

- saksdokumenter er så ryddig og systematisk arkivert at en uavhengig klagesaksbehandler lett finner frem
- vedtak og interne notater er tydelige mht. hvilket faktum som er lagt til grunn, og på hvilket bevismessig grunnlag
- det vises til og redegjøres for de rettsreglene som er anvendelige i saken

Vårt inntrykk er at skattekontoret har en viktig rolle også i klagesaksbehandlingen. Skattedirektoratets instruks for klagesaksbehandling går langt i å pålegge skattekontoret å lage en redegjørelse som inneholder alle momenter som skal med i vurderingen av en klage. Det blir interessant å følge med fremover om det er mulig å rette opp ubalansen i ressurser mellom skattekontor og skatteklagenemndas sekretariat. Et sterkt sekretariat og en kompetent og uavhengig klagenemnd er et viktig bidrag til å sikre at uriktige skattefastsettelse ikke blir stående.



Leder for skatteklagenemnda Gudrun Bugge Andvord.



Sett fra mitt ståsted har oppstarten gått bra. Samarbeidet mellom sekretariatet og nemndsledelsen fungerer godt, og vi har en løpende, åpen og god dialog (...) med en praktisk og løsningsorientert tilnærming.

Gudrun Bugge Andvord

Ny praksis for MVA-behandling av vareutleie fra utlandet

Det har i lengre tid eksistert usikkerhet knyttet til merverdiavgiftsbehandlingen ved utleie av varer til bruk i Norge fra utenlandske selskaper. En ny uttalelse fra Skattedirektoratet medfører at enkelte av selskapene ikke lenger er registreringspliktige. Uttalelsen gjør det forhåpentligvis enklere for utenlandske næringsdrivende å vurdere avgiftsplikten.



Advokatfullmektig
Håkon Mathias Sterling Danielsen
KPMG Law Advokatfirma

Skattedirektoratets uttalelse

Skattedirektoratet publiserte 9. juni 2017 en uttalelse om utleie av varer fra utlandet til bruk i Norge. Ifølge uttalelsen er direktoratet gjort kjent med at det foreligger usikkerhet knyttet til den merverdiavgiftsrettslige behandlingen av slik utleie. Direktoratet legger i den nye uttalelsen til grunn

et vilkår om «innenlandsk omsetning» for registreringsplikt i Norge, og trekker derfor frem en del momenter som vil kunne være relevante i vurderingen av en eventuell registreringsplikt for utenlandsk utleier.

Utgangspunktet for avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven

Utgangspunktet etter merverdiavgiftsloven¹ (mval.) er at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester i Norge. Etter samme lov er tjenes-

ter definert som: det som kan omsettes og som ikke er varer etter bokstav b, herunder begrensede rettigheter til varer, og utnyttelse av immaterielle verdier.² Ettersom utleie av en vare vil være omsetning av en begrenset rettighet til en vare, foreligger det avgiftsplikt for utleie av varer. Utleie av varer mellom norske avgiftssubjekter vil følgelig utløse avgiftsplikt for utleieren.

Tilsvarende utgangspunkt vil gjelde for en utenlandsk utleier. Den utenlandske utleieren vil ha plikt til å registreres i Norge så

¹ Se mval. § 3-1.

² Jf. mval. § 1-3 bokstav c.

lenge omsetningen i Norge overstiger 50 000 kroner i en periode på 12 måneder.³ Den utenlandske utleieren skal dermed også registreres i Merverdiavgiftsregisteret, og følgelig beregne og innbetale merverdiavgift for den norske omsetningen.

Vareutleie og fjernleverbare tjenester

Ved levering av *fjernleverbare tjenester* fra en utenlandsk leverandør til næringsdrivende eller offentlig virksomhet i Norge, foreligger det ikke registreringsplikt for merverdiavgift. Dette gjelder selv om tjenesten faktisk utføres i Norge. Dersom utenlandsk selger omsetter slike tjenester, skal beregning og innbetaling av merverdiavgift gjøres av mottaker, dvs. av kunden som kjøper inn tjenesten i Norge. Dette betinger at tjenesten er fjernleverbar, og kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet.⁴

Dersom utleie av varer kan sees på som fjernleverbare tjenester, innebærer dette altså at plikten til å beregne og innbetale merverdiavgift ligger på den norske kunden. Det foreligger ikke praksis fra domstolene som avklarer hvorvidt utleie av varer skal regnes som fjernleverbare tjenester. Høyesterett kom imidlertid i Norsk Helikopter-saken⁵ til at utleie av arbeidskraft er en tjeneste som kan fjernleveres.

Høyesterett uttalte at det må bedømmes ut fra tjenestens art hvorvidt en tjeneste kan fjernleveres, og ikke ut fra hva som er avtalt for en aktuell tjeneste. Det avgjørende i dette henseende er om levering eller utførelse ut fra tjenestens karakter er knyttet til et bestemt sted. Siden utleie av arbeidskraft ikke er knyttet til et bestemt oppfyllessted, uttalte Høyesterett at utleierens forpliktelse blir oppfylt ved at arbeidskraften blir stilt til disposisjon. Det skiller da mellom oppfyllesstedet for utførelsen av arbeidet og oppfyllesstedet for utleien.

Praksis ved vareutleie

Høyesteretts uttalelser i Norsk Helikopter-saken kan tyde på at utleie av varer også skal defineres som fjernleverbare tjenester. Selve vareutleien er ikke nødvendigvis knyttet til et bestemt oppfyllessted, og utleiers forpliktelse er dermed heller ikke knyttet til et bestemt oppfyllessted. I

prinsippet blir da tjenesten (vareutleien) levert når varen stilles til disposisjon for leietakeren.

I ovennevnte høyesterettsdom argumenterte Norsk Helikopter for at arbeidskraft-utleie og vareutleie burde likestilles avgiftsmessig, slik at utleie av arbeidskraft ikke ble å regne som en fjernleverbar tjeneste. Høyesterett uttalte i denne forbindelse at «den omstendighet at utleie av varer i norsk avgiftspraksis med tvilsom begrunnelse er blitt behandlet som tjeneste som ikke er fjernleverbar, kan imidlertid ikke forplikte til å behandle utleie av arbeidskraft på samme måte». Basert på denne uttalelsen kan det synes som om Høyesterett indirekte sier at vareutleie også bør vurderes som en fjernleverbar tjeneste.

Til tross for dette behandler Skattedirektoratet utleie av varer som en alminnelig tjeneste som ikke kan fjernleveres. Dette fremkommer blant annet i BFU 35/10 fra 2010, hvor et utenlandsk selskap som leier ut kraner til leietakere i Norge blir avgiftspliktig for utleien.⁶

Upubliserte uttalelser

I forhold til utleie av varer fra utlandet foreligger det flere upubliserte uttalelser fra Skatt øst hvor det er konkludert med at utleien ikke har tilstrekkelig tilknytning til Norge til å generere registreringsplikt for utleier. Det er i disse sakene blitt lagt vekt på at varene er overlevert til leietaker i utlandet og at denne selv har tatt med og fortollet varene inn i Norge. Av den grunn har det blitt konkludert med at dette ikke anses å være omsetning i Norge.

Sett hen til at de angjeldende sakene fra Skatt øst gjelder utleie av varer som ville ha vært nullsatt ved innenlandsk omsetning, samt at uttalelsene ikke har latt seg forene med BFU 35/10, har det foreligget en betydelig usikkerhet knyttet til registreringsplikt ved utleie av varer fra utlandet.

Utfordringer med Skatteetatens praksis frem til nå

At utleie av varer fra utenlandsk utleier til norsk leietaker ifølge Skattedirektoratets praksis er å regne som en avgiftspliktig tjeneste i Norge for utleier, kan by på problemer for den utenlandske utleieren. Eksempelvis vil en utleier bli avgiftspliktig i den grad det utleide objektet rent fysisk benyttes i Norge av leietakeren. Dette vil

ikke nødvendigvis utleier ha kontroll over, og avgiftsplikt kan dermed oppstå uforutsett og uventet for utleier.

Videre hender det ofte at utleiere opererer med såkalt «kjedeutleie», hvilket innebærer at utleien skjer gjennom flere ledd. I disse tilfellene vil alle leddene i utleiekjeden i prinsippet bli avgiftspliktig for utleie i Norge, til tross for at disse kan være utenlandske selskaper som fremleier til andre utenlandske selskaper. Selskapene vil i slike tilfeller ha svært svak tilknytning til Norge.

Krav om innenlandsk omsetning

I den nye uttalelsen fra Skattedirektoratet, oppstiller direktoratet et krav om «innenlandsk omsetning», ettersom merverdiavgiftsloven gjelder på det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen.⁷ Det vises til at loven ikke har noen nærmere definisjon av hvilken tilknytning som kreves til landet for at det skal foreligge avgiftspliktig omsetning og registreringsplikt i Norge.

Som følge av dette benytter direktoratet seg av uttalelser fra Høyesterett fra Ifi OY-dommen.⁸ I denne saken hadde Skatteetaten etterberegnet merverdiavgift overfor et finsk selskap som solgte fremkalling og kopiering samt fotorelaterte produkter til norske kunder. Skatteetatens (og rettens) begrunnelse for at Ifi Oy var mva-pliktig for disse salgene, var blant annet at det ikke var tydelig for kunden at denne handlet med et utenlandsk foretak.

Direktoratet legger på bakgrunn av uttalelsene i dommen til grunn det at ved utleie av varer også må foretas en konkret vurdering om det er tilknytning mellom omsetningen og Norge. Det avgjørende for spørsmålet om registreringsplikt er ifølge direktoratet hvorvidt det etter en konkret helhetsvurdering foreligger en tilstrekkelig tilknytning mellom utleieaktiviteten og Norge.

Tilknytning mellom utleien og Norge

Skattedirektoratet legger til grunn at utgangspunktet for vurderingen vil være hvor den utleide varen befinner seg i utleieperioden, dvs. hvorvidt utleiegjenstanden befinner seg i Norge. Da det legges til grunn at utleie av varer er en sted-bunden tjeneste, følger det av dette at

3 Jf. mval. § 2-1.

4 Se mval. § 3-30.

5 Rt. 2007 s. 1401.

6 BFU 35/10, avgitt 14.12.2010.

7 Jf. mval. § 1-2.

8 Rt. 2006 s. 364.

forbruket av utleietjenesten må skje der varen fysisk befinner seg.

Det fremheves imidlertid at dette ikke kan oppstilles som en absolutt regel. Eksempelvis vil utleie fra utenlandsk utleier til utenlandsk leietaker som tar med leiegjenstanden til Norge i en kortere periode, ikke utløse avgiftsplikt for utleier. Ifølge direktoratet er vurderingstemaet hvorvidt innførselen til Norge er av midlertidig eller mer permanent karakter. Dersom utleiegjenstanden skal være i Norge i en lengre periode, taler dette for avgiftsplikt for utleier.

At varen vil befinne seg i utlandet i kortere perioder, vil ikke tilsvarende fritta en utenlandsk utleier for avgiftsplikt, uttaler Direktoratet.

Kontraksrettslige forhold

Uttalelsen angir videre at det foreligger flere tilleggsmomenter i helhetsvurderingen av avgiftsplikt for en utenlandsk utleier. Et av disse momentene er hva avtalen mellom partene går ut på. Direktoratet angir at det vil være relevant å se hen til det avtalte leveringsstedet for varen, samt når risikoovergang for eventuelle skader på varen går over til leietakeren. Dersom overlevering av utleieobjektet fra utleier til leietaker skjer i Norge og utleier inntil dette tidspunktet har risiko for eventuelle skader på varen, vil dette trekke i retning av at det dreier seg om avgiftspliktig utleie i Norge.

Videre vil den juridiske og faktiske råderetten over leieobjektet kunne ha betydning for vurderingen. Dersom utleieavtalen begrenser leietakerens rett til å ta utleieobjektet ut av Norge, taler dette med styrke for at det foreligger avgiftspliktig norsk utleie. Motsatt vil en rett til å ta leieobjektet inn i Norge fra utlandet, kunne tale for avgiftsplikt, forutsatt at utleier har kunnskap om innførselen. Endelig vil et forbud mot innførsel i Norge tale mot registreringsplikt i Norge for utleier.

Direktoratet uttaler videre at betalingsvilkårene kan ha betydning, eksempelvis vil det tale for avgiftsplikt hvis betalingen skal skje i norske kroner til norsk bankkonto. Det fremheves at dette spesielt vil ha betydning i forbrukertilfeller, og spesielt når utleievirksomheten er innrettet mot Norge. Det kan imidlertid ikke trekkes

noen motsatt konklusjon, slik at betaling til utlandet utelukker avgiftsplikt.

Graden av innretning mot Norge

Direktoratet uttaler at selve graden av innretning mot markedet i Norge vil veie tungt, særlig i forbrukertilfeller. Dersom virksomheten særskilt markedsfører sine tjenester i Norge og aktivt oppsøker sine kunder her i landet, vil dette tale for avgiftsplikt. Eksempler på slik oppsøkende virksomhet kan være ved direktoreklame i posten eller bruk av en norsk nettside som henvender seg til norske forbrukere. At virksomheten også tilbyr kundekontakt fullt ut i Norge og på norsk språk, vil kunne tale for at det dreier seg om avgiftspliktig norsk omsetning. Som angitt i forrige avsnitt, kan bruk av norsk bankkonto og betaling i norske kroner få betydning for vurderingen.

Betydningen av tollregelverket

Når en vare innføres til Norge, oppstår det som hovedregel tollforpliktelser og plikt til å beregne innførselsmerverdiavgift på varen. Skattedirektoratet uttaler ubetinget at slike forpliktelser ikke har direkte betydning for spørsmålet om det foreligger innenlandsk avgiftspliktig omsetning, da dette ble avvist av Høyesterett i *Ifi OY-dommen*.

Uttalelser om utleie i kjede

Som det fremgår tidligere i denne artikkelen, struktureres i enkelte tilfeller utleieforhold i kjede ved at eieren leier ut varen til en leietaker som fremleier til en ny leietaker. Det kan foreligge flere slike fremleietakere, og disse kan også være utenlandske. Dersom man tar utgangspunkt i at det er tilstrekkelig at varen befinner seg i Norge for å konstatere avgiftsplikt, vil dette medføre registreringsplikt for utleiere som ikke er hjemmehørende i Norge og som leier ut til utenlandske leietakere.

Skattedirektoratet uttaler at man for hvert av disse utleieforholdene må foreta en vurdering av om utleien kan anses som norsk innenlandsk omsetning, basert på de ovenfor angitte momentene. Det bemerkes fra direktoratet at en slik vurdering ofte vil tilsi at kun det siste utleieleddet, dvs. den som leier ut til leietaker som er bosatt eller hjemmehørende i Norge, vil bli avgiftspliktig i Norge. Dersom det er ledd i kjeden som er hjemmehørende i Norge, vil disse også være avgiftspliktige etter

utgangspunktet om avgiftsplikt for norske virksomheter.

Konsekvenser av ny praksis

Den nye praksisen fra Skattedirektoratet innebærer at enkelte næringsdrivende som tidligere har blitt ansett som registrerings- og avgiftspliktige, ikke lenger regnes som avgiftspliktige. Eksempelvis har de utenlandske selskapene som leier ut varer i Norge til utenlandske kunder (kjedeutleiere), tidligere i prinsippet vært registreringspliktige til tross for at det eneste som knytter virksomhetene til Norge er at det leies ut en vare i landet. Med den nye praksisen bekrefte det dermed at virksomhetene ikke er avgiftspliktige, med mindre disse har en særskilt tilknytning til merverdiavgiftsområdet.

Tidligere måtte disse selskapene registrere seg, samt beregne og oppkreve merverdiavgift til tross for at registreringen og innbetalingen av merverdiavgift ikke ville hatt noen fiskal betydning for den norske stat. I et kjedeutleieforhold vil som regel kunden (leietaker) uansett ha fradragsrett for inngående merverdiavgift, slik at merverdiavgiften ikke utgjør noen inntekt for staten.

En kan i teorien hevde at manglende registrering av den utenlandske fremleieren i et slikt tilfelle vil få konkurransefordeler kontra norske virksomheter som driver med tilsvarende vareutleie. Dette argumentet kan imidlertid ikke begrunne en registreringsplikt. Til sammenligning vil for eksempel utenlandske utleiere av arbeidskraft ha en slik konkurransefordel overfor norske virksomheter som leier ut arbeidskraft, fordi plikten til å beregne merverdiavgift for fjernleverbare tjenester påligger kjøper.

Rettslig vurdering av den nye praksisen

Skal man tolke definisjonen av fjernleverbare tjenester i merverdiavgiftsloven⁹ etter sin ordlyd, er det mye som taler for at den vil dekke utleie av varer. Utførelsen og leveringingen av selve utleietjenesten vil være oppfylt idet utleieren overleverer eller stiller varen til disposisjon for leietakeren, siden utleieren ikke har kontroll over hvor et utleieobjekt benyttes. En tolkning av ordlyden i loven sammenholdt med høyesteretts uttalelser i *Norsk Helikopter-saken* tyder dermed på at Skattedirektoratets

⁹ Se mval. § 1-3 bokstav i.

praksis med å behandle utleie av varer som stedbundne ytelser, ikke nødvendigvis vil være holdbar i en rettslig prøving av spørsmålet. Til tross for dette har Skattedirektoratet holdt fast ved praksisen siden 2001.

Har Ifi Oy-dommen betydning ut over det konkrete tilfellet?

Det er også verdt å merke seg at direktoratet gir Ifi Oy-dommen generell rettskildemessig vekt i spørsmålet om hvorvidt vareutleien har tilstrekkelig tilknytning til Norge. Høyesterettsdommen gjaldt salg av fotonprodukter til forbrukere, som ikke var klar over at Ifi Oy utførte sine tjenester og salg fra Finland. Dommen tar derfor ikke stilling til avgiftsbehandlingen ved salg mellom næringsdrivende, som i langt større grad enn forbrukere har forutsetninger for å vurdere hvorvidt de handler med en norsk eller utenlandsk aktør. Det kan stilles spørsmål om direktoratet tillegger dommen vekt utover det som i realiteten var spørsmålet i saken.

Det er heller ikke gitt at salg av varer og levering av utleietjenester skal likestilles avgiftsmessig. Direktoratet tar for så vidt et forbehold om dette i uttalelsen, da det uttales at det «kan heller ikke uten videre legges til grunn at de momentene som Høyesterett vektla i Ifi OY-dommen vedrørende varesalg i Norge vil ha samme betydning ved tilknytningsvurderingen for utleie av varer (løpende tjenesteyting).

Størst betydning i forbrukertilfeller?

I den grad skattekontoret anvender Ifi OY-dommens prinsipper for å trekke opp rammene for avgiftsplikten ved utleie, er det også naturlig at prinsippene får størst betydning i forbrukertilfeller. Dette reflekteres også flere steder i uttalelsen. Skattedirektoratet nevner eksempelvis at de avtalte betalingsvilkårene vil få størst betydning overfor forbrukere, eksempelvis hvis kunden betaler inn til norsk bankkonto. Tilsvarende vil graden av innretning mot Norge ha «særlig» betydning i forbrukertilfeller. Noe av bakgrunnen for dette kan være ovennevnte slutning om at en næringsdrivende i langt større grad er i stand til å vurdere hvorvidt utleier er lokalisert i utlandet eller i Norge.

Forholdet til tollregelverket

Som nevnt tar Skattedirektoratet det standpunktet at regelverket knyttet til toll



Ifi Oy-dommen gjaldt salg av fotonprodukter til forbrukere, som ikke var klar over at Ifi Oy utførte sine tjenester og salg fra Finland.

og merverdiavgift som oppstår ved innførsel, ikke har direkte betydning for spørsmålet om det foreligger innenlandsk omsetning etter merverdiavgiftsloven. Dette fordi en slik sammenheng ble avvist av Høyesterett i Ifi OY-dommen.

Høyesteretts avgjørelse i dommen må imidlertid leses i sammenheng med at avgiftssubjektet i denne saken benyttet seg av importgrensen på 200 kroner for å føre varer avgiftsfritt inn i landet ved direkte distribusjon til kundene. Selskapet argumenterte følgelig med at det dermed heller ikke ville oppstå avgiftsplikten på innenlandsk salg av de samme varene. Retten avviste dette argumentet.

Det vil kunne harmonere godt med regelverket å anvende plikten til å svare innførselsmerverdiavgift som en rettesnor i vurderingen av hvorvidt det skal svares innenlandsk merverdiavgift ved utleie av varer i Norge. Driftsmidler og utleieobjekter som skal leies ut i Norge over en lengre periode, vil det måtte svares innførselsmerverdiavgift av. Symmetrihensyn tilsier dermed at utleieobjektet vil måtte avgiftsberegnes ved utleie i Norge. Utleier kan da fradragsføre innførselsmerverdiavgiften i sitt avgiftsoppgjør i forbindelse med utleien.

Motsetningsvis vil f.eks. midlertidig innførsel av en leiebil som benyttes av en leietaker i Norge, ikke medføre noen plikt

til å svare innførselsmerverdiavgift. I slike tilfeller vil det heller ikke oppstå avgiftsplikten for utleier.

Forenkling eller forverring?

På den ene siden vil den nye uttalelsen gjøre det enklere for enkelte næringsdrivende å redusere eventuell risiko knyttet til avgiftsplikten i Norge. Eksempelvis vil utleiere av varer som ikke har noen kunnskap eller forutsetning for å vite at deres varer benyttes i Norge, etter alt å dømme ikke bli pålagt registrerings- og avgiftsplikten.

Samtidig medfører uttalelsen at vurderingen av registreringsplikten i større grad blir skjønnsmessig og konkret. Dette kan innebære økte kostnader for den utenlandske næringsdrivende, som må innhente profesjonell bistand og/eller råd fra skattekontoret for å avgjøre potensiell avgiftsplikten i Norge.

Uavhengig av dette, er det fornuftig at Skattedirektoratet gjør en presisering av sin praksis, fordi det i lengre tid har eksistert en usikkerhet for næringsdrivende om skattekontoret ubetinget vil håndheve registrerings- og avgiftsplikten knyttet til vareutleie for utenlandske leietakere. Den nye praksisen kan bidra til at man i større grad kan avklare disse spørsmålene uten at skattekontoret konkret må ta stilling til det enkelte saksforholdet.