

Hva er gjeldende rett i Norge?

# Skandia og reverse Skandia

EU-domstolen har i to saker tatt stilling til avgiftsbehandlingen av tjenester anskaffet til bruk på tvers mellom selskapets hovedkontor og filial, når selskapet eller dets filial inngår i en fellesregistrering. I begge sakene konkluderte domstolen med avgiftsplikt på kryssbruken, uten hensyn til om tjenestene også var underlagt avgiftsplikt i landene de ble anskaffet.



Advokat  
Bjørn Christian Lillevedt Tovsen  
Partner Advokatfirmaet Thommessen



Advokat  
Caroline Svelland Hauge  
Advokatfirmaet Thommessen

Ville konklusjonen blitt den samme dersom sakene hadde vært behandlet etter norsk rett?

## EU-domstolens avgjørelser

### Skandia (C-7/13)

#### Saksforholdet

EU-domstolen avsa i 2014 dom i en sak mellom Skandia America Corp. (USA), filial i Sverige og Skatteverket («Skandia»). Spørsmålet i saken var om «supplies of services from a main establishment in a third country to its branch in a Member State constitute taxable transactions when the branch belongs to a VAT group». Det dreide seg altså om levering av tjenester fra et selskaps hovedkontor i et tredjeland (USA) til dets filial i EU (Sverige) utgjør avgiftspliktig omsetning når filialen inngår i en fellesregistrering.

Selve uttrykkformen «supplies of services» (levering av tjenester) er noe fremmed i denne sammenheng da utnyttelse av en tjeneste innad i et

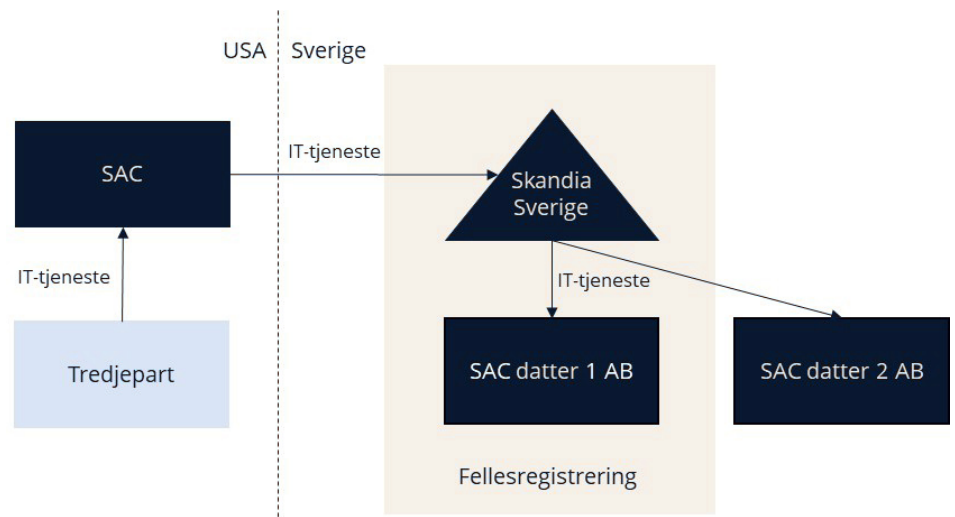
rettssubjekt normalt ikke betegnes som en leveranse eller transaksjon selv om det gjøres en belastning i filialens regnskap for en andel av kostnaden knyttet til tjenesten. En mer presis formulering av sakens problemstilling kunne vært om det forelå avgiftsplikt knyttet til den svenske filialens bruk av tjenestene som var anskaffet av det amerikanske selskapet. Domstolens formulering av sakens problemstilling må imidlertid ses i sammenheng med domsresultatet som innebærer en særegen klassifisering av den svenske filialens bruk av tjenestene som en leveranse fra selskapet til fellesregistreringen for avgiftsformål.

Saksforholdet var at det amerikanske selskapet Skandia America Corp. («SAC») fungerte som Skandia-konser-

nets globale innkjøpsselskap for IT-tjenester, og utøvde sine aktiviteter i Sverige gjennom en filial i Sverige («Skandia Sverige»). Filialen inngikk i en fellesregistrering med konsernets datterselskaper i Sverige. SAC kjøpte IT-tjenester fra leverandører utenfor konsernet til bruk for virksomheter i konsernet, herunder Skandia Sverige. Filialen bearbejdet disse tjenestene til et sluttprodukt som ble distribuert til virksomheter innad i konsernet, både innenfor og utenfor fellesregistreringen. Filialens regnskap ble belastet en forholdsmessig andel av SACs kostnader knyttet til innkjøpet av IT-tjenestene. Dette kan illustreres slik:

#### EU-domstolens vurdering

EU-domstolen la til grunn at filialens bruk av tjenestene mot kostnadsbelast-



ning i regnskapet ikke kunne anses som et rettsforhold med gjensidig utveksling av ytelser mellom SAC og Skandia Sverige og dermed ingen avgiftspliktig tjenesteleveranse, fordi filialen ikke var et avgiftssubjekt («taxable person») med en selvstendig økonomisk aktivitet («independent economic activity»). Domstolen påpekte at som filial av det amerikanske selskapet opererte ikke Skandia Sverige uavhengig av selskapet og bar ikke selv den økonomiske risikoen knyttet til sin aktivitet, og hadde heller ikke etter svensk rett egen kapital eller eiendeler. Skandia Sverige kunne derfor ikke anses å drive en selvstendig økonomisk aktivitet og var dermed ikke et eget avgiftssubjekt, og det forelå følgelig ingen avgiftspliktig tjenesteleveranse knyttet til filialen.

Dette stilte seg imidlertid annerledes da man tok i betraktning at Skandia Sverige inngikk i en fellesregistrering. Domstolen påpekte at fellesregistreringen er et eget avgiftssubjekt, og at tje-

nester levert av tredjeparter til virksomheter som inngår i en fellesregistrering, ikke anses levert til den aktuelle virksomheten, men til fellesregistreringen for avgiftsformål. Domstolen la derfor til grunn at tjenester levert av et selskap (som SAC) til sin filial som inngår i en fellesregistrering (slik som Skandia Sverige) ikke skal anses levert til filialen, men til fellesregistreringen, og at det derfor – for avgiftsformål – må anses å foreligge tjenesteyting mellom det amerikanske selskapet og den svenske fellesregistreringen.

På denne bakgrunn uttalte EU-domstolen at det som en generell regel skal legges til grunn at tjenesteytelser mellom et selskap og dets filial, i den forstand at filialen får rett til å benytte en tjeneste anskaffet av selskapet mot at deler av anskaffelseskostnaden belastes filialens regnskap, skal anses å utgjøre avgiftspliktig omsetning når filialen inngår i en fellesregistrering. Avslutningsvis fastslo domstolen at det i slike tilfeller er fellesregistreringen som skal

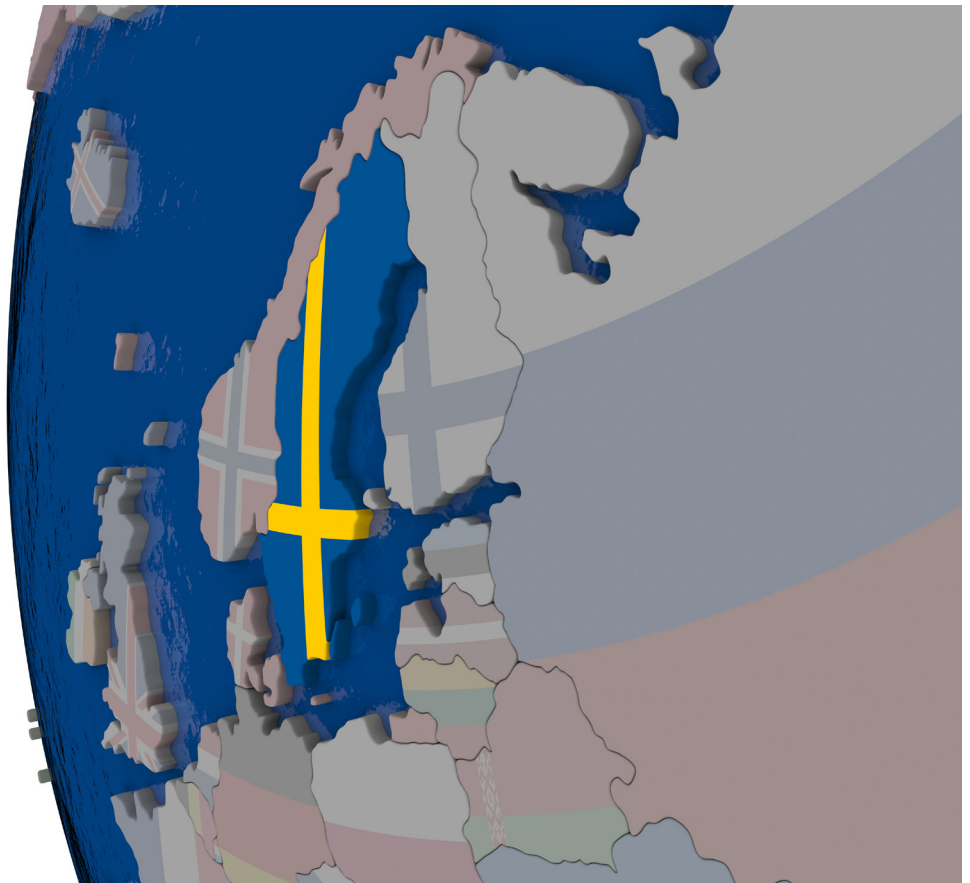
beregne merverdiavgift etter reglene om snudd avregning.

### **Danske Bank (C-812/19)**

#### **Saksforholdet**

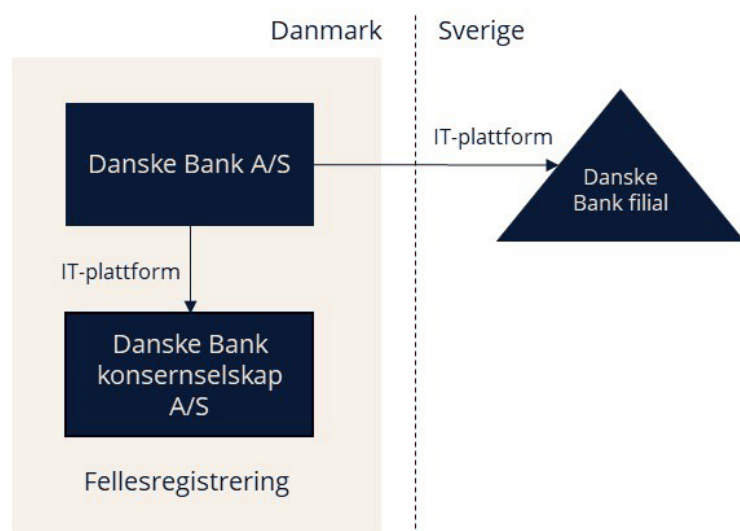
EU-domstolen avsa i 2021 dom i en sak mellom Danske Bank A/S (Danmark) filial i Sverige og Skatteverket i Sverige («Danske Bank»). Spørsmålet i saken var om rettssetningen som ble fastslått i Skandia også medfører avgiftsplikt i et tilfelle der det er selskaps hovedetablering (hovedkontoret) og ikke filialen som inngår i en fellesregistrering. Saken omtales gjerne som «reverse Skandia».

Saksforholdet var at Danske Bank A/S, som er toppselskap i et konsern som driver bankvirksomhet i flere land, utøvde sine aktiviteter i Sverige gjennom sin svenske filial «Danske Bank filial». I Danmark var Danske Bank A/S en del av en fellesregistrering. Danske Bank A/S benyttet en felles IT-plattform i bankvirksomheten i de nordiske landene. Kostnadene til IT-



*Saken mellom Skandia America Corp. (USA), filial i Sverige og Skatteverket («Skandia») dreide det seg om levering av tjenester fra et selskaps hovedkontor i et tredjeland (USA) til dets filial i EU (Sverige) utgjør avgiftspliktig omsetning når filialen inngår i en fellesregistrering.*

plattformen ble fordelt mellom de ulike etableringene basert på bruk, noe som innebar at Danske Bank filial ble belastet for sin andel av kostnadene knyttet til den svenske virksomheten. Dette kan illustreres slik:



### EU-domstolens vurdering

EU-domstolen la til grunn at:

«... the Court has found that services supplied by a principal establishment in a non-Member State to its branch established in a Member State constitute taxable transactions when the branch is a member of a VAT group (judgment of 17 September 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, paragraph 32). The principle set out in that judgment also applies where the services are supplied between a principal establishment situated in one Member State and belonging to a VAT group within that Member State and a branch established in another Member State.»

På denne bakgrunn uttaler EU-domstolen at det som en generell regel skal legges til grunn at et selskap og dets filial skal anses som forskjellige subjekter for avgiftsformål når selskapet inngår i en fellesregistrering, på en slik måte at filialens bruk av selskapets eiendeler og rettigheter mot en kostnadsbelastning i filialens regnskaper skal anses å utgjøre avgiftspliktig omsetning.

### Rettsstilstanden i EU

EU-domstolens avgjørelser i Skandia og Danske Bank fastslår at tjenester anskaffet av et selskap i det landet selskapet har sitt hovedkontor til bruk også i et annet land hvor selskapet driver virksomhet gjennom en filial, ikke utløser avgiftsplikt med mindre selskapet eller dets filial inngår i en fellesregistrering. I sistnevnte tilfelle vil filialens bruk av tjenestene mot en kostnadsbelastning i filialens regnskaper anses som avgiftspliktig tjenesteyting mellom selskapet eller dets filial og fellesregistreringen for avgiftsformål. Begrunnelsen for dette er av EU-domstolen angitt å være at selskapet/filialen og fellesregistreringen er ulike subjekter for avgiftsformål og at man derfor for avgiftsformål må se det slik at bruken av tjenestene og kostnadsbelastningen i filialens regnskaper innebærer et rettsforhold med gjensidig utveksling av ytelse som utgjør avgiftspliktig omsetning.

Dommene sier ikke noe om at avgiftsplikten er betinget av at tjenesten ikke også er underlagt avgiftsplikt i landet den er anskaffet. Fraværet av en slik betingelse åpner for at tjenesten kan bli underlagt avgift både i landet den er anskaffet og i landet den brukes. Det er mulig at EU-domstolen forsvarer en slik dobbeltbeskatning

med at anskaffelsen og den etterfølgende bruken av tjenesten er to forskjellige «transaksjoner» for avgiftsformål.

### Avgiftsbehandlingen etter norsk rett

EU-domstolens avgjørelser har ikke direkte betydning for tolkningen og anvendelsen av reglene i merverdiavgiftsloven. De norske merverdiavgiftsreglene knyttet til kjøp og salg av tjenester over landegrensene er imidlertid søkt utformet i tråd med de prinsippene som er lagt til grunn for avgiftsbehandlingen av slike tjenester i EU,<sup>1</sup> for å forhindre at samme tjeneste avgiftsbelegges i flere land eller utilsiktet i ingen land.<sup>2</sup> Det er derfor grunn til å tro at departementet vil vurdere om det er grunn til å endre de norske reglene i lys av EU-domstolens avgjørelser.

Spørsmålet er hva utfallet ville blitt dersom Skandia og Danske Bank hadde blitt vurdert etter norsk rett, og om et eventuelt avvik fra EU-retten tilsier endring i norsk rett.

### Kjøp og bruk av tjenester over landegrensene

Det norske merverdiavgiftssystemet er i samsvar med OECD VAT Guidelinene<sup>3</sup> basert på destinasjonsprinsippet,<sup>4</sup> som innebærer at regelverket er søkt utformet slik at varer og tjenester er underlagt norsk merverdiavgift kun i den grad de forbrukes i Norge. Det er derfor gitt avgiftsfritak for omsetning av varer og tjenester til utlandet og fastsatt avgiftsplikt for innførsel av varer og tjenester fra utlandet. Regelteknisk er imidlertid fritakene og avgiftsplikten ikke så renskåret.

1 Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 8.2 og Finansdepartementets uttalelse av 15. juni 2001 med merknader til forskrift om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet (Forskrift nr. 121).

2 Jf. Finansdepartementets merknader til forskrift (nr. 121) om merverdiavgiftssats ved kjøp av tjenester fra utlandet av 15. juni 2001.

3 [www.oecd.org/ctp/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm](http://www.oecd.org/ctp/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm)

4 Jf. Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 8.2.

### Avgiftsbehandlingen av tjenester anskaffet i/fra Norge

Tjenester anskaffet i/fra Norge til bruk i utlandet er kun fritatt for merverdiavgift dersom de enten er «helt ut til bruk» i utlandet, eller er «fjernleverbare» og «mottakeren» er «næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor» Norge.<sup>5</sup> Dette innebærer at dersom et selskap anskaffer en tjeneste som ikke er fjernleverbar til bruk for selskapets filial i utlandet, så er tjenesten fritatt for norsk merverdiavgift kun dersom den er helt ut til bruk i utlandet. Er tjenesten kun hovedsakelig til bruk for selskapets filial i utlandet, så er tjenesten likevel underlagt norsk merverdiavgift. Hvis tjenesten er fjernleverbar og mottakeren er et norsk selskap, så er tjenesten underlagt norsk merverdiavgift selv om den er helt ut til bruk for selskapets filial i utlandet.<sup>6</sup> Kun dersom avtalen om tjenesteyting er inngått med filialen som oppdragsgiver og det er filialen som faktureres for tjenesteytingen, vil tjenesten være fritatt for merverdiavgift dersom filialen oppfyller vilkårene for å være en «næringsdrivende ... hjemmehørende utenfor» Norge.<sup>7</sup> At en filial kan oppfylle dette vilkåret selv om også selskapet må anses hjemmehørende i Norge, er tilsynelatende lagt til grunn i praksis.<sup>8</sup>

### Avgiftsbehandlingen av tjenester anskaffet i/fra utlandet

Tjenester anskaffet i/fra utlandet er avgiftspliktige kun i den grad de er «fjernleverbare», er «kjøpt» utenfor Norge, «mottakeren er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i» Norge, og tjenestene ville være avgiftspliktige ved omsetning i Norge.<sup>9</sup> Slike tjenester er avgiftspliktige også når de «leveres til mottaker som er hjemmehørende utenfor» Norge, dersom tjenestene «er til bruk i» Norge av en næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i Norge og det «ikke ... er beregnet merverdiavgift av tjenesten utenfor» Nor-

ge.<sup>10</sup> Tjenester som fullt ut er til bruk i Norge, er altså ikke underlagt norsk merverdiavgift dersom de ikke er «fjernleverbare» eller «mottakeren» ikke er «næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i» Norge, med mindre tjenesten anses omsatt i Norge.<sup>11</sup>

Regelverket er altså ikke utformet slik at det fullt ut oppfyller formålet om at norsk merverdiavgift kun – og fullt ut – skal ramme forbruk i Norge og som vi skal se er avgiftsplikten for kjøp og bruk av tjenester anskaffet utenfor Norge avgrenset ganske ulikt det som følger av EU-domstolens avgjørelser i Skandia og Danske Bank.

### Tjenester anskaffet og brukt på tvers mellom hovedkontor og filial

Finansdepartementet informerte i en prinsipputtalelse kort tid etter innføringen av generell avgiftsplikt på tjenester ved merverdiavgiftsreformen i 2001, at det mellom et selskaps hovedkontor og filial ikke vil kunne finne sted avgiftspliktig kjøp eller overføring av tjenester. Dette ble begrunnet med at overføring av tjenester mellom virksomheter som drives av samme selskap, ikke anses som avgiftspliktig omsetning fordi «overføringen skjer innenfor samme avgiftssubjekt», og at «det samme skal gjelde selv om deler av virksomheten er etablert i utlandet».<sup>12</sup>

Departementet la samtidig til grunn at en norsk filial av et utenlandsk selskap vil kunne inngå i fellesregistrering med det utenlandske selskapets datterselskap i Norge,<sup>13</sup> og uttalte i denne sammenheng at det vil «foreligge plikt til å beregne merverdiavgift ved omsetning av tjenester fra den utenlandske delen av et fellesregistrert selskap som er registrert ved representant i Norge, til et annet selskap som inngår i fellesregistreringen». Men «[t]ransaksjoner fra den utenlandske delen av et fellesregistrert selskap til selskapets virksomhet i Norge, vil imidlertid behandles mer-

verdiavgiftsmessig på samme måte som transaksjoner mellom et hovedkontor og en filial. Sistnevnte typer transaksjoner skal derfor ikke merverdiavgiftsberegnes». En kanskje noe liberal forståelse av dette har blitt lagt til grunn i praksis.

I en bindende forhåndsuttalelse avgitt av Skattedirektoratet 19. mai 2005<sup>14</sup> ble det lagt til grunn at et utenlandsk selskap med filial og datterselskap i Norge som var fellesregistrert i Merverdiavgiftsregisteret, kunne anskaffe tjenester til bruk for selskapets filial i Norge, som filialen skulle omsette videre til datterselskapet i fellesregistreringen i Norge, uten at dette utløste plikt til å svare merverdiavgift av tjenesten i Norge. Det oppstilles ingen betingelse om at tjenesten måtte være gjenstand for beregning av merverdiavgift i utlandet. Direktoratet la til grunn at avgiftsplikten etter mval. § 3-30 tredje ledd (tidl. forskrift nr. 121 § 1 annet ledd annet punktum) «kommer ikke til anvendelse i omsetningsforhold hvor kjøper i det aktuelle omsetningsledd, som i nærværende tilfelle, er hjemmehørende i utlandet», og at avgiftsplikten kun tar «sikte på tjenester som kjøpes fra utlandet av næringsdrivende etc. hjemmehørende i Norge, men som leveres til mottaker i utlandet». Dette er en interessant tolkning av bestemmelsen. Tolkningen samsvarer imidlertid ikke med departementets fortolkningsuttalelse,<sup>15</sup> og den ble senere (bort-)forklart i en bindende forhåndsuttalelse avgitt av Skattedirektoratet 17. februar 2011<sup>16</sup> hvor det fremgår at uttalelsen i 2005<sup>17</sup> var betinget av at den aktuelle tjenesten var gjenstand for beregning av merverdiavgift i utlandet (konklusjonen var altså riktig). Dette ble også lagt til grunn i en bindende forhåndsuttalelse avgitt av Skattedirektoratet 3. august 2015.<sup>18</sup>

5 Jf. mval. § 6-22 første og annet ledd.

6 Jf. SKD 8/10, 7. september 2010.

7 Jf. mval. § 6-22 annet ledd.

8 Jf. SKD 7/11, 4. juli 2011.

9 Jf. mval. § 3-30 første og annet ledd.

10 Jf. mval. § 3-30 tredje ledd.

11 Jf. Rt-2006-364 (Ifi Oy) og Borgarting lagmannsretts dom av 29. november 2017 (Teleworld).

12 Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 2. juli 2002.

13 Jf. også Rt-2007-140 (Olympia Capital).

14 BFU 76/05.

15 Jf. Finansdepartementets merknader til forskrift (nr. 121) om merverdiavgiftssats ved kjøp av tjenester fra utlandet av 15. juni 2001

16 BFU 7/11.

17 BFU 76/05.

18 BFU 9/15.



### Skillet mellom egenproduserte tjenester og eksternt anskaffede tjenester

Det departementets fortolkningsuttalelse og de etterfølgende bindende forhåndsuttalelsene viser, er at man i praksis har trukket opp et skille mellom egenproduserte og eksternt anskaffede tjenester. Tjenester som fullt ut produseres av det utenlandske selskapet til bruk for selskapets filial i Norge, er ikke avgiftspliktige selv om tjenestene omsettes via filialen til datterselskap fellesregistrert med filialen i Norge.<sup>19</sup> Tjenester som derimot produseres av andre og kjøpes av det utenlandske selskapet til bruk for selskapets filial i Norge, er avgiftspliktige med mindre det kan dokumenteres at det er beregnet merverdiavgift i utlandet.<sup>20</sup> Dette gjelder selv om tjenesteyter er fellesregistrert med det utenlandske selskapet,<sup>21</sup> og uavhengig av om filialen inngår i en fellesregistrering og tjenestene (videre-)omsettes av filialen innad i denne fellesregistreringen.<sup>22</sup>

Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse av 3. august 2015<sup>23</sup> skaper noe uklarhet knyttet til dette skillet. Det fremgår av uttalelsen at det ikke skal svares merverdiavgift på tjenester som fullt ut er produsert av et utenlandsk selskap til bruk for selskapets filial i Norge, men at det skal svares merverdiavgift på tjenester som delvis er produsert av selskapet selv og delvis er anskaffet fra andre selskaper. Man skulle tro at avgiftsplikten i sistnevnte tilfelle kun gjaldt den del av tjenestene som var anskaffet fra andre.

### Skandia og Danske Bank vurdert etter norsk rett

#### Skandia

Konklusjonen i Skandia ville blitt den samme etter norsk rett, men med en annen begrunnelse enn den som fremgår av avgjørelsen fra EU-domstolen. I Skandia ble IT-tjenester anskaffet av det amerikanske selskapet til bruk for selskapets filial i Sverige. Dersom filialen hadde vært i Norge, ville det vært snakk om «fjernleverbare tjenester»

som er «kjøpt utenfor» og «leveres til mottaker som er hjemmehørende utenfor» Norge, og som «er til bruk i» Norge av en «næringsdrivende ... hjemmehørende i» Norge.<sup>24</sup> Sistnevnte forutsetter at filialen driver virksomhet i Norge på en slik måte at den kan anses som en næringsdrivende «hjemmehørende» i Norge.<sup>25</sup> Tjenesten ville da vært merverdiavgiftspliktig i Norge ettersom det ikke er merverdiavgift i USA og det dermed ikke kan «dokumenteres at det er beregnet merverdiavgift av tjenesten utenfor» Norge.<sup>26</sup> Det er altså det faktum at tjenesten brukes i Norge og ikke er underlagt avgift i utlandet som er avgjørende for avgiftsplikten i Norge.<sup>27</sup> Ikke hvorvidt filialen inngår i en fellesregistrering i Norge som anses som et annet avgiftssubjekt enn det utenlandske selskapet slik at det for avgiftsformål kan anses å foreligge omsetning (eller kjøp) mellom selskapets hovedkontor og filial, slik det var for EU-domstolen. Hvorvidt det er filial eller hovedkontor som er i Norge og som inngår i fellesregistrering i Norge eller utlandet, er uten betydning for den avgiftsrettslige behandlingen etter norsk rett så fremt tjenesten er kjøpt i utlandet til bruk i Norge og ikke er underlagt avgift i utlandet.

Hvis situasjonen er snudd slik at selskapet som anskaffer tjenesten er hjemmehørende i Norge og filialen som bruker tjenesten er i USA eller Sverige, så ville avgiftsplikt i Norge bero på om tjenesten leveres til mottaker hjemmehørende i Norge eller i utlandet – altså om det er selskapets hovedkontor i Norge eller filial i utlandet som er «mottaker» av tjenesten.<sup>28</sup> Kun i sistnevnte tilfelle vil tjenesten være avgiftsfri i Norge. Hvis mottaker er selskapets hovedkontor i Norge, så ville det påløpt merverdiavgift på anskaffelsen i Norge selv om tjenesten er til bruk i utlandet, og avgiften ville da vært fradragsberettiget kun i den grad tjenesten kan anses å være til bruk i selska-

pets registrerte virksomhet i Norge.<sup>29</sup> I tillegg vil filialens bruk av tjenesten være underlagt avgift i utlandet dersom filialen er i et EU-land. Her ville det altså oppstått risiko for dobbel avgift.

#### Danske Bank

Konklusjonen i Danske Bank ville trolig ikke blitt den samme etter norsk rett. I Danske Bank benyttet det danske selskapet og dets filial i Sverige felles IT-plattform mot en kostnadsbelastning i filialens regnskap. Det er uklart om IT-plattformen var en tjeneste anskaffet av det danske selskapet fra tredjepart eller et egenprodusert driftsmiddel, men løsningen etter norsk rett ville blitt den samme uavhengig av om IT-plattformen er egenprodusert eller eksternt anskaffet. Dersom IT-plattformen er egenprodusert, vil det ikke foreligge noe «kjøp» av tjeneste utenfor Norge og dermed ingen avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven.<sup>30</sup> Dersom IT-plattformen er eksternt anskaffet, så foreligger det kjøp av en tjeneste til bruk i Norge som er avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven med mindre tjenesten er underlagt avgiftsberegning i utlandet. Sistnevnte må antas å være tilfellet ettersom IT-plattformen anskaffes som en tjeneste av et selskap i Danmark, og dette ville da «frittatt» for avgift i Norge selv om det danske selskapet har fradragsrett i Danmark fordi danske skattemyndigheter i tråd med EU-domstolens avgjørelse anser selskapet for å omsette tjenesten videre til filialen i Norge.<sup>31</sup> Også her er det uten betydning om det er filial eller hovedkontor som er i Norge og som inngår i fellesregistrering i Norge eller utlandet, så fremt tjenesten er kjøpt eller produsert i utlandet til bruk i Norge og et eventuelt kjøp er underlagt avgift i utlandet.

Hvis situasjonen er snudd slik at selskapet som anskaffer eller produserer tjenesten, er hjemmehørende i Norge og filialen som bruker tjenesten er i Danmark eller Sverige, så vil det ikke påløpe avgift i Norge dersom IT-platt-

19 Jf. BFU 1/11 og BFU 9/15.

20 Jf. mval. § 3-30 tredje avsnitt, samt BFU 7/11 og 9/15.

21 Jf. BFU 7/11.

22 Jf. BFU 9/15.

23 BFU 9/15.

24 Jf. mval. § 3-30.

25 Jf. over.

26 Jf. mval. § 3-30 tredje ledd.

27 Saml. Finansdepartementets merknader til forskrift (nr. 121) om merverdiavgiftssats ved kjøp av tjenester fra utlandet av 15. juni 2001.

28 Jf. mval. § 6-22 annet ledd.

29 Jf. mval. § 8-1.

30 Jf. mval. § 3-30 og Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 2. juli 2002, samt BFU 1/11 og 9/15.

31 Sml. BFU 7/05 og 7/11.

formen er egenprodusert. Da vil det i så fall være snakk om utnyttelse av et driftsmiddel innenfor samme rettssubjekt. Dersom IT-plattformen er en tjeneste som anskaffes, så vil avgiftsplikt i Norge bero på om tjenesten leveres til mottaker hjemmehørende i Norge eller i utlandet – altså om det er selskapets hovedkontor i Norge eller filial i utlandet som er mottaker av tjenesten. I sistnevnte tilfelle vil tjenesten være avgiftsfri i Norge. Hvis mottaker derimot er selskapets hovedkontor i Norge, så vil det påløpe merverdiavgift på anskaffelsen i Norge selv om tjenesten

er til bruk i utlandet, og avgiften vil da være fradragsberettiget kun i den grad tjenesten kan anses for å være til bruk i selskapets registrerte virksomhet i Norge.<sup>32</sup> I tillegg vil filialens bruk av tjenesten være underlagt avgift i utlandet, slik at det også her vil oppstå risiko for dobbel avgift.

### Avsluttende merknader

Avgrensningen av den norske avgiftsplikten for tjenester kjøpt i utlandet til bruk i Norge mot tilfellene hvor tjenes-

32 Jf. mval. § 8-1.

ten er underlagt avgift i utlandet, fremstår som en god regel. En tilsvarende avgrensning har vi ikke for tjenester kjøpt i Norge til bruk i utlandet. Samtidig viser gjennomgangen over at avgiftsplikten på dette området har utviklet seg ganske ulikt i Norge og EU. Spørsmålet departementet bør stille seg er om disse forskjellene skaper risiko for utilsiktet dobbel eller ingen avgift på en slik måte at de norske reglene må justeres for å unngå slike uheldige virkninger.

# Vanlige feil ved import og eksport

Vi vil i denne artikkelen gå gjennom en del typiske feil vi som avgiftsrådgivere, spesialisert på internasjonal handel, relativt ofte har sett at selskaper gjør både ved import og eksport av varer. Feilene som gjøres, kan ha store økonomiske konsekvenser for det enkelte selskap.



Advokat  
Pål Valheim  
Senior Manager Ernst & Young  
Advokatfirma



Advokatfullmektig  
Toril Haarr  
Senior Ernst & Young Advokatfirma

Vårt ønske er å bidra til en bevisstgjøring i selskaper som er involvert i grenseoverskridende handel, noe som kan forebygge betydelige kostnader i kjølvannet av eventuelle regnskapskontroller fra skatte- og/eller tolletaten.

## Import

### Konserninterne vare- og tjenestekjøp

Ved import av varer fra utlandet skal toll og merverdiavgift beregnes på grunnlag av varens tollverdi. Tollver-

dien skal som hovedregel fastsettes på grunnlag av transaksjonsverdien, det vil si prisen ved eksportsalget til kjøperen i Norge, justert for visse kostnader som fremgår av tolloven, blant annet fraktkostnader. I konsernforhold er det ikke uvanlig at datterselskap i Norge, i tillegg til å kjøpe varer, også kjøper tjenester fra morselskapet i utlandet, gjerne benevnt som «management fee»-tjenester, eksempelvis administrative, juridiske og IT-tjenester. Med unntak av enkelte tjenester som ifølge tolloven skal medtas i tollverdien, blant annet design-/utviklingskostnader og royalties, skal management fee-tjenester ikke inngå i tollverdien. Dette forutsetter at det reelt sett er snakk om salg av tjenester.

I en del tilfeller har vi sett at enkelte elementer i fakturaer benevnt som salg av management fee-tjenester i realiteten ikke er tjenester, men derimot egne

kostnader som morselskapet skulle medtatt i prisen på varesalget. Dette kan for eksempel være administrative kostnader knyttet til morselskapets lagerhåndtering i utlandet. Slike lagringskostnader må allokere til morselskapets egen virksomhet uansett om de knytter seg til varene som senere selges til datterselskapet i Norge.

På dette området foreligger det dessuten betydelige utfordringer knyttet til dokumentasjon for at de fakturerte tjenestene kan holdes utenfor tollverdien. Tolletaten opererer for tiden med svært strenge dokumentasjonskrav i denne sammenhengen – dels for at det er tjenester som faktisk er levert og dels for omfanget av de leverte tjenestene. Mange datterselskaper er de senere årene blitt etterberegnet for betydelige beløp i merverdiavgift og toll og samtidig blitt ilagt straffetillegg fordi tolletaten ikke har akseptert fremlagt doku-