

Hva betyr det i praksis?

Generell avgiftsplikt på fjernleverbare tjenester

I forslaget til statsbudsjettet for 2023 la regjeringen frem forslag om å innføre en generell avgiftsplikt på fjernleverbare tjenester som leveres fra utlandet til mottaker i Norge. Forslaget om å innføre generell avgiftsplikt på fjernleverbare tjenester innebærer at avgiftsplikten utvides til også å omfatte B2C («business to consumer»), slik at også fjernleverbare tjenester som leveres fra utlandet til norske forbrukere blir underlagt merverdiavgift.



Advokatfullmektig
August Sukken Andersen
Thommessen



Advokat (H)
Bjørn Christian Lilletvedt Tovsen
Partner Thommessen

I dag er fjernleverbare tjenester underlagt merverdiavgift gjennom ordningen med omvendt avgiftsplikt, men denne avgiftsplikten gjelder kun ved levering B2B («business to business») og det er da den norske næringsdrivende som er mottaker av tjenesten som skal beregne og rapportere merverdiavgift på tjenesten.

Til forskjell fra B2B-salg, foreslås det at beregning og innbetaling av merverdiavgiften ved B2C-salg skal gjøres av den utenlandske leverandøren. Den utenlandske leverandøren må registrere seg for merverdiavgift i Norge for å kunne beregne og rapportere merverdiavgift på sine tjenesteleveranser til norske forbrukere. Forslaget innebærer at den utenlandske leverandøren vil kunne benytte den forenklede registreringsløsningen som i dag gjelder for

utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester (VOEC-ordningen).

Destinasjonsprinsippet

Forslaget er blant annet begrunnet i ønsket om å utnytte norsk beskatningsjurisdiksjon innenfor det såkalte «destinasjonsprinsippet» som det er enighet om i OECD at skal legges til grunn for beskatning av omsetning av varer og tjenester på tvers av landegrensene.

«Destinasjonsprinsippet» innebærer at varer og tjenester skal avgiftsbelegges i det landet hvor de forbrukes. Spørsmålet prinsippet etterlater er hvor forbruksstedet skal anses å være. Dette spørsmålet kan det i flere tilfeller være vanskelig å besvare og det kan være ulike meninger om hva svaret er. Dette innebærer en fare for at ulike land gir begrepet forskjellig innhold, som igjen innebærer risiko for at den samme omsetningen avgiftsbelegges i to eller flere land. Når regjeringen nå ønsker å utvide sitt beskatningsområde til utenlandske selskaper som selger fjernleverbare tjenester B2C, har regjeringen lagt til grunn at destinasjonsprinsippet skal forstås som angitt i OECDs VAT Guidelines, punkt 3.6:

«... the jurisdiction in which the customer has its usual residence has the taxing rights over business-to-consumer supplies of services and intangibles other than those covered by Guideline 3.5.»

Skatteleggingen av tjenester og immaterielle rettigheter levert B2C skal altså skje i det landet der kunden «has its usual residence», såfremt reglene om stedbundne tjenester i «Guideline 3.5» ikke kommer til anvendelse. OECDs retningslinjer gir veiledning til forståelsen av «usual residence» ved at det avgrenses mot personer som har midlertidige opphold i landet (typisk turister og reisende). Skattejurisdiksjon etter OECDs destinasjonsprinsipp er altså i hovedsak det landet der forbrukeren bor.

Faren for internasjonal dobbeltbeskatning

Internasjonal dobbeltbeskatning betyr i denne sammenheng at den samme omsetningen skattlegges i to forskjellige land, typisk ved at omsetningen av en vare eller tjeneste skattlegges i både selgers og kjøpers hjemland. Det er enighet om at slik dobbeltbeskatning

er uheldig, og formålet med OECDs retningslinjer er å forhindre dette.

For å unngå slik dobbeltbeskatning må det norske regelverket for merverdiavgift på fjernleverbare tjenester harmonere med regelverket der selger av tjenesten er hjemmehørende. Det er ingen automatikk i at selgers hjemland legger til grunn OECDs retningslinjer ved forståelse av destinasjonsprinsippet, eller at retningslinjene forstås på samme måte som i Norge. Betydningen av harmoni er størst i forhold til reglene hos våre nærmeste handelspartnere. Det er derfor særlig aktuelt å vurdere hvorvidt EUs beskatning av fjernleverbare tjenester harmonerer med destinasjonsprinsippet slik dette er forstått i det norske lovforslaget.

I høringsnotatet av 8. april 2022 om «generell merverdiavgiftsplikt ved omsetning fjernleverbare tjenester over landegrensene» sies følgende om hvilke typer tjenester som anses fjernleverbare:

«Det kan eksempelvis dreie seg om advokat-, rådgivnings-, arkitekt- og IT-tjenester. Dette er alle tjenester som i prinsippet kan leveres som en fjernleverbar tjeneste ...»

I EUs avgiftsdirektiv artikkel 45 om «Supply of services connected with immovable property» fremgår det at leveringsstedet for arkitekttjenester skal anses å være det landet der eiendommen er, noe som innebærer at det er dette landet som er gitt beskatningsjurisdiksjon over denne typen tjenester:

«The place of supply of services connected with immovable property, including the services of estate agents and experts, and services for the preparation and coordination of construction work, **such as the services of architects** and of firms providing on-site supervision, shall be the place where the property is located.» (min utheving)

Det betyr altså at dersom et italiensk arkitektbyrå bistår en norsk forbruker med opptegning av nytt kjøkken i forbrukerens fritidseiendom i Italia, så vil regjeringen at tjenesten skal være underlagt merverdiavgift i Norge selv om den også er underlagt merverdiavgift i Italia. En slik rettstilstand med internasjonal dobbeltbeskatning vil medføre at merverdiavgiften ikke virker nøytralt, da den vil være konkurransevridende i disfavør av utenlandske tilbydere av fjern-

leverbare tjenester til norske forbrukere. Dette bryter med de grunnleggende hensynene bak merverdiavgiftssystemet, formålet med OECDs retningslinjer, og kan være problematisk i et EØS-rettslig perspektiv.

Regjeringens syn på risikoen for dobbeltbeskatning

I lovforslaget i statsbudsjettet gis det uttrykk for at regelendringen vil utligne uheldige konkurransevridninger:

«I dag har tilbydere i utlandet som selger fjernleverbare tjenester til forbrukere i Norge, en konkurransefordel sammenlignet med virksomheter som tilbyr tilsvarende tjenester i Norge, forutsatt at disse tjenestene ikke er omfattet av VOEC-ordningen.»

Utenlandske tilbydere som slipper å betale merverdiavgift, har klart nok en fordel fremfor norske tilbydere av tilsvarende avgiftspliktige tjenester. Men, lovforslaget medfører altså en risiko for at dette snus på hodet, slik at konsekvensen blir konkurransevridning i favør av norske tilbydere.

Under høringsrunden ble problemstillingen knyttet til dobbeltbeskatning påpekt i flere av høringsuttalelsene. I lovforslaget kommenteres dette slik:

«Etter departementets mening er flere av innspillene i høringsrunden mest hensiktsmessig å drøfte i det videre utredningsarbeidet som er varslet, og ikke i tilknytning til høringsforslaget om en utvidelse av merverdiavgiftsplikten. Dette gjelder blant annet risikoen for at tjenester utilsiktet enten kan bli dobbeltbeskattet eller ikke-beskattet.»

Regjeringen er altså klar over risikoen for dobbeltbeskatning, men velger likevel å fremme forslaget uten noen avgrensning av avgiftsplikten mot tjenester som er underlagt merverdiavgift i utlandet, dvs. med en sikkerhetsventil tilsvarende den som finnes i mval. § 3-30 tredje ledd for å unngå interna-

Forslaget innebærer at også fjernleverbare tjenester som leveres fra utlandet til norske forbrukere blir underlagt merverdiavgift.

sjonal dobbeltbeskatning. Prioriteringen er altså at Norge skal øke sitt proveny, uten hensyn til de legislative formålene om at merverdiavgiften skal virke nøytralt og være utformet på en måte som oppfyller intensjonen med samarbeidet i OECD om å unngå internasjonal dobbeltbeskatning.

I lovforslaget i statsbudsjettet påpekes det at den teknologiske utviklingen sannsynligvis vil medføre at stadig flere stedbundne tjenester vil kunne fjernleveres:

«Ny teknologi og nye måter å organisere selskap på, vil kunne bidra til at flere stedbundne tjenester kan leveres som fjernleverbare tjenester i fremtiden. Regelendringene må dermed forventes å gi høyere merverdiavgiftsinntekter etter hvert.»

Dette betyr også at regelen som foreslås, i økende grad vil medføre internasjonal dobbeltbeskatning. Dette fremstår etter vårt syn som svært uheldig i lys av de hensyn som gjelder på området, og drøftelsen av dette i det videre utredningsarbeidet som er omtalt, bør derfor resultere i en modifisert regel som er mer i tråd med de legislative formål.

Nærmere om enkelte materielle sider ved lovforslaget

Innenlands eller utenlandsk omsetning

Forslaget om generell avgiftsplikt på fjernleverbare tjenester som leveres fra utlandet til Norge, forutsetter at omsetning skjer nettopp *fra utlandet* og ikke *i Norge*. Det fremgår av rettspraksis (Teleworld- og Pregonor-sakene) at staten mener utenlandske leverandører av fjernleverbare tjenester i enkelte tilfeller må anses å omsette tjenestene «i» Norge og ikke «til» Norge. Altså at omsetningen anses for å skje i Norge på en slik måte at den utenlandske tjenesteleverandøren er registreringspliktig i Merverdiavgiftsregisteret. Synspunktet stammer fra Ifi OY-saken, som gjaldt varesalg fra utlandet til forbrukere i Norge.

I lovforslaget i statsbudsjettet vurderes forholdet mellom lovforslaget og denne rettsoppfatningen slik:

«Som nevnt blir det heller ikke nødvendig med hensyn til den materielle avgiftsplikten å ta stilling til om omsetningen kan være avgiftspliktig som innenlands omsetning, jf. problemstillingen i Teleworld-dommen. Merverdiavgiftsreglene blir dermed enklere å etterleve for næringsdrivende, samt enklere å praktisere for Skatteetaten.»

Tvistetemaet i Teleworld og Pregonor-sakene vil altså ikke lenger være relevant for spørsmålet om det foreligger avgiftsplikt, da avgiftsplikt vil foreligge uavhengig av om omsetningen anses for å skje fra utlandet til Norge eller i Norge. Man skulle da kanskje tro at det ble én mindre problemstilling i mva-verden, og at staten ville trekke sin anke i Pregonor-saken, men den gang ei. I lovforslaget presiseres at det fortsatt vil være aktuelt å vurdere om det foreligger omsetning til eller i Norge:

«Departementet presiserer at VOEC-ordningen ikke kan benyttes dersom leverandørens omsetning har en så sterk tilknytning til Norge at den må regnes som innenlands omsetning her. Dette er en videreføring av dagens retts-tilstand.»

Staten har altså ikke tenkt å gi seg i Pregonor-saken og har i sin beskjedenhet formulert lovforslaget slik at lovforståelsen staten har argumentert for uten å få gehør for i domstolene, er «dagens retts-tilstand». Hvis staten ender opp med å tape eller gi seg i spørsmålet i Pregonor-saken, vil altså regelverket bli enklere. Hvis ikke, vil VOEC-ordningen kun være tilgjengelig for utenlandske leverandører av fjernleverbare tjenester som ikke har innrettet seg slik at det er grunnlag for å anse tjenestene som levert i og ikke til Norge.

Skillet mellom næringsdrivende og forbruker

I lovforslaget er avgiftsplikten avgrenset slik at den skal gjelde «ved leveranser til alle andre mottakere enn de som skal beregne og betale merverdiavgift etter reglene om omvendt merverdiavgiftsplikt for fjernleverbare tjenester». Dette innebærer at avgiftsplikten vil gjelde for tjenesteleveranser til andre enn næringsdrivende og offentlig virksomhet hjemmehørende i Norge. En slik avgrensning gir i utgangspunktet god mening, da den sikrer at lovforslaget faktisk tetter det «hullet» det er ment å tette, herunder også for tjenester til såkalt «rene holdingselskaper».

På den annen side innebærer et slikt vilkår for avgiftsplikt at den utenlandske tilbyderen må avklare om den enkelte kunde i Norge er næringsdrivende eller offentlig virksomhet. Dette er i utgangspunktet en krevende regel å praktisere. I lovforslaget antydes det imidlertid at det i forskrift vil bli lagt opp til at vilkåret vil kunne vurderes basert på en presumsjonsregel som innebærer at den utenlandske tjenesteyteren vil kunne legge til grunn at kunden er forbruker med mindre tjenesteyter har kunnskap om det motsatte, og at sistnevnte typisk vil være tilfelle der kunden dokumenterer at man er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. I så fall blir dette like praktikabelt som avgiftsplikten i VOEC-ordningen.

Utover internasjonal dobbeltbeskatning ligger nok imidlertid utfordringen ved lovforslaget først og fremst i kunnegjøringen av avgiftsplikten og at dette skjer på en slik måte at det ikke blir altfor stor konkurransevidning mellom utenlandske tilbydere. Erfaringen fra VOEC-ordningen er vel at det først og fremst er de aller største og mest profesjonelle aktørene som får med seg og overholder en slik ekstraterritorial avgiftsplikt. De mindre går under radaren i mange år, til fordel for de forbrukerne som velger å kjøpe tjenester fra disse fremfor de VOEC-registrerte.