

risikoen for tap uansett vurderes som et ledd i den betryggende sikringen av oppdragsdokumentasjonen etter GRFS 12.7.

Husk at eventuell utlevering også må vurderes opp mot regnskapsførers taushetsplikt.¹⁰

Et lite brukt vedlegg er fjernet

Har du hørt om *Anbefaling – regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet*? Dette var et vedlegg til den tidligere standarden.

Anbefalingen om regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet kom i desember 2012, som et svar på at små aksjeselskaper fikk muligheten til å fravelge revisjon.¹¹ Tanken var at brukerne av årsregnskapet ville ha nytte av å få bekreftet at regnskapsfører hadde fulgt regnskapsførerloven, regnskapsførerforskriften og god regnskapsførings-

skikk ved utarbeidelsen av årsregnskapet. Uttalelsen var frivillig og kunne avgis på forespørsel fra oppdragsgiver.

Regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet ble lite etterspurt i praksis og anbefalingen er derfor ikke videreført i den nye standarden. Dette alene har gjort standarden ca. syv sider kortere.

Oppsummering

Oppdragsansvaret har blitt enda tydeligere med den nye standarden. Det skapes ingen tvil om den oppdragsansvarliges totalansvar for at regnskapsoppdraget utføres i samsvar med lovkrav og GRFS, herunder ansvaret for kvalitetsstyring og kvalitets-sikring. Oppdragsansvarlig regnskapsfører må være aktivt involvert på oppdraget og regnskapsforetaket må ha et kontrollopp- legg rettet mot de oppdragsansvarlige.

Ny GRFS krever at regnskapsfører løfter blikket. Regnskapsfører må forstå

oppdragsgivers virksomhet, både for å vurdere kapasiteten og kompetansen til å ta på seg eller fortsette oppdraget og for å kunne identifisere og forstå forhold som kan ha vesentlig betydning for oppdraget.

På bokføringsoppdrag vises den økte fleksibiliteten i ny GRFS særlig gjennom den risikobaserte tilnærmingen til vurderingen av dokumentasjon og bokføring, med muligheter for automatisering og robotisering. Videre er detaljkrav om tradisjonelle avstemminger erstattet av et mer fleksibelt krav om tilstrekkelig kvalitetssikring av rapporteringsgrunnlag. Dette gir frihet under ansvar.

Reglene om periodisk regnskapsrapportering er gjort mer kunderettede og mindre detaljerte, med større fokus på oppdragsgivers behov og ønsker. En slik fleksibilitet krever mer av regnskapsførers egne vurderinger, basert på forståelse av og kommunikasjon med kunden.

¹⁰ Jf. regnskapsførerloven § 4-2 og GRFS 2.4.1.

¹¹ Jf. aksjeloven § 7-6.

Omsetning i Norge eller til Norge?

Ifi Oy-dommen – også anvendbar for tjenester



Seniorskattejurist
Jim Krüger Olsen
Innsats Juridisk stab, Skatteetaten

I en nylig avsagt dom¹ har Borgarting lagmannsrett lagt til grunn at det også for tjenester må foretas en tilknytningsvurdering av hvor tjenesten, herunder fjernleverbare tjenester, er omsatt. Dommen er rettskraftig da anke over dommen ble forkastet av Høyesteretts ankeutvalg.

Uklarheter om tilknytningsvurderingen for tjenester

At det må foretas en tilknytningsvurdering av omsetningen, burde ikke være noen nyhet, da Høyesterett i Ifi Oy-dommen¹ allerede i 2006 avgjorde at utenlandske tilbydere som har en omset-

ning rettet mot norske forbrukere, anses som innenlands omsetning. HR oppstilte følgende vurderingstema: «Avgjørende blir om det etter en konkret helhetsvurdering foreligger en tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge.»

Det har imidlertid etter lagmannsrettsdommen i Teleworld-saken² i 2017 hersket noe forvirring på dette området, da den er tatt til inntekt for at Ifi Oy-dommen ikke hadde overføringsverdi på omsetning av tjenester.³

² LB-2016-106840 - UTV-2018-17.

³ LB-2022-91486.

¹ HR-2006-536-A – Rt-2006-364.

Teleworld-dommen

I nevnte dom av Borgarting lagmannsrett var omfanget av lovens hovedregel misoppfattet, og det ble blant annet uttalt at merverdiavgiftsloven «bygger på et grunnleggende skille mellom varer og tjenester». Dette er et galt utgangspunkt. Ut ifra dette trekker imidlertid lagmannsretten slutninger om at dette har betydning for rettens tolkning slik at Ifi OY-dommen ikke hadde overføringsverdi til Teleworld-saken.

Lagmannsretten i Teleworld-saken landet etter dette på at omsetning av fjernleverbare tjenester fra utlandet er uttømmende regulert i merverdiavgiftsloven § 65 a (nåværende mval. § 3-30) j, og at det ikke var rettslig grunnlag for å anse levering fra utlandet av fjernleverbar tjeneste til norsk forbruker som intern omsetning med grunnlag i en helhetsvurdering av graden av leverandørens innrettelse mot det norske markedet

Av prosessuelle grunner ble lagmannsrettsdommen stående inntil vi fikk en ny prøving gjennom Pregonor-saken.

Rettsoppfatningen etter Teleworld-saken kort oppsummert

Ifi Oy-dommen ble ansett kun å gjelde varer, og ikke ha relevans for tjenester. Avgiftsbehandlingen ved salg av fjernleverbare tjenester berodde etter dette synet utelukkende på virksomhetens etablering og var uttømmende regulert i merverdiavgiftsloven § 3-30. Det var dermed ikke rom for å vurdere omsetningens tilknytning til Norge.

Omkamp

Skatteetaten mente fremdeles at omsetning i Norge var avgiftspliktig hit, og at dette også måtte gjelde fjernleverbare tjenester. Det var ikke alle leire som var like begeistret for at skatteetaten utfordret Teleworld-dommen. I Finansavisen 20. mai 2022 ble det noe bombastisk av en partner i BDO uttalt:

«Pregonor-saken illustrerer hvor viktig det er at skatteetaten velger sine kamper

med omhu. Denne omkampen gir inntrykk av at skatteetaten har tapt av syne at deres oppgave er å legge riktig skatt til rett tid og ikke treffe vedtak uten å ha nødvendig hjemmel i lov.»

Det er imidlertid viktig å huske på at lovtolkning innebærer rettskildebruk ut over lovens ordlyd, og at det er viktig å ta utgangspunkt i lovens system. Ovennevnte kommentar tyder på at tilknytningsspørsmålet var oversett.

Omsetning i Norge eller til Norge – tilknytningsspørsmålet

Det må sondres mellom omsetning til Norge og i Norge. Det følger av mval. 3-1 at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester, og det overordnede spørsmålet er om en virksomhet har hatt omsetning i Norge.

Prinsippene i Ifi Oy er ikke begrenset til omsetning av varer

Ifi OY-dommen gjaldt som nevnt ovenfor omsetning av varer, og det var da et spørsmål om dommen var avgrenset til omsetning av varer, eller om den gjelder omsetningsbegrepet som sådan. Lagmannsretten i Pregonor-saken finner ikke holdepunkter for en slik begrensning, da premissene omhandler innenlands omsetning generelt. Tilknytningsskravet som oppstilles for omsetningen, omfatter med andre ord både varer og tjenester.

Ved merverdiavgiftsreformen i 2001 var ett av hovedgrepene nettopp å likestille avgiftsplikten for varer og tjenester. Et «grunnleggende skille» var gradvis utvisket allerede før merverdiavgiftsreformen, men ble altså fullstendig forlatt i 2001 da det ble innført generell avgiftsplikt på varer og tjenester.

Betydningen av særreguleringen for innførsel av fjernleverbare tjenester

Spørsmålet var om særreguleringen for innførsel av fjernleverbare tjenester i merverdiavgiftsloven § 3-30 innebar at

denne typen tjenester ikke ville utgjøre omsetning etter lovens hovedregel.

Det fremgår av forarbeidene til forskrift nr. 121, forløperen til merverdiavgiftsloven § 3-30, at formålet med bestemmelsen er at tjenesten skal avgiftsbelegges i det landet tjenesten er forbrukt. Dette ble uttalt som et overordnet tolkningsprinsipp. Lagmannsretten påpeker at det da ville fremstå som noe av et paradoks om innføringen av en forskrift med et slikt formål skulle få den virkningen at en tjeneste som ellers ville ha blitt avgiftsbelagt i forbrukslandet, ikke ble det.

Lagmannsretten konkluderer med at merverdiavgiftsloven § 3-30 innebærer en utvidelse av avgiftsplikten til også å omfatte innførsel av visse fjernleverbare tjenester. Bestemmelsen innebærer ikke en innskrenkning av avgiftsplikten for tjenester som ellers ville vært avgiftspliktige som innenlands omsetning.

Omsetning av fjernleverbare tjenester som har tilstrekkelig tilknytning til Norge, vil være avgiftspliktig hit som innenlands omsetning selv om tjenestene leveres fra utlandet.

Lovendring

Ved lovendring med virkning fra 1.1.2023 ble det innført generell avgiftsplikt på salg av alle fjernleverbare tjenester fra utlandet til mottakere i det norske merverdiavgiftsområdet.

Spørsmålet om avgiftsplikten som sådan er etter dette avklart når det gjelder fjernleverbare tjenester.

Alle spørsmål knyttet til tjenesteleveranser er imidlertid ikke løst ved dette, og sontringen mellom omsetning i Norge og omsetning til Norge har fremdeles stor aktualitet. Avklaringen i lagmannsretten har dermed stor verdi. VOEC-ordningen illustrerer dette.

VOEC

Varer

1. april 2020 innførte Norge et nytt regime når det gjelder mva på innførsel

av varer – den såkalte VOSC-ordningen (Vat On Small Consignments) – som er en del av VOEC-ordningen). Avgiftsfritaket på kr 350 ble fjernet, men det ble gitt en mulighet for utenlandske nett-handel-butikker og plattformer til frivillig å registrere seg i VOEC-registeret. Dette medførte at disse aktørene kunne beregne mva på salg av varer opp til en verdi av kr 3000 og innberette denne momsen til Norge. Motstykket var at man da slapp oppkreving av mva på grensen, med den ulempen av man i tillegg fikk et ganske stort spedisjonsgebyr. En bieffekt var at varer som blir avgiftsberegnet gjennom VOEC-ordningen heller ikke trenger å beregne toll/særagifter. Det er for eksempel i dag en toll på klær på 10 % av salgssummen/tollverdien.

Fordelen med å få de utenlandske plattformene til å registrere, beregne og betale mva ble ansett som større enn de tapte inntektene på toll dette ville medføre. Det ingen forutså var imidlertid at dette ble en konkurranseulempen for norske aktører. Aktører som Boozt og Zalando måtte prise varene dyrere enn de utenlandske aktørene fordi de i tillegg måtte legge til ilagt toll. Dette medførte at over 50 norske nettbutikker ønsket å avregistrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, opprette et datterselskap i utlandet og foreta salget gjennom dette. Dette anses som en uønsket effekt av VOSC-regimet og Skattedirektoratet har instruert skattekontoret om å være

restriktive med å tillate dette. Avregistreringene nektes i stor grad med begrunnelse i Ifi-Oy-betraktninger.

Tjenester

Lovendringen innebærer en forenklet registreringsordning tilsvarende VOEC også for fjernleverbare tjenester.

Dette er en konsekvens av at tjenester levert til forbrukere tidligere ikke har vært omfattet av avgiftsplikten på denne type tjenester levert fra utlandet. Disse tjenestetilbyderne vil nå få anledning til å benytte seg av VOEC-ordningen, som kort fortalt er en forenklet registreringsordning det antas at de fleste vil benytte.

I forarbeidene presiseres det imidlertid 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.

Det er altså ikke nok å konstatere at det dreier seg om en fjernleverbar tjeneste, men det må også avgjøres om den omsettes fra utlandet eller her. Dette illustrerer at det også her i fremtiden må sondres mellom tjenester omsatt i Norge og tjenester omsatt til Norge, og at tilknytningen fremdeles må vurderes i det enkelte tilfellet.

Oppsummering

Fjernleverbare tjenester er ikke et trylleformular som gjør at man slipper å ta stilling til graden av omsetningens tilknytning til landet.

Et annet standpunkt kunne i tillegg innebære et kuriøst brudd på EØS-avtalen.

I den utstrekning en utlending har omsetning i Norge uten å ha forretningssted, skal registrering i utgangspunktet skje ved representant – eller hvis det er en EØS-virksomhet – registrering av selve virksomheten.

En lovforståelse som innebærer at fjernleverbare tjenester ikke kan omsettes i Norge av utlendinger, ville medføre at utenlandske tjenesteleverandører ble fratatt retten til registrering i Norge for sin omsetning her. Dette ville kunne ha en side mot EØS. Hvis utenlandske tjenesteleverandører ikke skulle ha rett til registrering for sin omsetning i Norge, ville selskapet ikke oppnå fradrag for inngående avgift, noe som ville kunne være i strid med diskrimineringsforbudet.