

Tilsvarende skal skattepliktig konsernbidrag som et finansforetak mottar fra et ordinært foretak nedjusteres med samme faktor.

#### Unntaket for virksomheter med en stor andel MVA-pliktig virksomhet

Det er unntak fra finansskatteplikten for foretak når andelen av lønn knyttet til MVA-pliktig finansiell aktivitet utgjør mer enn 70 prosent av samlede lønnskostnader. Bestemmelsen er uheldig formulert da den kan føre til at foretak som er fullt ut MVA-pliktige ikke blir fanget opp av unntaket.

Unntaket foreslås derfor endret slik at det kommer til anvendelse dersom andelen lønn knyttet til MVA-pliktig finansiell aktivitet utgjør mer enn 70 prosent av samlet lønn knyttet til finansielle aktiviteter.

#### Tiltak mot tilpasning ved fellesregistrering

Konsernselskaper kan fellesregistreres som ett avgiftssubjekt. Da blir det ikke beregnet MVA på transaksjoner mellom selskaper som inngår i fellesregistreringen. Det er mulig for et selskap å tilpasse seg ut av finansskatten ved å leie inn arbeidskraft fra andre konsernselskap. Departementet vars-

ler at de frem mot budsjettet for 2018 vil vurdere regelendringer for å motvirke tilpasninger ved bruk av fellesregistrering.

#### Andre forslag

##### Pensjonssparing for selvstendig næringsdrivende

Etter dagens regler kan selvstendig næringsdrivende, deltakere i selskap med deltakerfastsetting og ansatt eier i aksjeselskap få fradrag for innskudd i pensjonsordning med inntil 4 prosent av beregnet personinntekt mellom 1 G og 12 G.

Regjeringen foreslår å øke denne grensen til 6 prosent fra og med inntektsåret 2017.

##### Minstefradrag for pensjonister

Det foreslås å øke satsen for minstefradraget i pensjon fra 29 prosent til 31 prosent og å forhøye den øvre grensen fra 75 000 kroner til 81 200 kroner i 2017. For de fleste pensjonister innebærer det en hyggelig skattelette på inntil 1488 kroner.

##### Verdsettelsesrabatten for aksjer

Regjeringen foreslår enkelte opprettinger og presiseringer i reglene om verdsettelsesrabatten i formuen for aksjer og driftsmidler som gradvis skal innføres fra 2017. Endringene innebærer ingen realitetsendringer i

forhold til det som har vært antatt som gjeldende regler. Blant annet er det presisert at det gis fullt gjeldsfradrag for gjeld som knytter seg til primærbolig og fritidsbolig.

##### Merverdiavgift

Det blir unntak fra justeringsreglene for overdragelse av fast eiendom m.m. som ledd i kommunesammenslåinger og -delinger med virkning fra 1. januar 2017.

MVA-kompensasjonsordningen utvides for friskoler med voksne elever uten rett til videregående opplæring. Dette får virkning fra 1. januar 2017.

##### Tilleggsskatt og overtredelsesgebyr

Den nye skatteforvaltningsloven trådte i kraft 1. januar 2017. Som følge av en dom i den europeiske menneskerettsdomstolen foreslår departementet å utvide overgangsreglene for tilleggsskatt og overtredelsesgebyr. I de tilfellene opplysningssvikten er begått før 1. januar 2017, men vedtaket treffes etter, skal sanksjonen fastsettes etter det regelsettet som er mest gunstig for den opplysningspliktige av det nye og det tidligere. Det spiller ingen rolle om varselet er sendt før eller etter 1. januar 2017.

# Fjernleverbare tjenester og egenfastsettelse av merverdiavgift

Artikkelen tar for seg egenfastsettelse av merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet, og gir blant annet eksempler på hvordan dette skal bokføres ved bruk av nye standard mva-koder (SAF-T).



Rådgiver merverdiavgift  
Atle Mæhlum  
Sticos

Ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet skal norske næringsdrivende beregne og innrapportere utgående mer-

verdiavgift i skattemeldingen for merverdiavgift.<sup>34</sup> Dette er det som ofte kalles for omvendt avgiftsplikt eller reverse charge. Dersom tjenesten er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten, vil det i normaltillfellene foreligge tilsvarende fradragsrett for inngående merverdiavgift, slik at avgiftsberegningen i realiteten blir et nullspill.

<sup>34</sup> Merverdiavgiftsloven § 3-30 første ledd.

Fra 1. januar 2017 skal avgiftsregistrert næringsdrivende selv beregne og innrapportere innførselsmerverdiavgift på varer i den nye skattemeldingen for merverdiavgift. De nye reglene medfører imidlertid ingen endring i måten å beregne merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utenlandsk leverandør på. Den eneste forskjellen er at det kommer nye standard

mva-koder og at innrapportering i den nye skattemeldingen for merverdiavgift skal gjøres i andre poster enn i den gamle omsetningsoppgangen.

### Vilkår

For at det skal foreligge plikt til å beregne omvendt avgiftsplikt på fjernleverbare tjenester, må følgende vilkår være oppfylt:

- Kjøperen av tjenesten må være næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i Norge,
- Kjøpet må gjelde en tjeneste som etter sin art ikke, eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted, og
- Kjøpet må gjelde en tjeneste som ville vært avgiftspliktig ved omsetning fra en norsk tjenesteyter.

### Hvem omfattes av reglene om omvendt avgiftsplikt?

Både merverdiavgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige næringsdrivende hjemmehørende i Norge omfattes av reglene om omvendt avgiftsplikt ved innførsel av fjernleverbare tjenester.<sup>1</sup> Dette til forskjell fra de nye reglene om omvendt avgiftsplikt ved innførsel av varer, hvor det bare er merverdiavgiftspliktige virksomheter som skal beregne og innrapportere innførselsmerverdiavgiften i skattemeldingen for merverdiavgift. Næringsdrivende som driver både avgiftspliktig virksomhet og virksomhet som ikke er omfattet av merverdiavgiftsloven, må beregne innførselsmerverdiavgift fullt ut, selv om avgiften helt eller delvis ikke kan føres til fradrag fordi den skal benyttes i den avgiftsunntatte delen av virksomheten.

Også stat og kommune eller institusjon som eies eller drives av stat eller kommune omfattes av reglene.

Ved vurderingen av om en virksomhet er hjemmehørende i Norge, vil momenter som hvor virksomheten har registrert forretningsadresse, hvor sentraladministrasjonen sitter og om det finnes fast driftssted eller filial, måtte tillegges vekt.<sup>2</sup> Norsk filial/avdeling av utenlandsk selskap med hovedkontor i utlandet (NUF) anses som hjemmehørende i Norge. Det samme gjelder utenlandske næringsdrivende som er registrert ved representant.<sup>3</sup>

Overføringer mellom filial og et hovedkontor anses ikke som omsetning, selv om

en av disse er hjemmehørende i utlandet.<sup>4</sup> I slike tilfeller skal det ikke beregnes merverdiavgift etter reglene om omvendt avgiftsplikt. Dette gjelder også ved overføring fra hovedkontoret i utlandet til en filial som inngår i en fellesregistrering for merverdiavgift med et norsk selskap.<sup>5</sup>

### Forbrukerstedet ikke avgjørende

Etter Skattedirektoratets syn er det et tilstrekkelig vilkår for avgiftsplikt ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet at de leveres til mottaker hjemmehørende i Norge.<sup>6</sup> Dette innebærer at det skal beregnes og innrapporteres utgående merverdiavgift i skattemeldingen for merverdiavgift selv om forbrukerstedet i et konkret tilfelle kan hevdes å være utlandet.

Fordi hovedregelen ikke stiller krav om forbrukersted, er det gitt en særregel som skal ivareta tilfeller hvor den tjenesten som kjøpes leveres til mottaker i utlandet, men rent faktisk er til bruk for en næringsdrivende eller offentlig virksomhet her i landet.<sup>7</sup> I henhold til denne regelen skal den innenlandske virksomheten beregne merverdiavgift på fjernleverbare tjenester som er til bruk her i landet, selv om tjenesten leveres til mottaker hjemmehørende i utlandet. Hensynet bak bestemmelsen er å unngå omgåelser av regelverket ved at leveringingen kanaliseres gjennom mottakers etablering i utlandet (hovedkontor/filial) for senere å bli overført til bruk i Norge. Dersom det i slike tilfeller kan dokumenteres at tjenesten er avgiftsberegnet i utlandet, skal det imidlertid ikke beregnes merverdiavgift etter reglene om omvendt avgiftsplikt. Det synes noe uklart hvordan avgiftsberegningen skal skje i slike tilfeller, siden fakturaen på den fjernleverbare tjenesten er utstedt til en annen virksomhet enn den som skal foreta avgiftsberegningen.

### Hva som anses som fjernleverbare tjenester

Fjernleverbare tjenester, i motsetning til stedbundne, er tjenester hvor utførelsen eller leveringingen etter tjenestens art ikke, eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted.<sup>8</sup>

### Eksempler (i egen ramme)

Det er tjenestens art, dvs. om det er mulig å fjernlevere den aktuelle typen tjeneste, som er avgjørende for klassifiseringen. At



*Fjernleverbare tjenester er tjenester hvor utførelsen eller leveringingen etter tjenestens art ikke, eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted.*

tjenesten rent faktisk produseres et bestemt fysisk sted, er ikke avgjørende så lenge den er en type tjeneste som kan fjernleveres. Det har heller ingen betydning om de som leverer den fjernleverbare tjenesten for den utenlandske leverandøren er hjemmehørende i Norge.<sup>9</sup>

For eksempel vil installering og testing av datasystemer, samt vedlikehold av programvare være tjenester som kan fjernleveres. Siden det rent teknisk er mulig å fjernlevere tjenestene, spiller det ingen rolle om noe av arbeidet blir utført hos kunden i Norge ved bruk av egne ansatte eller ved bruk av underleverandører.<sup>10</sup>

Motsatt vil tjenester knyttet til besiktigelse som utgangspunkt anses som stedbundne. En besiktigelse må foretas der objektet for besiktigelsen befinner seg og vil således være knyttet til et bestemt fysisk sted. Dette gjelder selv om beregninger og konklusjoner blir innarbeidet i en rapport som senere blir oversendt oppdragsgiver.<sup>11</sup>

Kun tjenester som er avgiftspliktige ved innenlands omsetning, omfattes av avgiftsplikten. Dette betyr for eksempel at kjøp av en fjernleverbar undervisningstjeneste eller en finansiell tjeneste fra utlandet ikke skal avgiftsberegnes, siden disse ikke er avgiftspliktige i Norge.

Royalties, provisjoner og lignende som inngår i tollverdien ved innførsel av varer, skal heller ikke avgiftsberegnes etter reglene for fjernleverbare tjenester, da dette gjøres sammen med varen som innføres.

1 Merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd.

2 Skattedirektoratets melding nr. 7/2011.

3 Skattedirektoratets melding nr. 8/2010.

4 Skattedirektoratets brev av 2. juli 2002.

5 Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse BFU 09/15.

6 Skattedirektoratets melding nr. 8/2010.

7 Merverdiavgiftsloven § 3-30 tredje ledd.

8 Merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav i.

9 Klagenemnda for merverdiavgift nr. 8132.

10 Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse BFU 88/02.

11 Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse BFU 67/04.

Fjernleverbare tjenester	Ikke-fjernleverbare (stedbundne) tjenester
Tjenester som leveres via internett	Utleie av varer
Andre elektronisk leverte tjenester	Transporttjenester (person- og varetransport)
Telekommunikasjon	Besiktigelsestjenester
Software med spesialtilpasning, installasjon og opplæring	Arbeid på varer, driftsmidler og fast eiendom (f.eks. reparasjon og bygging)
Annonser og andre reklametjenester	Eiendomsmegling
Konsulenttjenester og rådgivning av juridisk, økonomisk, administrativ og teknisk art	Serveringstjenester
Advokattjenester (ikke tjenester knyttet til prosesser for domstolene)	Advokaters prosesser for domstolene
Regnskaps- og revisjonstjenester	Standard programvare levert på fysisk medium
Forretningsførsel og andre managementtjenester	Kongresser
Utleie og formidling av arbeidskraft	Messe/stands
Formidlingstjenester (ikke eiendomsmegling)	
Lisenser, patenter og andre rettigheter	

### Særlig om programvare

Standard programvare levert på fysisk medium, f.eks. cd-rom, anses som kjøp av fysisk vare, og følger reglene for omvendt avgiftsplikt ved innførsel av varer. Standard programvare levert digitalt, for eksempel via internett, anses som kjøp av en fjernleverbar tjeneste. Individuelt tilpasset programvare anses alltid som en fjernleverbar tjeneste, uavhengig av leveringsmåte.<sup>12</sup>

En standard programvare som spesialtilpasses, kan bli ansett som en tjeneste. Forutsetningen er at tilpasningen utføres på programmet før levering finner sted. Hvis det samtidig avtales opplæring og installasjon, vil hele utgiften anses som tjenestelevering og kjøpesummen blir da merverdiavgiftspliktig etter reglene for fjernlevering av tjenester.

Programmering og design av programvare anses som fjernleverbare tjenester, selv om tjenesten av sikkerhetsmessige årsaker må utføres på et bestemt angitt sted.<sup>13</sup>

### Kjøp av stedbundne tjenester fra utenlandsk leverandør

Ved kjøp av tjenester som ikke kan fjernleveres, for eksempel en utenlandsk tjenesteleverandørs arbeid på fast eiendom i Norge, plikter leverandøren å registrere seg for virksomheten i Norge. Er den utenlandske tjenesteyteren registreringspliktig for omsetningen i Norge, skal tjenesteyteren, og ikke den norske kjøperen, beregne

og betale norsk merverdiavgift. Har den utenlandske leverandøren ikke fast forretningssted eller hjemsted i Norge, skal virksomheten registreres ved representant eller alternativt direkte i Merverdiavgiftsregisteret dersom leverandøren er hjemmehørende i et EØS-land som Norge har inngått avtale med om utveksling av opplysninger og innkreving av merverdiavgift.<sup>14</sup>

Ved kjøp av stedbundne tjenester i utlandet, skal det ikke beregnes norsk merverdiavgift. Det kan imidlertid påløpe utenlandsk merverdiavgift, som aldri kan føres til fradrag i det norske merverdiavgiftsoppgjøret.

### Hvordan beregnes merverdiavgiften

Beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften ved kjøp av fjernleverbare tjenester er vederlaget som betales for tjenesten.<sup>15</sup> For å finne vederlaget må det tas utgangspunkt i fakturaen eller kvitteringen fra den utenlandske leverandøren. Vederlag som er angitt i utenlandsk valuta omregnes til norske kroner ut fra omregningskursen på leveringstidspunktet. I likhet med hva som gjelder ved beregning av merverdiavgift ved innførsel av varer, er det tolletatens offisielle valutakurser som skal benyttes. Dette gjelder selv om det ved bokføringen for øvrig benyttes andre omregningskurser. Tolletatens valutakurser offentliggjøres hver onsdag på toll.no og er gyldige fra og med påfølgende mandag.

Skattemyndighetene har i en konkret sak lagt til grunn at når det utvilsomt er levert en tjeneste fra utlandet til en næringsdrivende hjemmehørende i Norge, skal det beregnes merverdiavgift etter reglene om omvendt avgiftsplikt selv om den utenlandske leverandøren av den fjernleverbare tjenesten har beregnet lokal merverdiavgift.<sup>16</sup> I slike tilfeller må den lokale merverdiavgiften legges til i beregningsgrunnlaget for omvendt avgiftsplikt.

Ved avgiftsberegningen kan normalt fakturadatoen legges til grunn, så lenge fakturadatoen stemmer med datoen for når tjenestene er mottatt.<sup>17</sup> Her må det kunne legges til grunn de fristene som gjelder for fakturering etter bokføringslovens bestemmelser. Som hovedregel skal tjenesten være fakturert senest én måned etter levering. Leveranser som faktureres månedlig, kan faktureres innen femten virkedager i måneden etter levering, mens tjenester som leveres løpende, skal faktureres senest én måned etter den alminnelige to-månedlige merverdiavgiftsterminen. Dersom fakturering ikke skjer innen fristene, må leveringstidspunktet legges til grunn for avgiftsberegningen.

### Fradragsrett for den beregnede merverdiavgiften

Dersom anskaffelsen er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten, kan den beregnede utgående merverdiavgiften normalt føres til fradrag som inngående merverdiavgift.<sup>18</sup> Fradragsretten vil i enkelte tilfeller være avskåret etter merverdiavgiftsloven.<sup>19</sup> Dette kan for eksempel være tilfelle hvis tjenesten skal brukes til representasjons- eller gaveformål. Heller ikke når den fjernleverbare tjenesten er til bruk i en del av virksomheten som ikke er omfattet av merverdiavgiftsloven, kan den beregnede merverdiavgiften føres til fradrag. Et eksempel på dette kan være standard dataprogram kjøpt via internett som skal benyttes i avgiftsunntatt kursvirksomhet. Hvis anskaffelsen er en fellesanskaffelse som bare delvis er til bruk i merverdiavgiftspliktig virksomhet, er det forholdsmessig fradragsrett for den beregnede avgiften.

For ikke-merverdiavgiftsregistrerte må merverdiavgiften kostnadsføres sammen med vederlaget for tjenesten.

12 Skattedirektoratets brev av 18. juni 2001.

13 Finansdepartementets brev av 28. oktober 2005.

14 Merverdiavgiftsloven § 2-1 sjettedde.

15 Merverdiavgiftsloven § 4-12.

16 Skatt østs brev av 27. juni 2014.

17 Klagenemnda for merverdiavgift nr. 8341.

18 Merverdiavgiftsloven § 8-1.

19 Merverdiavgiftsloven §§ 8-3 og 8-4.

## Bokføring av fjernleverbare tjenester

Ved bokføringen av fjernleverbare tjenester må den norske mottakeren av tjenesten i tillegg til å bokføre kostnaden, også bokføre den beregnede merverdiavgiften. Dette kan gjøres enten ved bruk av egne merverdiavgiftskoder eller ved bruk av egne kontoer for merverdiavgiften og grunnlaget for denne. I praksis vil alle regnskapssystemene legge til rette for bruk av egne merverdiavgiftskoder.

I forbindelse med SAF-T-prosjektet er det fastsatt standard mva-koder som skal benyttes. SAF-T er en standardisering av blant annet mva-koder som skal brukes når regnskapet skal utleveres elektronisk til skattemyndighetene under en kontroll. Skattedirektoratet har antydnet at kodene tidligst vil bli obligatorisk fra 1. januar 2018.<sup>20</sup>

For fjernleverbare tjenester er det fastsatt følgende standard mva-koder:

- Kode 86: Kjøp av fjernleverbare tjenester med fradragsrett for inngående merverdiavgift
- Kode 87: Kjøp av fjernleverbare tjenester uten fradragsrett for inngående merverdiavgift

Det er ikke fastsatt standard fire-sifrede kontoer i SAF-T-prosjektet, men følgende merverdiavgiftskontoer kan for eksempel benyttes:

- 2704 Utgående merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, 25 %
- 2714 Inngående merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, 25 %

## Eksempler på bokføring

### Eksempel 1 – Kjøp av fjernleverbar tjeneste med fradragsrett

Kjøp av tjenester med annonsering i svenske media fra svensk næringsdrivende uten tilknytning til Norge for SEK 103 800. Omregnet til norske kroner utgjør beløpet kr 100 000.

*Bokføring ved bruk av standard mva-kode*

Debet	Mva	Kredit	Mva	Beløp	Beskrivelse
7320 Reklamekostnad	86	Leverandørkonto		100 000	Kjøp av annonsetjeneste fra Sverige

Mva-kode 86 beregner 25 % utgående merverdiavgift og fradragsfører 25 % inngående merverdiavgift og oppdaterer de aktuelle merverdiavgiftskontoene.

### Eksempel 2 – Kjøp av fjernleverbar tjeneste uten fradragsrett

Kjøp av standard dataprogram lastet ned fra internett fra leverandør i USA for til sammen USD 11 600. Omregnet til norske kroner utgjør beløpet kr 100 000. Programvaren skal deles ut som gaver til kunder. Verdien på det enkelte programmet er NOK 500, og det foreligger derfor ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift eller skattemessig fradrag.

### Alternativ 1 – bokføring ved bruk av standard mva-kode

Debet	Mva	Kredit	Mva	Beløp	Beskrivelse
7420 Gave, ikke fradragsberettiget	87	Leverandørkonto		100 000	Kjøp av dataprogram til bruk som gaver

Mva-kode 87 beregner 25 % utgående merverdiavgift, oppdaterer aktuelle merverdiavgiftskontoer og legger den beregnede merverdiavgiften til kostnaden.

## Innrappingering i mva-meldingen

Næringsdrivende som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal fra 2017 innrapportere beregningsgrunnlaget og beregnet utgående merverdiavgift i post 12 i skattemeldingen for merverdiavgift. Grunnlaget for utgående merverdiavgift skal også fremgå av post 2. Inngående merverdiavgift som kan føres til fradrag, innrapporteres i post 17. (Grunnlaget for inngående merverdiavgift skal derimot ikke fremgå av mva-meldingen.)

Næringsdrivende som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal innrapportere utgående merverdiavgift på fjernleverbare tjenester kvartalsvis på særskilt fastsatt skattemelding (RF-0005 Skattemelding for merverdiavgift omvendt avgiftsplikt) når avgiftsbeløpet overstiger kr 500 for kvartalet. Når beløpet er under kr 500, skal avgiften aldri innrapporteres, selv om avgiften overstiger grensen i neste kvartal.

Merverdiavgiften skal innrapporteres i den terminen fakturaen eller kvitteringen er utstedt, så lenge fakturadatoen stemmer overens med når levering har skjedd.

## Hva om merverdiavgiften ikke innrapporteres?

For virksomheter som ikke er merverdiavgiftsregistrert eller som ikke har full fradragsrett for merverdiavgift, vil staten bli påført et tap dersom merverdiavgiften på fjernleverbare tjenester ikke innrapporteres slik den skal. For virksomheter som har full fradragsrett for merverdiavgiften, vil innrapporteringen være et nullspill, og beregning av omvendt avgiftsplikt kan derfor synes som et unødvendig ekstraarbeid. Vær da oppmerksom på at virksomheter med full fradragsrett likevel kan bli ilagt administrative reaksjoner dersom de ikke oppfyller innrapporteringsplikten.

I den nye skatteforvaltningsloven som gjelder fra 1. januar 2017 er det innført en generell adgang for skattemyndighetene til å ilegge tvangsmulkt når skattemeldingen ikke innleveres innen de fastsatte fristene eller når det er åpenbare feil ved de opplysningene som gis.

Dersom det gjennomgående ikke er beregnet og innrapportert merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet, kan dette bli ansett for å være en åpenbar feil ved opplysningene som gis i skattemeldingen for merverdiavgift, og dermed utløse tvangsmulkt. Det er i skrivende stund fortsatt uklart hvordan skattemyndighetene vil praktisere dette.

Tvangsmulkten for manglende opplysninger i mva-meldingen utgjør et halvt rettsgebyr (kr 524,50) pr. dag. Samlet mulkt kan ikke overstige 50 ganger rettsgebyret (kr 52 450). Skattemyndighetene fastsetter en frist for oppfyllelse av opplysningsplikten. Denne fristen skal være så lang at den gir den ansvarlige en realistisk mulighet til å etterfølge kravet.

<sup>20</sup> Norwegian SAF-T Standard VAT/Tax codes.