fordeling kunne være aktuelle.

Avgiftsmessig behandling av «bunlepakker»

Selskapene tilbød også såkalte «bunlepakker». Dette var pakker hvor det inngikk f.eks. bredbånd, TV, telefoni og eventuelt andre elementer. Det var opplyst at kundene fikk en rabatt ved kjøp av slike pakker, sammenlignet med veiledende ordinær pris for hver tjeneste.

Spørsmålet var hva som utgjorde vederlaget for TV-tjenestene når de inngikk i en «bunlepakke», herunder om det skulle

⁴ Se også Skattedirektoratets fellesskriv av 26. februar 2016, hvor det fremgår at salg av nyhetsbaserte TV-kanaler sammen med andre TV-kanaler innebærer at fakturaen må splittes.

⁵ Eksempelvis anses vilkåret «hovedsakelig» i mval. § 6-3 om fritak for tidsskrifter, oppfylt dersom minst 80 prosent omsettes til faste abonnenter eller hovedsakelig deles ut til foreningsmedlemmer, jf. forskriften § 6-3-3. I Merverdiavgiftshåndboken 12. utgave 2016 er det også en rekke eksempler på at begrepet «hovedsakelig» tilsvarende 80 prosent eller mer.

benyttes en gjennomsnittsrabatt ved fastsettelsen av vederlaget.

Kontoret viste til at «bunlepakkene» bestod av ulike ytelser som var priset hver for seg, og at det var beregnet en ulik rabatt for de enkelte ytelsene.

Etter kontorets syn var det ikke anledning til å benytte en gjennomsnittsrabatt ved fastsettelsen av vederlaget, når ytelsene var priset hver for seg.

Avgiftsmessig behandling av tilleggsytelser

Hovedytelseslæren

Det neste spørsmålet kontoret måtte ta stilling til gjaldt avgiftsmessig behandling av ulike tilleggsytelser, herunder ulike typer dekodere og tjenesten «trådløs TV». Spørsmålet var om ytelsene skulle anses som separate ytelser, eller anses som en underordnet leveranse av kanalpakkene, og underlegges samme avgiftsmessige behandling som disse.

Kundene må ha en dekoder for å oversette TV-signalene til TV-bilde/lyd. En enkel



Sentralskattekontoret måtte ta stilling til den avgiftsmessige behandlingen av ulike tilleggsytelser, herunder ulike typer dekodere og tjenesten «trådløs TV».

dekoder inngikk i kundens etableringskostnad. Hvis kunden ønsket en dekoder med opptaksmuligheter, en ekstra dekoder og/eller tjenesten «trådløs TV», ville dette komme som et tillegg i den månedlige prisen.

Selskapene hadde anført at ytelsene ikke skulle avgiftsberegnes særskilt, og hadde blant annet vist til følgende uttalelse i forarbeidene. Fra 1 LS (2015–16) pkt. 8.3.3 siteres:

«Fritaket vil ikke omfatte tjenester som omsettes separat via elektroniske nyhets-tjenester, for eksempel annonser, reklame, film, musikk, tilgang til vin- og matklubber mv. I tilfeller hvor kunden som en del av en nyhetstjeneste også mottar ytelser som isolert sett er merverdiavgiftspliktige, må det vurderes konkret om leveransen i sin helhet er å anse som en fritatt nyhetstjeneste eller om tilleggsytelsene utgjør merverdiavgiftspliktig omsetning.

Utgangspunktet er etter departementets oppfatning at hvert tjenesteelement må vurderes for seg. Dette kan imidlertid stille seg annerledes dersom det ene elementet klart er det prinsipale og andre elementer kun understøtter den prinsipale ytelsen eller er av underordnet betydning for kjøper. I denne vurderingen er det også et moment hvor distinkt og separat ytelsen er. Departementet legger til grunn at salg av annonser og reklame skal avgiftsberegnes med 25 %.

Prinsippene som departementet viser til i annet avsnitt ovenfor, er i teorien omtalt som «hovedytelseslæren». Dette er et unntak fra hovedregelen om at hver ytelse skal vurderes separat avgiftsmessig. Hovedytelseslæren innebærer at en ytelse anses som et underordnet element til en hovedytelse, og at den avgiftsmessige behandlingen av hovedytelsen blir bestemmende også for den underordnede ytelsen.

Det er i rettspraksis lagt til grunn at det gjelder en hovedytelseslære i norsk rett, og overordnede tolkningsprinsipper etablert av EU-domstolen er ansett relevante ved vurderingen av om det foreligger en sammensatt ytelse eller separate ytelser.⁶ Kontoret forstod departementets uttalelser i

Prop. 1 LS (2015–16) pkt. 8.3.3 som en henvisning til disse prinsippene.

EU-domstolen har i sin praksis lagt til grunn at hvert tjenesteelement som utgangspunkt skal vurderes separat, men at en ytelse ikke kunstig må deles opp.⁷ EU-domstolen har videre uttalt at en ytelse vil kunne anses som sekundær i forhold til en hovedytelse, når den ikke utgjør et mål i seg selv for kundene, men må anses som et middel for å utnytte hovedytelsen på best mulig måte.⁸

Kontoret la til grunn at det kreves en tett tilknytning mellom leveransene for at det avgiftsmessig skal anses å foreligge én sammensatt ytelse. Videre fant kontoret støtte i EU-domstolens praksis for at tilleggsytelsene måtte være av mindre omfang for å anse disse som del av hovedytelsen.

Den konkrete vurderingen

Foreliggende tilfelle kunne etter kontorets syn ikke sammenlignes med det tilfellet som var beskrevet i forarbeidene, hvor man som del av en nyhetstjeneste for eksempel fikk tilgang til musikk, film, vin- eller matklubb. Kontoret viste til at leveranse av nyhetstjenester og driftsutstyr (dekoder) fremstod som separate ytelser. Heller ikke tjenesten «trådløs TV» var av en slik karakter at den måtte anses som en del av nyhetsformidlingen. Ytelsene kunne ikke anses som mindre vesentlige deler av en sammensatt ytelse, og en separat behandling ville etter kontorets syn ikke innebære en kunstig oppdeling.

Kontoret bemerket videre at omsetning og utleie av dekoder også var ansett som selvstendig ytelse når kringkastingstjenester var unntatt.⁹ Etter kontorets syn hadde ikke innføringen av avgiftsfritak på elektroniske nyhetstjenester medført endringer i forhold til rettstilstanden for øvrig.

Det ble også vist til at bestemmelser om fritak er svært gunstige, og at dette tilsier en streng fortolkning.¹⁰ Dette måtte være utgangspunktet også ved tolkningen av mval. § 6–2.

Kontoret kom på denne bakgrunn til at tilleggsytelsene ikke ville være omfattet av fritaket i mval. § 6–2.

6 Jf. Rt. 2009 s. 1632 *Carnegie/ABG Sundal Collier*. Saken gjaldt unntaket for finansielle tjenester i mval. 1969 § 5 b, nå mval. § 3-6, men hovedytelseslæren er ikke ansett å være begrenset til området for finansielle tjenester, jf. Merverdiavgiftshåndboken 12. utgave 2016 pkt. 4-1.3 om sammensatte ytelser.

7 Jf. C-453/05 *Volker Ludwig* avsnitt 17 og 18.

8 Jf. de forente sakene C-308/96 og C-94/97 *Madgett og Baldwin*.

9 Jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) pkt. 6.2.8.1.

10 Jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) pkt. 8.3.4.