



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 117 L

(2010–2011)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

Endringer i merverdiavgiftsloven mv.
(ny og enkel registrerings- og
rapporteringsordning for tilbydere som
leverer elektroniske tjenester fra utlandet)

5.4	Begrepene avgiftssubjekt og tilbyder	35	5.11.2	Høringsinstansenes syn	43
5.4.1	Forslag i høringsnotatet	35	5.11.3	Departementets vurdering	43
5.4.2	Høringsinstansenes syn	35	5.12	Refusjon av inngående merverdiavgift	45
5.4.3	Departementets vurdering	35	5.12.1	Forslag i høringsnotatet	45
5.5	Ansvar for beregning og betaling	37	5.12.2	Høringsinstansenes syn	45
5.5.1	Forslag i høringsnotatet	37	5.12.3	Departementets vurdering	45
5.5.2	Høringsinstansenes syn	37	5.13	Sletting	45
5.5.3	Departementets vurdering	37	5.13.1	Forslag i høringsnotatet	45
5.6	Registreringsplikt	37	5.13.2	Høringsinstansenes syn	45
5.6.1	Forslag i høringsnotatet	37	5.13.3	Departementets vurdering	45
5.6.2	Høringsinstansenes syn	38	5.14	Saksbehandling	46
5.6.3	Departementets vurdering	38	5.14.1	Forslag i høringsnotatet	46
5.7	Hvem kan velge forenklet registreringsordning	39	5.14.2	Høringsinstansenes syn	46
5.7.1	Forslag i høringsnotatet	39	5.14.3	Departementets vurdering	46
5.7.2	Høringsinstansenes syn	39	5.15	Skjønnsfastsettelse, endringsvedtak og sanksjoner	47
5.7.3	Departementets vurdering	39	5.15.1	Forslag i høringsnotatet	47
5.8	Forenklete registreringsprosedyrer	40	5.15.2	Høringsinstansenes syn	47
5.8.1	Forslag i høringsnotatet	40	5.15.3	Departementets vurdering	47
5.8.2	Høringsinstansenes syn	40	6	Innfordring av krav på tilbydere i utlandet	49
5.8.3	Departementets vurderinger	41	7	Økonomiske og administrative konsekvenser	50
5.9	Omsetningsoppgave	41	8	Merknader til de enkelte bestemmelsene i lovforslaget ..	51
5.9.1	Forslag i høringsnotatet	41		Forslag til lov om endringer i merverdiavgiftsloven mv. (ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet)	56
5.9.2	Høringsinstansenes syn	41			
5.9.3	Departementets vurdering	41			
5.10	Betaling og renter	42			
5.10.1	Forslag i høringsnotatet	42			
5.10.2	Høringsinstansenes syn	42			
5.10.3	Departementets vurdering	42			
5.11	Dokumentasjons-, opplysnings- og bistandsplikt	42			
5.11.1	Forslag i høringsnotatet	42			



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 117 L

(2010–2011)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

Endringer i merverdiavgiftsloven mv. (ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet)

*Tilråding fra Finansdepartementet av 13. mai 2011,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Stoltenberg II)*

1 Proposisjonens hovedinnhold

1.1 Sammendrag av forslaget

Ved endringslov 10. desember 2010 nr. 71 har Stortinget vedtatt at det med virkning fra 1. juli 2011 skal beregnes merverdiavgift med den alminnelige satsen på 25 pst. når privatpersoner hjemmehørende i Norge kjøper elektroniske tjenester fra utlandet. Den vedtatte lovendringen nødvendiggjør enkelte endringer og tilpasninger i merverdiavgiftsregelverket.

Finansdepartementet foreslår i denne proposisjonen lovendringer som skal legge til rette for en ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning (forenklet registreringsordning) for tilbydere i utlandet som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner og andre mottakere hjemmehørende i Norge enn næringsdrivende og offentlig virksomhet (heretter omtalt som privatpersoner eller B2C). Nedenfor gis en kort oversikt over endringer som foreslås.

Presisering av merverdiavgiftsplikt ved innførsel av elektroniske tjenester

Departementet foreslår at merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd første punktum skal presisere at avgiftsplikt ved innførsel er betinget av at tilsvarende tjeneste er avgiftspliktig ved innenlands omsetning. Det vises til avsnitt 5.2.

Begrepet elektroniske tjenester

Departementet vil ikke foreslå noen definisjon av begrepet elektroniske tjenester utover definisjonen i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav j). Det vil nærmest være umulig å lage en fullstendig liste over hvilke tjenester som (ikke) skal anses som elektroniske tjenester, særlig fordi markedet for slike tjenester er under stadig utvikling. En slik definisjon i merverdiavgiftsforskriften vil dessuten ikke tilføre mye utover det som følger av lovens definisjon og den veiledning som

ligger i EUs merverdiavgiftsdirektiv (2006/112/EU) og EUs merverdiavgiftsforordning (Rådsforordning nr. 282/2011 av 15. mars 2011).

Departementet tar i stedet sikte på å gi en forklarende uttalelse før lovens ikrafttredelse, der man blant annet gir flere eksempler på hva som (ikke) skal anses som elektroniske tjenester. Det vises til avsnitt 5.3.

Begrepene avgiftssubjekt og tilbyder

Departementet følger opp forslaget om at det skal etableres et eget register for tilbydere av elektroniske tjenester i utlandet som leverer til privatpersoner i Norge. Etableringen av et eget register vil bety at tilbydere som velger å benytte seg av ordningen, ikke skal inn i Merverdiavgiftsregisteret, og vil dermed ikke defineres som avgiftssubjekt.

Departementet foreslår å klargjøre at dersom en tilbyder av elektroniske tjenester leverer tjenestene ved bruk av formidler, er det formidleren som skal anses som tilbyder. Dette vil i utgangspunktet også gjelde norske formidlere, men her vil både selger og formidler kunne ha plikt til å beregne merverdiavgift av tjenestene. Det vises til avsnitt 5.4.

Ansvar for beregning og betaling

Departementet foreslår at det er tilbyderen av de elektroniske tjenestene som skal være ansvarlig for beregning og betaling av merverdiavgift. Det vises til avsnitt 5.5.

Registreringsplikt

Departementet foreslår at tilbydere i utlandet som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge som utgangspunkt skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret og at den generelle beløpsgrensen på 50 000 kroner skal gjelde. Det vises til avsnitt 5.6.

Departementet foreslår videre at slike tilbydere på visse vilkår kan velge å benytte forenklet registreringsordning. Om den nærmere utformingen av en slik ny og enkel registreringsordning vises det til avsnitt 5.7 følgende.

Ny og enkel registreringsordning (forenklet registreringsordning)

Departementet foreslår at tilbydere som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet, og som bare skal beregne og betale merverdiavgift på elektroniske tjenester til andre mot-

takere enn næringsdrivende og offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet (B2C), kan velge forenklet registreringsordning. Det vises til avsnitt 5.7.

Departementet foreslår at det etableres et nytt register for utenlandske tilbydere som leverer elektroniske tjenester til norske privatpersoner. Tilbyderne behøver derfor ikke sørge for registrering i Enhetsregisteret som følge av forslaget. Et eget register vil redusere antall kontaktpunkter for de utenlandske tilbyderne ved at de kun må forholde seg til ett skattekontor.

Videre legger departementet opp til at all kommunikasjon mellom tilbyderne og avgiftsmyndighetene hovedsakelig skal skje elektronisk. Gjennom en egen webløsning vil tilbyderne enkelt kunne skaffe seg informasjon om de aktuelle reglene og søke registrering. Nærmere omtale om forslag om forenklete registreringsprosedyrer er gitt i avsnitt 5.8.

Tilbydere som har valgt forenklet registreringsordning, skal levere en egen forenklet omsetningsoppgave. Det vises til avsnitt 5.9.

Departementet foreslår at tilbyderne kun skal kunne betale avgiftskravet ved overføring til innkreivingsmyndighetenes konto. Videre foreslår departementet at skattebetalingslovens regler om renteplikt skal gjelde fullt ut for tilbydere i forenklet registreringsordning. Det vises til avsnitt 5.10.

Departementet foreslår at tilbydere i forenklet registreringsordning ikke skal ha bokføringsplikt på grunnlag av at de leverer omsetningsoppgave. De skal heller ikke ha plikt til å utstede salgsdokument. Tilbydere i forenklet registreringsordning skal – som i EUs merverdiavgiftsdirektiv – ha plikt til å utarbeide en oversikt over transaksjoner som er omfattet av merverdiavgiftsloven, og som skal utleveres på skattekontorets anmodning. Det nærmere innholdet i transaksjonsoversikten fastsettes i forskrift. Departementet foreslår videre at de fleste av merverdiavgiftslovens generelle kontrollbestemmelser skal gjelde for tilbydere i forenklet registreringsordning, både bestemmelser om tilbyderens egen opplysningsplikt og tredjemenns opplysningsplikt. Det vises til avsnitt 5.11.

At tilbydere i forenklet registreringsordning ikke vil defineres som avgiftssubjekt, gjør at de ikke vil oppfylle vilkårene for fradragsrett. Departementet foreslår imidlertid at det også skal framgå uttrykkelig av merverdiavgiftsloven at tilbydere som benytter seg av forenklet registreringsordning ikke skal kunne trekke fra inngående merverdiavgift direkte, men at de kan søke om refusjon etter reglene som i dag gjelder for

utenlandske næringsdrivende. Det vises til avsnitt 5.12.

Departementet foreslår at en tilbyder skal slettes fra forenklet registreringsordning i tre ulike situasjoner.

- dersom virksomheten er opphørt.
- dersom tilbyderen ikke lenger oppfyller vilkårene for å benytte forenklet registreringsordning.
- dersom tilbyderen gjentatte ganger har misligholdt reglene i merverdiavgiftsloven.

Det foreslås videre at en tilbyder som er slettet for å ha misligholdt reglene i merverdiavgiftsloven på visse vilkår skal kunne registreres på nytt senere.

Videre foreslår departementet at en tilbyder i forenklet registreringsordning skal forbli registrert i minst to hele kalenderår, dersom han kommer under beløpsgrensen. Sletting er nærmere omtalt i avsnitt 5.13

Departementet foreslår at merverdiavgiftslovens generelle saksbehandlingsregler skal gjelde for tilbydere i forenklet registreringsordning. Det innebærer også at forvaltningslovens regler vil gjelde utfyllende. Det vises til avsnitt 5.14.

Departementet foreslår at merverdiavgiftslovens generelle regler om skjønnsfastsettelse, endringsvedtak og sanksjoner skal gjelde for tilbydere i forenklet registreringsordning. Også merverdiavgiftslovens straffebestemmelser skal gjelde. Det vises til avsnitt 5.15 og kapittel 6.

Endringene foreslås iverksatt med virkning fra 1. juli 2011.

1.2 Endringer fra høringsnotatet

Forslagene i denne proposisjonen er i hovedsak i overensstemmelse med forslagene som ble foreslått i høringsnotatet, men med noen justeringer. De viktigste endringene mellom forslagene i høringsnotatet og i denne proposisjonen er:

Begrepet tilbyder

Departementet foreslår å klargjøre at dersom en tilbyder av elektroniske tjenester leverer tjenestene ved bruk av formidler, er det formidleren som skal anses som tilbyder. Departementet foreslår at dette skal gjelde både formidlere med og uten forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet. Det vises til avsnitt 5.4.

Registreringsplikt

Etter de alminnelige reglene i merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd inntreder plikten til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret først når omsetning m.v. overstiger 50 000 kroner i løpet av en periode på tolv måneder.

Departementet uttrykte i høringsnotatet tvil om det bør være en tilsvarende beløpsgrense for registrering etter forenklet registreringsordning. For å unngå at tilbydere i utlandet som i svært liten grad leverer elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge skal være registreringspliktige, kan det være hensiktsmessig med en beløpsgrense på 50 000 kroner. På den andre siden kan det være en mer praktikabel regel både for tilbydere og for avgiftsmyndighetene at merverdiavgift skal beregnes fra første leveranse.

Når forenklet registreringsordning skal være frivillig og alternativ til registrering i Merverdiavgiftsregisteret, vil det etter departementets oppfatning vanskelig la seg gjøre å kreve registrering fra første leveranse. Samtidig vil en lavere beløpsgrense være tyngende for tilbydere med meget lave salg til Norge. Departementet vil derfor ikke foreslå en registreringsplikt før samlede leveranser har oversteget den generelle beløpsgrensen.

For å imøtekomme tilbydere som ønsker å sørge for registrering når leveranser til norske mottakere starter opp, foreslår departementet at tilbydere som oppfyller vilkårene for øvrig, kan tiltales registrert i forenklet registreringsordning før beløpsgrensen er oversteget.

1.3 Leserveiledning

I kapittel 2 gis en redegjørelse av bakgrunnen for lovforslaget og den gjennomførte høringen.

I kapittel 3 gis en beskrivelse av merverdiavgiftsregelverket med særlig vekt på internasjonal tjenestehandel.

I kapittel 4 gis en omtale av merverdiavgiftsregelverket i EU med hovedvekt på regler om beskatningssted og forenklet registrering og rapportering for elektroniske tjenester. I tillegg gis det en beskrivelse av hvordan den forenklete registrerings- og rapporteringsordningen er gjennomført i svensk rett.

Kapittel 5 inneholder departementets vurderinger og forslag til lovendringer.

I kapittel 6 gis en kort omtale av innfordring av krav på tilbydere i utlandet.

Endringer i merverdiavgiftsloven mv. (ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet)

I kapittel 7 behandles økonomiske og administrative konsekvenser av forslagene.

Kapittel 8 inneholder merknadene til de enkelte bestemmelsene i lovforslaget.

2 Bakgrunnen for lovforslaget

2.1 Statsbudsjettet for 2011 - endringslov 10. desember 2010 nr. 71

Den materielle merverdiavgiftsplikten ved privatpersoners innførsel av elektroniske tjenester ble vedtatt i forbindelse med Stortingets behandling av statsbudsjettet for 2011, se lov 10. desember 2010 nr. 71. Avgiftsplikten skal tre i kraft med virkning fra 1. juli 2011. Det vises til avsnitt 4.4.3.1 i Innst. 3 S (2010–2011) Innstilling fra finanskomiteen om skatte-, avgifts- og tollvedtak, rammeoverføringer mv. til kommunesektoren, tilfeldige utgifter og inntekter og statsbudsjettets kapitler om utbytte mv. for 2011 med kildedokumenter Prop. 1 LS (2010–2011) og Prop. 1 S (2010–2011) og Prop. 1 S Tillegg 4 (2010–2011), samt kapittel 11 i Innst. 4 L (2010–2011) Innstilling fra finanskomiteen om skatter og avgifter 2011 med kildedokument Prop. 1 LS (2010–2011). Det vises også til kapittel 17 i Prop. 1 LS (2010–2011) Skatter og avgifter 2011.

I sistnevnte proposisjon ble det som begrunnelse for lovforslaget blant annet vist til (se avsnitt 17.4.1 i proposisjonen):

”Som hovedregel er all innenlands omsetning av tjenester merverdiavgiftspliktig, herunder omsetning av elektroniske tjenester. Dette gjelder uavhengig av om kjøperen eller mottakeren av tjenesten er næringsdrivende, offentlig virksomhet eller en privatperson. Når det gjelder innførsel av tjenester er privatpersoners kjøp av tjenester fra utlandet ikke merverdiavgiftspliktig i Norge, med unntak av kjøp av elektroniske kommunikasjonstjenester. Når det gjelder elektroniske tjenester vet man i tillegg at slike tjenester gjerne ikke vil være avgiftsbelagt i andre land når de omsettes til privatpersoner som er hjemmehørende i Norge da dette anses som en avgiftsfri eksport. Tjenesten kan dermed kjøpes uten norsk og utenlandsk merverdiavgift.

Privatpersoners kjøp av elektroniske tjenester både innenlands og fra utlandet er imidlertid økende. Dette skyldes ikke minst utviklingen av ny teknologi som gjør at e-handel med

for eksempel musikk, film, spill, programvare og bøker/tidsskrifter vokser. Når dagens merverdiavgiftsregelverk innebærer at det må betales merverdiavgift ved kjøp av slike tjenester fra norske tilbydere, mens tilsvarende tjenester kan kjøpes uten merverdiavgift fra utlandet, innebærer dette en betydelig konkurransevridning i disfavør av norske tilbydere. Denne situasjonen taler for å utvide merverdiavgiftsplikten slik at det skal betales merverdiavgift uavhengig av om tilbyderen er etablert utenfor eller innenfor det norske merverdiavgiftsområdet.

Departementet vil også peke på at digitalisering av varer (som merverdiavgiftsrettlig anses som tjenester), kombinert med større tilbud og tilgjengelighet i utlandet, har medført at et stadig økende forbruk ikke ilegges merverdiavgift. I tillegg til å skape konkurransevridninger, vil dermed en slik utvikling redusere statens inntekter fra merverdiavgiften.

På denne bakgrunn foreslår departementet merverdiavgiftsplikt på privatpersoners kjøp av elektroniske tjenester fra utlandet. Dette innebærer ikke avgiftsbelegging av nye tjenester, men kun at det skal betales merverdiavgift ved kjøp av slike tjenester uavhengig av om leverandøren er etablert utenfor eller innenfor merverdiavgiftsområdet.”

Som det framgår av Prop. 1 LS (2010–2011) Skatter og avgifter 2011, var det etter departementets vurderinger behov for å få på plass merverdiavgiftsplikten så raskt som mulig. Lovforslag ble derfor fremmet uten forutgående høring. Det ble videre lagt opp til at lovsaken skulle behandles av Stortinget i to omganger ved at forslaget om den materielle avgiftsplikten ble behandlet av Stortinget som ledd i statsbudsjettet for 2011, mens departementet skulle fremme forslag om andre nødvendige lovendringer på et senere tidspunkt, men slik at Stortinget kan vedta disse endringene før 1. juli 2011. Samtidig ble det varslet at departementet vil gjennomføre høring.

Stortinget, ved finanskomiteens flertall, sluttet seg til forslaget i Prop. 1 LS (2010–2011) Skatter

og avgifter 2011, og forslagene som nå legges fram er som nevnt annen hoveddel av lovarbeidet med å få på plass en avgiftsplikt ved privatpersoners kjøp av elektroniske tjenester fra utlandet. Departementet fremmer forslag om en ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere i utlandet av elektroniske tjenester til privatpersoner hjemmehørende i Norge. Etablering av en slik ordning ble forutsatt i proposisjonen og lå derfor også til grunn som en sentral premiss ved Stortingets behandling av saken.

2.2 Finansdepartementets høringsnotat 24. februar 2011

Finansdepartementet sendte forslag til endringer i merverdiavgiftsloven mv. på høring 24. februar 2011. Høringsnotatet presenterte annen hoveddel i arbeidet med å innføre merverdiavgiftsplikt når privatpersoner hjemmehørende i Norge kjøper elektroniske tjenester fra utlandet.

Det ble vist til at Stortinget ved vedtakelsen av avgiftsplikten forutsatte at tilbyderne skal ha ansvaret for å beregne avgiften. Næringsdrivende eller offentlig virksomhet som kjøper elektroniske tjenester fra utlandet, vil selv være ansvarlige for å beregne merverdiavgift etter reglene om omvendt avgiftsplikt. Denne mekanismen ble imidlertid ansett lite egnet for privatpersoner og andre ikke-næringsdrivende mottakere. I høringsnotatet ble det derfor foreslått at merverdiavgiften skal kreves opp på samme måte som ved alminnelig innenlands omsetning. Leverandøren ble foreslått å være ansvarlig for å innberette og innbetale merverdiavgiften til staten. Det vil si at leverandøren fakturerer/oppkrever vederlaget for tjenesten med tillegg av merverdiavgift.

Det var også en viktig forutsetning ved Stortingets vedtakelse av avgiftsplikten at tilbydere i utlandet skal få tilbud om en ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning. Denne forutsetningen ble fulgt opp i høringsnotatet og Finansdepartementet foreslo en egen forenklet registreringsordning for disse tilbyderne.

Departementet foreslo i høringsnotatet at tilbydere i forenklet registreringsordning skal være underlagt de fleste av merverdiavgiftslovens generelle forvaltningsregler. Det innebærer blant annet at tilbyderne vil ha en generell opplysningsplikt om forhold av betydning for avgiftskontrollen, og at avgiftsmyndighetene kan innhente informasjon om tilbyderne fra tredjeparter. Det innebærer også at avgiftsmyndighetene kan fastsette

merverdiavgift ved skjønn, og for øvrig ilegge sanksjoner som tilleggsavgift og straff, dersom tilbyderne gir uriktige eller ufullstendige opplysninger eller ikke sender inn omsetningsoppgave.

Foruten å kunne bli ilagt merverdiavgiftslovens generelle sanksjoner, ble det foreslått at tilbyderne kunne slettes fra ordningen dersom merverdiavgiftslovens regler gjentatte ganger er brutt. Tilbydere som er slettet og som fortsatt har avgiftspliktig aktivitet, vil ha plikt til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret ved representant. Tilbydere som er slettet kan imidlertid registreres på ny på nærmere angitte vilkår.

Forslaget om den forenklete registreringsordningen lagt fram i høringsnotatet har store likheter med de reglene medlemslandene i EU har hatt siden 2003, og det ble fremhevet som en fordel at flere tilbydere som berøres av forslaget allerede vil være kjent med innholdet.

Høringsfristen ble satt til 24. mars 2011. Høringsfristens lengde var begrunnet i at Stortingets vedtak er basert på at merverdiavgiftsplikten skal tre i kraft 1. juli 2011. Departementet viste til at saken gjelder gjennomføringen av merverdiavgiftsplikten som ble omfattende diskutert i forbindelse med statsbudsjettet for 2011. Det ble da også varslet høring, samtidig som den forenklete registreringsordningen i EU og departementets arbeidsskisse ble presentert i proposisjonen til Stortinget i oktober 2010.

Høringsnotatet ble sendt til i alt 196 høringsinstanser. Av disse mottok departementet svar fra 42 instanser, hvorav 17 hadde konkrete innspill til høringsnotatet.

Følgende instanser har avgitt uttalelser med konkrete innspill:

- Aspiro AS
- Bokforhandlerforeningen
- Brønnøysundregistrene
- Datatilsynet
- Den norske Advokatforening
- Den norske forleggerforening
- Forbrukerrådet
- Fornyings-, administrasjons- og kirkedepartementet
- IKT-Norge
- Landsorganisasjonen i Norge
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Advokatfirmaet PriceWaterhouseCoopers DA
- Produsentforeningen
- Advokatfirmaet Steenstrup Stordrange DA
- Telenor ASA
- Telio Telecom AS
- Utenriksdepartementet

Høringsnotatet inneholder i hovedsak de samme endringsforslag som fremmes i denne proposisjonen, med enkelte avvik. Det vises til avsnitt 1.2 hvor det er redegjort for de viktigste avvikene mellom forslagene i denne proposisjonen og forslagene i høringsnotatet.

2.3 Høringsinstansenes generelle synspunkter

I dette avsnittet gis det en kort oversikt over høringsinstansenes generelle synspunkter. Høringsinstansenes konkrete merknader til de enkelte forslag, som fremmes i denne proposisjonen, behandles i avsnittene 5.1 flg.

Flere av høringsinstansene stiller seg positive til regelendringer som sikrer avgiftsmessig likebehandling mellom innenlands omsetning og innførsel av elektroniske tjenester. Flere av instansene slutter seg videre til at den norske forenklede registreringsordningen blir utformet med utgangspunkt i den forenklede registrerings- og rapporteringsordningen i EUs merverdiavgiftsregelverk. Det vises blant annet til uttalelsene fra Næringslivets *Hovedorganisasjon (NHO)* og *Tele-nor ASA*.

Høringsinstansene tar opp flere spørsmål og konsekvenser ved forslagene som er fremmet i høringsnotatet. Flere av instansene er særlig opptatt spørsmål knyttet til håndhevelse og kontroll av en slik forenklet registreringsordning. Disse innspillene blir omtalt i tilknytning til behandlingen av de aktuelle spørsmålene i de etterfølgende kapitlene.

Enkelte av høringsinstansene mener at forslagene i høringsnotatet burde vært bedre utredet. Blant annet anfører *Telio Telecom AS* at forslagene er mangelfulle og at de nye reglene hasteinnføres på feilaktige premisser. *Telio Telecom AS* konkluderer med at ikrafttreddelsen må utsettes til man har etablert tilstrekkelige kontrollmekanismer for å sikre at reglene blir overholdt. *IKT-Norge* uttaler at man bør vente med implementeringen av et slikt regelverk i påvente av et bedre erfaringsgrunnlag fra EU og våre naboland.

I høringsrunden har det også kommet reaksjoner på den korte høringsfristen. Både *Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS* og *Telio Telecom AS* hevder at høringen er gjennomført i strid med Utredningsinstruksen.

Noen av høringsinstansene har i sine uttalelser tatt opp enkelte andre spørsmål som ikke er direkte knyttet opp til forslagene i høringsnotatet. Det vises til omtalen i avsnitt 5.1.

3 Gjeldende rett

3.1 Hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften ble innført i Norge 1. januar 1970 og er en generell forbruksavgift som oppstår ved innenlands omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester. Merverdiavgiften reguleres av Stortingets vedtak om merverdiavgift, lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) og forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften). Merverdiavgiftens formål er å skaffe staten inntekter, og den er en av statens viktigste inntektskilder som i 2011 er budsjettetert med å bringe inn om lag 200 mrd. kroner.

Registrerte avgiftssubjekter oppkrever merverdiavgiften på vegne av staten, og merverdiavgiften skal som hovedregel beregnes av alle ledd i omsetningskjeden. Ved at registrerte avgiftssubjekter har rett til å føre inngående merverdiavgift til fradrag i avgiftsoppgjøret med staten, blir merverdiavgiften som innbetales fra det enkelte ledd i omsetningskjeden beregnet på grunnlag av merverdien eller verdiveksten som er skapt i det innbetalende leddet. Fradragsretten gir merverdiavgiftsmessig nøytralitet ved omsetning av varer og tjenester mellom registrerte avgiftssubjekter. Det er først når varen eller tjenesten er omsatt til den som etter systemet anses som forbruker, det vil si enhver som ikke har fradragsrett, at beløpet er opptjent på statens hånd.

Merverdiavgiftslovens hovedregel er at det skal beregnes merverdiavgift på omsetning av alle varer og tjenester. I merverdiavgiftsloven er det imidlertid fastsatt enkelte unntak og fritak fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Unntak innebærer at omsetningen eller uttaket ikke er omfattet av loven. Det skal da ikke beregnes utgående avgift og det foreligger ikke rett til fradrag for inngående avgift. Med fritak menes omsetning og uttak som er omfattet av loven, men der det ikke skal beregnes utgående avgift (nullsats). Det vil si at det foreligger rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelser til bruk i virksomhet med den fritatte omsetningen. Realiteten i dette er at avgiftssubjekter som har omsetning som er fritatt,

unngår merverdiavgiftsbelastningen på sine anskaffelser gjennom fradragsretten, slik at produktene som omsettes er i en gunstigere stilling avgiftsmessig sett enn virksomheter som er unntatt. Et viktig fritatt område er utførsel eller utførselslignende tilfeller. Det er også gitt fritak ved innenlands omsetning, eksempelvis for aviser, tidsskrifter og bøker i siste omsetningsledd.

Den ordinære merverdiavgiftssatsen er på 25 pst. Det benyttes en redusert sats på 14 pst. ved omsetning av næringsmidler. I tillegg gjelder en redusert sats på 8 pst. på enkelte tjenesteområder.

Ved handel over landegrensene bygger det norske merverdiavgiftssystemet på destinasjonsprinsippet, det vil si at avgiftsbeleggingen foretas i det landet forbruket skjer, eller i det landet varene eller tjenestene leveres forbrukerne. Dette sikres ved at utførsel av varer og tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet er renset for norsk merverdiavgift (nullsats), og at det beregnes merverdiavgift ved innførsel.

3.2 Generelt om merverdiavgiftsplikten

Merverdiavgiften er en transaksjonsbasert avgift, og den vanligste aktiviteten som utløser avgiftsplikt er omsetning, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd. Merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a definerer omsetning som levering av varer og tjenester mot vederlag. Det må dreie seg om en gjensidig forpliktende transaksjon for at det skal kunne sies å utgjøre omsetning.

Et annet sentralt vilkår for merverdiavgiftsplikt er at omsetningen skjer i næring. Offentlig virksomhet, definert i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav j, skal likevel beregne merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning selv om omsetningen ikke skjer i næring.

For at det skal bli lik avgiftsbelastning på alt forbruk, må avgiftspliktige virksomheter på nærmere vilkår beregne merverdiavgift også ved uttak av varer og tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd og § 2-1 første ledd. Hva som anses som avgiftspliktig uttak er nærmere regu-

lert i merverdiavgiftsloven §§ 3-21 flg. Uttak av tjenester som ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag er fritatt fra plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift, se merverdiavgiftsloven § 6-19 første ledd.

Det oppstår også merverdiavgiftsplikt ved innførsel av varer til merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 3-29. På denne måten får varer som innføres den samme avgiftsmessige behandlingen som varer som selges innenlands. Plikten til å beregne merverdiavgift ved innførsel gjelder for alle som innfører en vare og ikke bare for registrerte avgiftssubjekter. Avgiften innberettes og betales til toll- og avgiftsmyndighetene.

Det skal også beregnes merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 3-30. Se omtale i avsnitt 3.8.

3.3 Registrering i Merverdiavgiftsregisteret

Alle næringsdrivende og offentlige virksomheter som har merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak som overstiger 50 000 kroner i løpet av en periode på tolv måneder, skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret og beregne og betale merverdiavgift av omsetningen og uttaket (utgående merverdiavgift), jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd, § 2-1 første ledd og § 1-3 første ledd bokstav d. Det er egne regler for idrettsarrangementer med stor publikumstilstrømming, se merverdiavgiftsloven § 2-1 annet ledd. Veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner har en særskilt beløpsgrense for registrering på 140 000 kroner, se merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd.

Etter merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde og femte ledd, jf. § 11-3 annet ledd skal tilbyder beregne merverdiavgift av elektroniske kommunikasjonstjenester kjøpt av andre mottakere enn næringsdrivende eller offentlig virksomhet (B2C) i merverdiavgiftsområdet, forutsatt at mottakeren er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Slike tilbydere skal etter merverdiavgiftsloven § 2-1 tredje ledd registreres i Merverdiavgiftsregisteret når leveransene samlet har oversteget 50 000 kroner i løpet av en periode på tolv måneder.

Avgiftssubjekt som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet skal etter merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd registreres i Merverdiavgiftsregisteret ved representant. Representanten vil da sammen med avgiftssubjektet være ansvarlig for beregning og betaling av merverdiavgiften. Representanten vil også være

ansvarlig for at bokføringsplikten etter bokføringsloven overholdes og skal i tillegg til avgiftssubjektet oppbevare eksemplarer av salgsdokumentene, jf. merverdiavgiftsforskriften § 2-1-1 første ledd. Nevnte forskriftsbestemmelse krever også at salgsdokumentet for omsetning av varer og tjenester i merverdiavgiftsområdet skal sendes gjennom representanten. Skattekontoret kan fra-vike kravene i merverdiavgiftsforskriften i særlige tilfeller.

Regler om registrering i Merverdiavgiftsregisteret når de materielle vilkårene for registrering er oppfylt, er gitt i merverdiavgiftsloven kapittel 14. Søknad om registrering skjer ved utfylling av blanketten "Samordnet registermelding" som uten ugrunnet opphold skal sendes til skattekontoret eller til Enhetsregisteret når vilkårene etter § 2-1 er oppfylt. Registermeldingen består av to deler. Del 1 er hovedblanketten mens del 2 er tillegg for Merverdiavgiftsregisteret. Grunndata skal inngis på del 1 og etatsspesifikke data til Merverdiavgiftsregisteret på del 2. Enhetsregisteret er et sentralt register over økonomiske virksomheter.

Hvem som kan underskrive registermeldingens del 2 er ikke regulert i loven. Det framgår av retningslinjene for Merverdiavgiftsregisteret at den som i henhold til opplysningene i Foretaksregisteret har signatur, kan underskrive meldingen. Dette gjelder alle selskapsformer, herunder AS og ANS. I enkeltpersonforetak må innehaveren underskrive.

Næringsdrivende etablert i utlandet som skal drive virksomhet i Norge, får ved registrering i Enhetsregisteret enhetstype «Norsk avdeling av utenlandsk foretak» (NUF), uavhengig av om de skal registreres med eget forretnings-/driftssted eller ved representant. Det innhentes ved registreringen dokumentasjon som viser at virksomheten eksisterer, f.eks. stiftelsespapirer eller registreringsbevis fra utenlandsk register (firmaattest).

3.4 Nærmere om fradragrett og refusjon av merverdiavgift

Hovedregelen er at registrerte avgiftssubjekter har rett til fradrag for merverdiavgift som er påløpt ved kjøp av varer og tjenester til bruk i den avgiftspliktige virksomheten (inngående avgift), jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Det er en forutsetning for fradragrett at anskaffelsen er relevant for og har en nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.

Næringsdrivende som både har avgiftspliktig omsetning og omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsloven (delt virksomhet), vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift i den grad anskaffelsen er til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten, se merverdiavgiftsloven § 8-2.

Visse anskaffelser gir ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift selv om de er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, se merverdiavgiftsloven § 8-3 og § 8-4.

Merverdiavgiftsloven inneholder generelle bestemmelser om justering av tidligere fradragført inngående merverdiavgift på større driftsmidler (kapitalvarer) når forutsetningene for fradraget endrer seg etter anskaffelsen, se merverdiavgiftsloven §§ 9-1 til 9-5.

Merverdiavgiftsloven kapittel 10 har bestemmelser om refusjon av merverdiavgift som er betalt ved kjøp i Norge. Næringsdrivende i utlandet som ikke har avgiftspliktig virksomhet i Norge, vil ved anskaffelser av varer og tjenester i merverdiavgiftsområdet pådra seg norsk merverdiavgift som ikke kan fradragføres. Denne merverdiavgiften vil heller ikke kunne fradragføres i landet den næringsdrivende er hjemmehørende. For å sikre konkurransenøytralitet mellom virksomheter som er registrert i og utenfor merverdiavgiftsområdet, fastslår merverdiavgiftsloven § 10-1 at næringsdrivende i utlandet som ikke har hatt avgiftspliktig omsetning de siste tolv måneder har rett til refusjon av inngående avgift. Det er et vilkår for refusjon at avgiften gjelder anskaffelse av varer og tjenester i merverdiavgiftsområdet eller innførsel av varer til merverdiavgiftsområdet, og at varene eller tjenestene er til bruk i virksomheten. Det er videre et krav om at virksomheten etter sin art ville medført registreringsplikt eller rett til frivillig registrering etter norske regler, og at avgiften hadde vært fradragsberettiget dersom virksomheten var registrert. Refusjon forutsetter en søknad fra den refusjonsberettigede. Om saksbehandlingsreglene ved refusjon vises det til avsnitt 3.6.2.

3.5 Ansvar for beregning og betaling av merverdiavgift

Merverdiavgiftsloven kapittel 11 regulerer hvem som har ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgift. Etter merverdiavgiftsloven § 11-1 skal avgiftssubjekter (den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret) beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak. Det grunnleggende prinsip-

pet i det norske merverdiavgiftssystemet er dermed at det er selgeren/tjenesteyteren som har ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester. Som nevnt i avsnitt 3.1 gjør fradragsretten for registrerte avgiftssubjekter at merverdiavgiften endelig belastes først når varer og tjenester omsettes til en kjøper uten fradragsrett.

Ved innførsel av varer til merverdiavgiftsområdet skal den som etter tolloven er ansvarlig for toll, beregne og betale merverdiavgiften, jf. merverdiavgiftsloven § 11-2. På denne måten får varer som innføres den samme avgiftsbelastning som varer som selges innenlands. Plikten til å beregne merverdiavgift ved innførsel gjelder for alle som innfører en vare og ikke bare for registrerte avgiftssubjekter. Merverdiavgiften innberettes og betales til toll- og avgiftsmyndighetene.

Det skal også beregnes merverdiavgift av fjernleverbare tjenester som er kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 3-30. Denne plikten oppstår dersom mottakeren er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Plikten til å beregne og betale merverdiavgiften påhviler som hovedregel mottakeren, jf. merverdiavgiftsloven § 11-3.

Som nevnt er det grunnleggende prinsippet ved innenlands omsetning at tjenesteyteren skal beregne og betale merverdiavgiften. Ved innførsel av tjenester til Norge ville en videreføring av dette prinsippet medført at den utenlandske tjenesteyteren måtte registrere seg i Norge for merverdiavgift, eventuelt ved merverdiavgiftsrepresentant. Dette vil kunne være administrativt krevende for utenlandske tjenestetilbydere. I likhet med de fleste andre land som praktiserer et merverdiavgiftssystem, herunder EU-landene, har Norge derfor ved omsetning av internasjonale tjenester mellom næringsdrivende innført regler hvor ansvaret for beregning av merverdiavgiften er lagt til den som mottar eller anskaffer tjenesten. Denne oppkrevningsmåten betegnes i engelsk terminologi som "reverse charge", og "omvendt avgiftsplikt" på norsk.

I norsk merverdiavgiftslovgivning gjelder omvendt avgiftsplikt ved salg av fjernleverbare tjenester til mottakere som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Tjenesteleveranser til privatpersoner omfattes ikke av reglene om omvendt avgiftsplikt. Mottaker av fjernleverbare tjenester som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal innberette merverdiavgiften som utgående merverdiavgift på den ordinære omsetningsoppgaven. Den

merverdiavgift som beregnes kan samtidig fradragsføres som inngående merverdiavgift etter de alminnelige fradragsreglene i merverdiavgiftsloven. Det skjer dermed ingen fysisk innbetaling i slike tilfeller. Avgiftspliktige virksomheter som også driver virksomhet unntatt fra merverdiavgiftsloven, vil derimot kunne få en endelig avgiftsbelastning ved kjøp av tjenester fra utlandet.

Mottakere som driver virksomhet unntatt fra merverdiavgiftsloven, og som derfor ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal kvartalsvis innberette utgående merverdiavgift på en særskilt omsetningsoppgave. For slike mottakere skal merverdiavgiften først beregnes og betales når de samlede kjøp for en termin overstiger 2000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet.

Oppkrevingsmåten med omvendt avgiftsplikt er også innført ved innenlands omsetning av klimavoter til næringsdrivende og offentlig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 annet ledd. Om bakgrunnen vises det til Prop. 73 L (2009-2010) Endringer i lov om merverdiavgift.

3.6 Saksbehandlingsregler mv.

3.6.1 Generelt

Merverdiavgiftsloven § 13-1 fastslår at forvaltningsloven gjelder, med forbehold for de særlige bestemmelser i merverdiavgiftsloven. Merverdiavgiftsloven har egne regler om taushetsplikt, bindende forhåndsuttalelser, klage og avgiftslempling.

Merverdiavgiftslovens klageregler framgår av § 19-1. Klagereglene i forvaltningsloven kapittel 6 kommer utfyllende til anvendelse. Merverdiavgiftsloven har ikke egne regler om klagefrist, og forvaltningslovens fristregler vil dermed gjelde. Det betyr at det for klage på vedtak etter merverdiavgiftsloven gjelder en klagefrist på tre uker fra det tidspunkt underretning om vedtaket er kommet fram til vedkommende part, jf. forvaltningsloven § 29.

Etter merverdiavgiftsloven § 19-1 er det Klagenemnda for merverdiavgift som avgjør klage over fastsetting av merverdiavgift ved skjønn, endringsvedtak, vedtak om forhøyet utgående avgift og tilleggsavgift. For andre vedtak er Skattedirektoratet klageinstans. Klagenemnda er for eksempel ikke klageinstans dersom klagegjensstandens verdi er under 15 000 kroner. Etter tredje ledd er det bestemt at klage ikke skal behandles dersom det ikke samtidig med klagen sendes inn omsetningsoppgave for den eller de terminer klagen gjelder.

3.6.2 Saksbehandlingsregler ved refusjon av merverdiavgift

De særlige saksbehandlingsreglene som gjelder når utenlandske næringsdrivende krever refusjon av merverdiavgift er gitt i merverdiavgiftsforskriften med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 10-1 tredje ledd. Det framgår av forskriften at refusjon bare gis etter søknad. De nærmere regler om søknadsprosedyren er gitt i forskriften § 10-1-1 og § 10-1-2.

Fristen for å sende søknad om refusjon er seks måneder etter utløpet av det kalenderår som søknaden gjelder for. Dette gjelder uansett på hvilket tidspunkt innenfor kalenderåret merverdiavgiften ble pådratt. Refusjonssøknaden sendes til skattekontoret. Det er i praksis Skatt øst som administrerer ordningen. Søknaden skal gjelde en periode på minst tre måneder, og maksimalt et kalenderår, men perioden kan være kortere enn tre måneder dersom den utgjør resten av et kalenderår. Videre refunderes kun inngående merverdiavgift som overstiger 2000 kroner. Dersom refusjonssøknaden gjelder et helt kalenderår eller resten av et kalenderår, kan det likevel gis refusjon for beløp ned til 200 kroner. Søknaden kan kun omfatte merverdiavgift på varer eller tjenester som er levert i denne perioden.

Søknaden skal inneholde en beskrivelse av næringsvirksomhetens art, samt en bekreftelse fra offentlig myndighet i det land virksomheten drives om at søkeren i søknadsperioden har drevet slik næringsvirksomhet, med mindre slik bekreftelse er framlagt tidligere samme år. Med søknaden vedlegges salgsdokument eller attestert tolldeklarasjon dersom varen er innført til merverdiavgiftsområdet.

De alminnelige klagereglene som beskrevet i avsnitt 3.6.1 ovenfor, gjelder også for refusjonsvedtak. I bestemmelsen om klage i merverdiavgiftsloven § 19-1 er det sagt at klage på vedtak etter § 18-4 første og annet ledd behandles av Klagenemnda for merverdiavgift. Klage på refusjonsvedtak etter § 18-4 tredje ledd hører derimot inn under Skattedirektoratet.

Reglene om endring av vedtak uten klage i merverdiavgiftsloven § 18-4 er gitt tilsvarende anvendelse for endring av refusjon av inngående avgift, jf. § 18-4 tredje ledd. Dette innebærer at refusjonsvedtak kan endres av skattekontoret og Skattedirektoratet etter § 18-4 første ledd. Det tidligere refusjonsvedtaket kan endres til den næringsdrivendes ugunst dersom det foreligger nye opplysninger som viser at det tidligere vedtaket var uriktig. Avgiftsmyndighetene må i så fall

treffe nytt vedtak innen ti år etter det første vedtaket om refusjon. Varsel om endring til ugunst må likevel være gitt innen to år etter tidspunktet for vedtaket, dersom det ikke foreligger nye opplysninger.

3.7 Kontroll-, sanksjons- og innkrevingsregler

3.7.1 Dokumentasjons-, opplysnings- og bistandsplikt

Merverdiavgiftsloven § 15-11 er den sentrale hjemmelen for avgiftsmyndighetenes kontroll overfor avgiftssubjekter, andre næringsdrivende og personer som har en tilknytning til disse to gruppene.

Første ledd gjelder avgiftssubjektets dokumentasjonsplikt overfor avgiftsmyndighetene. Dokumentasjonsplikten omfatter ethvert dokument "av betydning for avgiftskontrollen". Dokumentene skal legges fram, utleveres eller sendes inn når avgiftsmyndighetene krever det. Dokumentasjonsplikten gjelder også elektronisk lagrede dokumenter, elektroniske programmer og programsystemer. Dokumentasjonsplikten er supplert med en opplysningsplikt. Denne opplysningsplikten omfatter ethvert forhold som avgiftsmyndighetene finner kan ha betydning for kontrollen.

Annet ledd pålegger næringsdrivende, virksomhetens ansatte og andre tilknyttede personer en bistands- og veiledningsplikt. Plikten pålegges altså en videre krets enn bare avgiftssubjektene. Pliktsubjektene pålegges å gi avgiftsmyndighetene adgang til befarings-, besiktigelses- og gjennomsyn av virksomhetens arkiver mv. Det er presisert at avgiftsmyndighetene ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan kopiere dokumenter til datalagringsmedium for senere gjennomgang.

Tredje ledd pålegger næringsdrivende som ikke har plikt til å levere omsetningsoppgave (det vil si andre næringsdrivende enn avgiftssubjekter), å gi de opplysninger om virksomheten som avgiftsmyndighetene krever. Bestemmelsen gir avgiftsmyndighetene hjemmel til å undersøke om andre næringsdrivende enn registrerte avgiftssubjekter har hatt avgiftspliktig omsetning.

3.7.2 Plikt til å opplyse om forretningsforbindelser

Merverdiavgiftsloven § 16-1 første ledd pålegger tredjeparter opplysningsplikt om disses forretningsforbindelser. Plikten retter seg mot enhver

som driver næringsvirksomhet. Disse skal, når avgiftsmyndighetene krever det, gi opplysninger om ethvert økonomisk mellomværende vedkommende har eller har hatt med andre navngitte næringsdrivende, når det knytter seg til begge parter virksomhet. Plikten omfatter både opplysninger om og kontrolloppgaver over varelevering og -kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til mellomværendet og oppgjøret for dette. Verken den som skal gi opplysninger eller den det skal gis opplysninger om, trenger å være avgiftssubjekt. Avgiftsmyndighetene må navngi den det ønskes opplysninger om, men departementet kan etter femte ledd gi forskrift eller fatte enkeltvedtak om at opplysninger og kontrolloppgaver kan innhentes også for grupper av navngitte næringsdrivende.

3.7.3 Skjønnsfastsettelse, endringsvedtak og sanksjoner

Merverdiavgiftsloven gir anvisning på ulike rettsvirkninger dersom det oppdages feil i et avgiftsoppgjør. Etter § 18-1 kan avgiftsmyndighetene fastsette avgiftsoppgjøret ved skjønn blant annet når omsetningsoppgave ikke er kommet inn, og når den mottatte omsetningsoppgaven er uriktig eller ufullstendig. Skjønnsvedtaket vil kompensere for den avgift som ikke er innbetalt som følge av feil ved det opprinnelige avgiftsoppgjøret.

Avgiftsmyndighetene kan også endre vedtak om avgiftsoppgjør i medhold av § 18-4. Denne bestemmelsen kan brukes både for å endre skjønnsvedtak etter § 18-1, endringsvedtak på avgiftssubjektets initiativ etter § 18-3, vedtak om forhøyet utgående avgift etter § 21-2 samt vedtak om tilleggsavgift etter § 21-3. Fristen for å fatte endringsvedtak er ti år etter utløpet av den terminen avgiftsoppgjøret gjaldt.

Dersom det er beregnet og innbetalt for mye merverdiavgift, kan det kreves endring av tidligere avgiftsoppgjør i medhold av § 18-3. Krav om endringsvedtak må være kommet inn senest tre år etter utløpet av den terminen avgiftsoppgjøret gjaldt.

Ved siden av skjønnsvedtak og endringsvedtak, kan det være aktuelt å ilegge sanksjoner. Disse bestemmelsene finnes i merverdiavgiftsloven kapittel 21. Merverdiavgiftsloven § 21-1 gir hjemmel for å ilegge tredjepart som ikke oppfyller sin opplysningsplikt etter kapittel 16 tvangsmulkt inntil opplysningene gis.

Merverdiavgiftsloven § 21-2 gir hjemmel for å ilegge forhøyet utgående merverdiavgift, når omsetningsoppgaven ikke er kommet inn til rett

tid eller ikke er utfylt på riktig måte. Det stilles ikke krav til subjektiv skyld. Forhøyelsen kan være fra 250 kroner eller inntil tre prosent av avgiftsbeløpet for vedkommende termin. Forhøyelsen per termin kan maksimalt være 5000 kroner. Det er utgående avgift som skal legges til grunn for beregningen. Dette gjelder selv om inngående avgift overstiger utgående avgift. Bestemmelsen kan ikke anvendes når det er foretatt skjønnsfastsettelse etter § 18-1, eller det er ilagt tilleggsavgift etter § 21-3. I annet ledd framgår det at forvaltningsloven § 16 om at parten skal forhåndsvarsles før det treffes enkeltvedtak, ikke skal komme til anvendelse.

Merverdiavgiftsloven § 21-3 gir hjemmel for å ilagge tilleggsavgift med inntil 100 prosent i tillegg til avgift fastsatt ved skjønnsfastsettelse etter § 18-1 eller endringsvedtak etter § 18-4. Vilkåret er at bestemmelser i merverdiavgiftsloven er overtrådt forsettlig eller uaktsomt og at overtredelsen har eller kunne ha påført staten tap.

Etter merverdiavgiftsloven § 21-4 første ledd er det hjemmel for å straffe den som forsettlig unndrar merverdiavgift. Det er i bestemmelsen henvisning til straffelovens bedrageribestemmelser. Henvisningen innebærer at merverdiavgiftsunndragelse har en strafferamme på tre år, og seks år dersom unndragelsen er grov.

Etter merverdiavgiftsloven § 21-4 annet ledd kan det idømmes straff for unnlattelse av å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, overtredelse av bestemmelsene om omsetningsoppgave, dokumentasjons- og bistandsplikt i kapittel 15, samt overtredelse av reglene om opplysningsplikt for tredjemenn etter kapittel 16. Strafferammen er fengsel inntil tre år, og bøter kan anvendes ved siden av.

Etter tredje ledd kan medvirkning straffes på samme måte.

Det subjektive vilkåret i første og annet ledd er forsett. Etter fjerde ledd kan også uaktsom overtredelse straffes, og strafferammen er bøter.

Straffebestemmelsene kan anvendes både overfor fysiske personer og juridiske personer.

Både sanksjons- og straffebestemmelsene gjelder alle som faller inn under gjerningsbeskrivelsen, uavhengig av om de måtte befinne seg innenfor eller utenfor norsk jurisdiksjon.

3.7.4 Betalingsforfall

Reglene om når merverdiavgiftskrav forfaller er gitt i skattebetalingsloven. Ved innenlands merverdiavgift er hovedregelen etter skattebetalingsloven § 10-30 første ledd at avgiften forfaller til

betaling samme dag som det skal leveres omsetningsoppgave til avgiftsmyndighetene etter merverdiavgiftsloven § 15-8. Etter sistnevnte bestemmelse er oppgavefristen en måned og ti dager etter utløpet av hver oppgavetermin eller fra tidspunktet for virksomhetens opphør.

Ved merverdiavgift som oppstår ved innførsel er hovedregelen i skattebetalingsloven § 10-41 at avgiften forfaller til betaling samtidig med at tollplikten oppstår. Regelen får imidlertid bare anvendelse ved innførsel av varer. Innførsel av fjernleverbare tjenester etter merverdiavgiftsloven § 3-30 er knyttet til innlevering av omsetningsoppgave, og det er derfor regelen om innenlands merverdiavgift i skattebetalingsloven § 10-30 som får anvendelse.

3.7.5 Renter

Hovedregelen etter skattebetalingsloven § 11-1 er at det skal betales renter av avgiftskrav som ikke er betalt innen forfallstidspunktet i skattebetalingsloven kapittel 10. Renten løper fra forfallstidspunktet fram til betaling skjer.

Det skal også betales renter dersom avgiftskravet økes som følge av endringsvedtak, jf. skattebetalingsloven § 11-2. Renten løper fra det opprinnelige forfallstidspunktet for kravet til det treffes vedtak om endring. Renteplikten etter skattebetalingsloven § 11-2 er uavhengig av om det er avgiftsmyndighetene eller avgiftssubjektet som har tatt initiativ til endringen. I § 11-2 femte ledd er det gitt en særregel om at det ved for mye utbetalt refusjon og for mye utbetalt inngående avgift etter merverdiavgiftsloven, skal svares rente fra beløpet ble utbetalt og fram til det er truffet vedtak om endring.

Den som har krav på tilbakebetaling har på sin side rett til rentegodtgjørelse dersom det treffes endringsvedtak om at vedkommende har betalt inn for mye avgift, se skattebetalingsloven § 11-4. Renten vil løpe fra betaling fant sted til forfallstidspunktet for kravet på utbetaling av for mye betalt avgift. Avgiftssubjektet har også krav på forsinkelsesrenter dersom forfallstidspunktet oversettes, se skattebetalingsloven § 11-3.

Rentesatsene er gitt i skattebetalingsloven § 11-6. Dersom renten oppstår på grunn av forsinket betaling, skal ratesatsen tilsvare ratesatsen fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven. Dette gjelder både avgiftsmyndighetenes og avgiftssubjektets krav. Ratesatsen for avgiftskrav som er oppstått som følge av endringsvedtak til avgiftssubjektets ugunst, skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten tillagt ett prosentpoeng. Ratesatsen for

avgiftskrav som er oppstått som følge av endringsvedtak til avgiftssubjektets gunst skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten.

3.8 Merverdiavgift og internasjonal tjenestehandel

3.8.1 Innførsel og utførsel av fjernleverbare tjenester

3.8.1.1 Innførsel

Det skal beregnes merverdiavgift av fjernleverbare tjenester som er kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet dersom mottakeren er næringsdrivende eller offentlig virksomhet i merverdiavgiftsområdet og tjenesten er merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 3-30 første og annet ledd. Utførsel av fjernleverbare tjenester er på den annen side fritatt for norsk merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 6-22.

Fjernleverbare tjenester er definert i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav i) som tjenester der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted. Hva som skal regnes som en fjernleverbar tjeneste må for øvrig fastsettes på samme måte, enten det foreligger innførsel eller utførsel. Ved siden av definisjonen vil bestemmelsen av uttrykket ”fjernleverbare tjenester” bygge på andre rettskildefaktorer som forarbeider, rettsavgjørelser og administrativ praksis.

I Finansdepartementets merknader til tidligere forskrift nr. 121 heter det blant annet at et alternativ til å benytte uttrykket ”tjenester som kan fjernleveres” (nå ”fjernleverbare tjenester”) kunne vært å benytte uttrykket ”immaterielle tjenester” for å angi hvilke tjenester som skal omfattes av avgiftsplikten etter forskriften. Selv om dette uttrykket ikke ble valgt, vil det kunne kaste noe lys over forståelsen av det uttrykket som faktisk ble valgt. Uttrykket ”tjenester som kan fjernleveres” stammer for øvrig fra det engelske uttrykket ”services capable of delivery from a remote location”, som OECD har benyttet for å angi anvendelsesområdet for en del prinsipper (”guidelines”) for e-handel og merverdiavgift. Det er i denne forbindelse verdt å legge merke til at avgiftsplikten gjelder ”fjernleverbare” tjenester, dvs. tjenester som *kan* fjernleveres, i motsetning til tjenester som faktisk blir fjernlevert, slik som tilfellet vil være med elektroniske tjenester. Dermed en og samme tjeneste kan bli levert til mottaker både over avstand og ved direkte levering, vil

den være fjernleverbar selv om den rent faktisk ikke blir fjernlevert i det konkrete tilfellet. For eksempel kan en konsulenttjeneste bli levert til mottaker i form av en skriftlig rapport, som enten overgis direkte, sendes i posten eller sendes i elektronisk form. Tjenesten vil i alle disse tilfellene være fjernleverbar. Forutsatt at leveringen ikke endrer tjenestens karakter, vil leveringsmåten være nøytral i forhold til avgiftsreglene på dette området.

Når det gjelder uttrykket ”elektroniske tjenester” vil dette være en type fjernleverbar tjeneste, men fjernleverbare tjenester omfatter mer enn elektroniske tjenester. Som omtalt i Prop. 1 LS (2010-2011) avsnitt 17.4.2.2 vil elektroniske tjenester være tjenester som faktisk leveres elektronisk, for eksempel over internett, kabelnett, over satellitt eller andre elektroniske nett. Men dette er ikke i seg selv tilstrekkelig, tjenesten må i tillegg hovedsakelig være automatisert og ikke kunne anskaffes uten informasjonsteknologi. Som nevnt vil en konsulenttjeneste levert som vedlegg til en e-post være en fjernleverbar tjeneste, men det vil ikke være noen elektronisk tjeneste i denne sammenheng. For så vidt fyller den kriteriet om at tjenesten må være levert elektronisk, men den vil ikke oppfylle kriteriet om at tjenesten ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi. Det følger videre av merverdiavgiftsloven § 3-30 første ledd at det kun er kjøp av tjenester, og ikke generell innførsel av tjenester, som omfattes av avgiftsplikten ved innførsel. Dette innebærer for eksempel at tjenester mottatt som gave ikke omfattes.

En fjernleverbar tjeneste vil videre være kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet når leverandørens virksomhet drives utenfor merverdiavgiftsområdet. Dersom virksomheten drives i merverdiavgiftsområdet vil omsetningen være avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 3-1. Og da er det selgeren som skal beregne og betale merverdiavgift.

Avgiftsplikten etter merverdiavgiftsloven § 3-30 første og annet ledd gjelder som nevnt bare når mottakeren som er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet er næringsdrivende eller offentlig virksomhet (B2B) og ikke når mottakeren er privatperson/forbruker (B2C). Privatpersoner som kjøper musikk, bøker, programvare osv. på nettet ved å laste ned slike elektroniske tjenester, er med andre ord ikke omfattet av disse reglene.

En nærmere beskrivelse av oppkrevingen av merverdiavgift (omvendt avgiftsplikt) ved B2B er gitt i avsnitt 3.5.

Ved innførsel av elektroniske kommunikasjons tjenester er imidlertid avgiftsplikten videre

enn det som er beskrevet ovenfor. Slike tjenester vil være en form for fjernleverbare tjenester, men avgiftsplikten er videre i den forstand at også levering til privatperson (B2C) omfattes av avgiftsplikten. Oppkrevingen av merverdiavgift skjer i disse tilfellene ved at den utenlandske tilbyderen av tjenesten skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret, enten direkte eller ved representant og beregne og betale merverdiavgift for disse leveransene, se nærmere om dette i avsnitt 3.3.

3.8.1.2 Utførelse

Dersom tjenesten kan fjernleveres og mottaker av tjenesten er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, skal registrert næringsdrivende ikke beregne merverdiavgift i Norge, jf. merverdiavgiftsloven § 6-22 annet ledd.

Hvis mottakeren av en fjernleverbar tjeneste er en privatperson hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, skal det ikke beregnes merverdiavgift dersom tjenesten er "helt ut til bruk" utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette gjelder imidlertid ikke for elektroniske kommunikasjonstjenester fordi man her i stedet benytter bostedskriteriet for å avgjøre hvor tjenesten skal beskattes, se nærmere om dette i avsnitt 3.8.2. Når det gjelder andre elektroniske tjenester, slik som eksempelvis levering av programvare eller musikk over nett til en privatperson som er hjemmehørende i utlandet, vil imidlertid dette gjerne oppfylle vilkåret om at tjenesten er helt ut til bruk i utlandet og således være omfattet av eksportfrikaget.

3.8.2 Elektroniske kommunikasjonstjenester

3.8.2.1 Innførelse

Elektroniske kommunikasjonstjenester er en form for fjernleverbare tjenester. For slike tjenester oppstår etter merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd avgiftsplikt når mottakeren er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Avgiftsplikten er med andre ord generell i dette tilfellet, og ikke begrenset til å gjelde omsetning til næringsdrivende mv. (B2B), men gjelder også ved omsetning til privatpersoner (B2C). I slike tilfeller skal avgift beregnes av leverandøren, jf. merverdiavgiftsloven § 11-3 annet ledd.

Merverdiavgiftsplikt etter denne bestemmelsen gjelder også for andre tjenester når tjenesten omsettes eller formidles av en tilbyder av elektro-

niske kommunikasjonstjenester ved bruk av elektronisk kommunikasjon, og vederlaget oppkreves av denne tilbyderen.

Skjer leveringen av elektroniske kommunikasjonstjenester gjennom en fast terminal i merverdiavgiftsområdet, skal det beregnes merverdiavgift også når mottakeren ikke er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Skjer leveringen gjennom fast terminal utenfor merverdiavgiftsområdet, oppstår ikke avgiftsplikt selv om mottakeren er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet.

Bestemmelsen ble endret med virkning fra og med 1. januar 2006. Avgiftsplikten for elektroniske kommunikasjonstjenester gjelder nå selv om tjenesten helt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet, med mindre den leveres der gjennom fast terminal.

Næringsdrivende og offentlig sektor som kjøper elektroniske kommunikasjonstjenester fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen skal selv beregne merverdiavgift gjennom ordningen med omvendt avgiftsplikt.

3.8.2.2 Utførelse

Elektroniske kommunikasjonstjenester kan imidlertid omsettes uten avgiftsberegning også når de leveres til andre mottakere hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, for eksempel privatpersoner, jf. merverdiavgiftsloven § 6-22 tredje ledd.

For elektroniske kommunikasjonstjenester er det videre et unntak fra ovennevnte i de tilfeller tjenesten leveres gjennom fast terminal. Bli'r tjenesten levert gjennom fast terminal i Norge, skal tjenesten avgiftsbelegges i Norge selv om mottaker av tjenesten er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Hvis leveringen skjer gjennom fast terminal utenfor merverdiavgiftsområdet, er tjenesten avgiftsfri selv om mottaker er hjemmehørende i Norge, se merverdiavgiftsloven § 6-22 tredje ledd tredje og fjerde punktum.

3.8.3 Elektroniske tjenester - endringslov 10. desember 2010 nr. 71

Ved lov 10. desember 2010 nr. 71 ble det vedtatt endringer i merverdiavgiftsloven §§ 1-3, 3-30 og 6-22. Endringene trer i kraft med virkning fra 1. juli 2011. Om forarbeidene til endringene vises det til avsnitt 4.4.3.1 i Innst. 3 S (2010–2011) Innstilling fra finanskomiteen om skatte-, avgifts- og tollvedtak, rammeoverføringer mv. til kommunesektoren, tilfeldige utgifter og inntekter og statsbudsjettets kapitler om utbytte mv. for 2011 Prop. 1 LS

(2010–2011) og Prop. 1 S (2010–2011) og Prop. 1 S Tillegg 4 (2010–2011), kapittel 11 i Innst. 4 L (2010–2011) Innstilling fra finanskomiteen om skatter og avgifter 2011 – lovendringer Prop. 1 LS (2010–2011) samt kapittel 17 i Prop. 1 LS (2010–2011) Skatter og avgifter 2011.

Lovendringen innebærer at det fra 1. juli 2011 skal beregnes merverdiavgift med den alminnelige avgiftssatsen på 25 pst. når privatpersoner mv. hjemmehørende i Norge kjøper elektroniske tjenester fra utlandet. Endringen innebærer således en utvidelse av merverdiavgiftsplikten ved leveranser av elektroniske tjenester over landegrensene ved at mottakerkretsen nå også vil omfatte privatpersoner eller andre aktører som ikke er næringsdrivende eller offentlig virksomhet (B2C). Denne tjenestetypen er allerede avgiftspliktig ved innenlands omsetning i dag. Endringen innebærer derfor bare en likestilling mellom innenlands omsetning og kjøp av slike tjenester fra utlandet.

Den vedtatte endringen forutsetter at ansvaret for beregning og betaling av norsk merverdiavgift skal ligge hos tilbyderne av tjenestene. Etter lovendringen vil tilbydere uten forretningssted i merverdiavgiftsområdet bli merverdiavgiftspliktige for leveranser av elektroniske tjenester til andre mottakere enn næringsdrivende og offentlig virksomhet, dersom disse mottakerne er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Dette innebærer at tilbyderen må ta stilling til spørsmålet om hvor mottakeren er hjemmehørende og om mottakeren er næringsdrivende/offentlig virksomhet eller ikke. Vilkåret om at mottakeren skal være hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet skal forstås på samme måte som vilkåret for merverdiavgiftsplikten for elektroniske kommunikasjons-tjenester etter merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd. Som utgangspunkt må det i denne sammenheng sees hen til hvor vedkommende mottaker skal anses bosatt.

Andre mottakere i dette tilfellet vil først og fremst omfatte privatpersoner, men det vil også

kunne gjelde frivillige organisasjoner og andre som ikke driver næring og dermed ikke er registrert for merverdiavgift. Kort sagt vil det omfatte alle mottakere som ikke skal beregne og betale merverdiavgift etter reglene om omvendt avgiftsplikt for fjernleverbare tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 11-3.

Lovendringen vil ikke medføre endringer for leverandører som i dag er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Dersom tilbyderne velger å etablere seg i merverdiavgiftsområdet vil det foreligge registreringsplikt etter de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd. Merverdiavgiftsplikten følger da av merverdiavgiftsloven § 3-1. Lovendringen medfører heller ingen endringer av reglene for næringsdrivende og offentlig virksomhet som allerede i dag plikter å beregne og betale merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester (omvendt avgiftsplikt).

Etter lovendringen må tilbydere som blir berørt av endringen ta stilling til om de leverer elektroniske tjenester. Det er gitt en generell definisjon av begrepet elektroniske tjenester i merverdiavgiftsloven. I tillegg er det vedtatt en forskriftsfullmakt slik at begrepet nærmere kan fastlegges i merverdiavgiftsforskriften.

For å skape symmetri mellom innførsel og utførsel av elektroniske tjenester er utførselsbestemmelsen for slike tjenester endret tilsvarende. Siktemålet med dette er å hindre at elektroniske tjenester fra norske tjenesteytere blir avgiftsbelagt både i Norge og i utlandet. Endringen vil innebære at det ikke skal beregnes merverdiavgift når elektroniske tjenester leveres til privatpersoner mv. som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet.

Tabellene 3.1 og 3.2 gir en forenklet og skjematisk oversikt over merverdiavgiftsbehandling før og etter 1. juli 2011, ved levering av elektroniske tjenester. Oversikten gjelder ikke behandlingen av elektroniske kommunikasjonstjenester.

Tabell 3.1 Levering av elektroniske tjenester før 1. juli 2011

	Tilbyder	Mottaker	Merverdi- avgiftspliktig i Norge	Ansvar for beregning og betaling av norsk mva.
Innenlands omsetning	Næringsdrivende i Norge	Næringsdrivende i Norge	Ja	Tilbyder
	Næringsdrivende i Norge	Privatperson i Norge	Ja	Tilbyder
Innførsel	Næringsdrivende utenfor Norge	Næringsdrivende i Norge	Ja	Mottaker
	Næringsdrivende utenfor Norge	Privatperson i Norge	Nei	-
Utførsel	Næringsdrivende i Norge	Næringsdrivende utenfor Norge	Nei	-
	Næringsdrivende i Norge	Privatperson utenfor Norge	Nei	-

Tabell 3.2 Levering av elektroniske tjenester etter 1. juli 2011

	Tilbyder	Mottaker	Merverdi- avgiftspliktig i Norge	Ansvar for beregning og betaling av norsk mva.
Innenlands omsetning	Næringsdrivende i Norge	Næringsdrivende i Norge	Ja	Tilbyder
	Næringsdrivende i Norge	Privatperson i Norge	Ja	Tilbyder
Innførsel	Næringsdrivende utenfor Norge	Næringsdrivende i Norge	Ja	Mottaker
	Næringsdrivende utenfor Norge	Privatperson i Norge	Ja	Tilbyder
Utførsel	Næringsdrivende i Norge	Næringsdrivende utenfor Norge	Nei	-
	Næringsdrivende i Norge	Privatperson utenfor Norge	Nei	-

4 Merverdiavgiftsregelverket i EU

4.1 Hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet i EU

Alle medlemsstater i EU må ha et merverdiavgiftssystem. Hoveddirektivet for merverdiavgift i EU er Rådskonklusjon 2006/112/EF (merverdiavgiftsdirektivet). Merverdiavgiftsdirektivet setter krav til og rammer for medlemslandenes regelverk på området, men det er opp til de nasjonale myndigheter hvordan innholdet i direktivet skal gjennomføres i nasjonal rett. Direktivet gir også valgmuligheter på enkelte områder.

Merverdiavgiftsdirektivet gir anvisning på et merverdiavgiftssystem som på mange måter samsvarer med det norske merverdiavgiftssystemet. På tilsvarende måte som i Norge skal det som hovedregel betales merverdiavgift ved all omsetning av varer og tjenester (generell avgiftsplikt). Direktivet oppstiller imidlertid noen unntak eller fritak for avgiftsplikt eller gir medlemslandene anledning til å benytte en redusert merverdiavgiftssats for enkelte varer eller tjenester. Videre er det som hovedregel selger av varer og tjenester som beregner og betaler merverdiavgiften. Men i noen tilfeller er det kjøper som skal beregne merverdiavgiften (omvendt avgiftsplikt).

Siden nasjonale skatte- og avgiftsbestemmelser er utenfor EØS-avtalens direkte virkeområde, gjelder ikke merverdiavgiftsdirektivet for Norge.

4.2 Regler om leveringssted for tjenester

4.2.1 Generelt

Ved grenseoverskridende handel oppstår blant annet spørsmålet om hvor merverdiavgift skal betales. I EU reguleres dette spørsmålet gjennom regler om leveringssted. Leveringsstedet vil være det stedet hvor en vare eller tjeneste kan beskattes. På samme måte som de norske reglene om innførsel og utførsel, spiller reglene om beskatningssted en viktig rolle for å unngå dobbeltbeskatning eller utilsiktet nullbeskatning av eksempelvis en og samme tjeneste. Reglene om leve-

ringssted i EU får også betydning for fordeling av proveny mellom landene.

4.2.2 Hovedregel – leveranser til næringsdrivende

Tjenester som på tvers av landegrensene leveres til mottaker som anses som en avgiftspliktig person (B2B), skal etter hovedregelen beskattes der mottakeren er hjemmehørende, jf. artikkel 44 i merverdiavgiftsdirektivet.

Hovedregelen bygger på destinasjonsprinsippet, og som begrunnelse for en slik regel pekte EU-kommisjonen i COM (2003) 822 blant annet på at dette vil begrense behovet for registrering for merverdiavgift i andre land enn der tjenestetilbydere er etablert, og at man i stedet kan benytte mekanismen med omvendt avgiftsplikt for å kreve opp merverdiavgiften.

4.2.3 Hovedregel – leveranser til privatpersoner

Tjenester som på tvers av landegrensene leveres til mottaker som ikke anses som en avgiftspliktig person (B2C), skal etter hovedregelen beskattes der tilbyderen er hjemmehørende, jf. artikkel 45 i Merverdiavgiftsdirektivet.

I COM (2005) 334 uttrykte EU-kommisjonen at beskatning etter destinasjonsprinsippet i slike tilfeller ville vært i tråd med målet om å beskatte tjenester der forbruket skjer. EU-kommisjonen pekte likevel på at en rekke tjenestetyper forbrukes lokalt og at en hovedregel med avgiftsplikt der tilbyder er etablert vil være enklere å administrere.

Hovedreglene i artiklene 44 og 45 er altså knyttet til mottakerens status og hvorvidt denne er avgiftspliktig person (typisk en næringsdrivende) eller ikke-avgiftspliktig person (typisk en privatperson). Retningslinjer for å bestemme om mottaker er næringsdrivende eller privatperson, og hvor disse er hjemmehørende/bosatt, er gitt i forordning (EF) nr. 282/2011 av 15. mars 2011 artiklene 17 flg.

I denne sammenheng kan artikkel 43 i merverdiavgiftsdirektivet nevnes. Dersom en næringsdrivende anskaffer tjenester for andre formål enn sin næringsvirksomhet (private formål), skal personen likevel bli ansett som næringsdrivende i relasjon til reglene om leveringssted. Det følger også av artikkelen at dersom en forbruker er identifisert for merverdiavgiftsformål (for eksempel i relasjon til fellesskapsinterne transaksjoner), skal personen anses som næringsdrivende ved fastsettelse av leveringssted.

4.2.4 Unntak

Det er gjort flere unntak for hovedreglene beskrevet over. Unntakene framgår av artikkel 46 følgende og gjelder blant annet formidlingstjenester (artikkel 46), tjenester som gjelder fast eiendom (artikkel 47), persontransport (artikkel 48), varetransport (artiklene 49 til 52), tjenester i forbindelse med transport og vurdering av løsøre og arbeid på løsøre (artikkel 54), tjenester i forbindelse med aktiviteter innenfor kultur, kunst, sport, vitenskap, undervisning, underholdning og lignende (artikkel 53, artikkel 54), adgang til aktiviteter innenfor kultur, kunst, sport, vitenskap, undervisning, underholdning og lignende (artikkel 53), restaurant og cateringtjenester (artikkel 55), restaurant og cateringtjenester fysisk utført på skip, luftfartøy eller tog under persontransport (artikkel 57), kortidsutleie av transportmiddel (artikkel 56 nr.1), langtidsutleie av andre transportmidler enn fritidsbåter fra 1. januar 2013 (endret artikkel 56 nr. 2), elektroniske tjenester (artikkel 58) og enkelte andre immaterielle tjenester (artikkel 59).

4.3 Levering av elektroniske tjenester til privatpersoner

4.3.1 Generelt

Merverdiavgiftsdirektivet inneholder særskilte regler om leveringssted og forenklet registrering og rapportering for elektroniske tjenester. Direktivet sier imidlertid ikke hva som skal anses som elektroniske tjenester, bortsett fra at det i artikkel 58 presiseres at levering av en tjeneste via e-post ikke i seg selv gjør at tjenesten skal anses som en elektronisk tjeneste. Direktivet viser videre til bilag II som inneholder en ikke-uttømmende liste med eksempler på hva som skal anses som elektroniske tjenester. I denne listen finner man blant annet levering og drift av nettsted, levering og oppdatering av programvare, levering av bilder,

tekster og informasjon samt levering av musikk, film og spill.

Det er særlig Rådets forordning (EF) nr. 282/2011 artikkel 7, sammen med bilag I til forordningen som bidrar til å avgjøre hva som er elektroniske tjenester.

Forordningens artikkel 7 nr. 1 gir en mer generell definisjon av elektroniske tjenester:

”Elektronisk leverede ydelser’ som omhandlet i direktiv 2006/112/EF omfatter ydelser, der leveres via internettet eller et elektronisk net, og hvis egenart gjør leveringen deraf hovedsagelig automatiseret, og som kun involverer minimal menneskelig indgriben og ikke har nogen levedygtighed uden informationsteknologi.”

Den generelle beskrivelsen suppleres deretter av punkt nr. 2 som angir tjenester som skal anses som elektroniske tjenester dersom de leveres via internett eller et elektronisk nett. I Bilag I til forordningen gis ytterligere eksempler på hvilke tjenester som omfattes av kategoriene som er listet opp i Bilag II til Merverdiavgiftsdirektivet (nevnt over).

Den generelle definisjonen i artikkel 7 nr. 1 samt nevnte lister som positivt angir hva som er elektroniske tjenester, suppleres også av artikkel 7 nr. 2 som gir eksempler på tjenester som ikke skal anses som elektroniske tjenester.

4.3.2 Nærmere om leveringssted for elektroniske tjenester

Regler om leveringssted for elektroniske tjenester framkommer av artiklene 44, 45, 58 og 59.

Ved levering av elektroniske tjenester til næringsdrivende (B2B) gjelder ingen spesielle regler. Direktivets hovedregel for B2B-transaksjoner, artikkel 44, bestemmer derfor at leveringssted skal være der hvor mottaker har etablert sin virksomhet. Dette gjelder både leveranser inn til EU (for eksempel fra Norge) og leveranser ut av EU (for eksempel til Norge).

Ved leveranser til privatpersoner (B2C) er reglene forskjellig alt ettersom leverandøren er etablert i EU eller ikke. Dersom tilbyder etablert i EU leverer elektroniske tjenester til privatpersoner bosatt i EU, er leveringsstedet det stedet hvor tilbyder har etablert sin virksomhet. Dette følger av artikkel 45 som gir hovedregelen om leveringssted ved B2C-transaksjoner.

Artikkel 58 gir regler om leveringssted ved levering av elektroniske tjenester fra tilbydere eta-

blert utenfor EU til privatpersoner bosatt i EU. For disse transaksjonene er leveringsstedet der hvor privatpersonen er bosatt. Det er disse leverandørene som kan benytte seg av den forenklede registreringsordningen, se avsnitt 4.4.2.

Når en selger som er etablert i EU leverer elektroniske tjenester til privatpersoner etablert utenfor EU, bestemmer artikkel 59 videre at leveringsstedet skal være der kjøper er bosatt.

Hovedregelen i artikkel 45 vil være bestemmende for levering av elektroniske tjenester fra næringsdrivende etablert i EU til privatpersoner i EU fram til 1. januar 2015. Fra dette tidspunkt får artikkel 58 ny ordlyd og bestemmer at elektroniske tjenester som leveres til privatpersoner bosatt i EU skal beskattes der privatpersonene er bosatt uavhengig av om leverandøren er etablert innenfor eller utenfor EU.

Reglene om leveringssted for elektroniske tjenester som beskrevet over er obligatoriske for medlemslandene fram til 1. januar 2015. For andre tjenester vil medlemslandene kunne ha avvikende regler om beskatningssted for å unngå dobbelt- eller ingen beskatning etter artikkel 59a.

4.3.3 Leveringssted for teletjenester og kringkastingstjenester

Regler om leveringssted for teletjenester og kringkastingstjenester er gitt i artiklene 44, 45 og 59. I tillegg vil artiklene 59a og 59b få betydning.

Levering av teletjenester og kringkastingstjenester til næringsdrivende (B2B) følger hovedregelen i artikkel 44. Leveringssted er der hvor mottaker har etablert sin virksomhet. Dette utgangspunktet gjelder både for transaksjoner medlemslandene i mellom og for transaksjoner til tredjeland som Norge.

Hovedregelen ved levering av tjenester til privatpersoner (B2C) er som nevnt over at tjenesten skal beskattes der hvor selger er etablert. Denne hovedregelen gjelder i utgangspunktet ved levering av teletjenester og kringkastingstjenester til privatpersoner som er bosatt i EU, både fra leverandører etablert i EU og utenfor EU. Hovedregelen vil få anvendelse fram til 1. januar 2015. Fra dette tidspunkt trer endringene i artikkel 58 i kraft og bestemmer at teletjenester og kringkastingstjenester som leveres til privatpersoner bosatt i EU, skal beskattes der privatpersonene er bosatt uavhengig av om leverandøren er etablert innenfor eller utenfor EU.

Artiklene 59a og 59b supplerer utgangspunktene ved levering av teletjenester og kringkastingstjenester fra leverandør etablert utenfor EU til privatpersoner i EU og fra leverandør etablert i EU til privatpersoner utenfor EU. Artikkel 59a gir medlemsstatene anledning til å anse leveringssted for å være innenfor eller utenfor EU etter hvor tjenesten faktisk benyttes eller utnyttes. Artikkel 59a(b) innebærer at medlemslandene kan bestemme at de skal ha beskatningsrett for tjenester som omfattes av artiklene 44, 45, 56 og 59 dersom tjenestene faktisk benyttes eller utnyttes innenfor EU. Motsatt åpner artikkel 59a(a) for at medlemslandene kan bestemme at de ikke skal ha beskatningsrett for nevnte tjenester dersom tjenestene faktisk benyttes eller utnyttes utenfor EU.

Når det gjelder teletjenester og kringkastingstjenester, følger det av artikkel 59b at medlemslandene må benytte artikkel 59a(b). Dette innebærer at dersom en tilbyder etablert utenfor EU leverer teletjenester og radio- og tv-kringkastingstjenester til privatpersoner bosatt i EU, skal tjenesten beskattes i det landet privatpersonen er bosatt dersom tjenesten faktisk benyttes eller utnyttes innenfor medlemslandet.

Teletjenester fra leverandør etablert i EU til privatpersoner som er bosatt utenfor EU, skal etter artikkel 59 beskattes der kjøper er bosatt.

4.3.4 Levering av enkelte andre immaterielle tjenester til privatpersoner

Merverdiavgiftsdirektivet artikkel 59 bestemmer at enkelte immaterielle tjenester skal beskattes i mottakerens land når disse leveres til privatpersoner bosatt utenfor EU. Blant tjenestene som listes opp er immaterielle rettigheter, reklamevirksomhet, rådgivningstjenester, finansielle tjenester, elektroniske tjenester, teletjenester og kringkastingstjenester.

Merverdiavgiftsdirektivet har ingen bestemmelse som speilvender dette. Elektroniske tjenester, teletjenester og kringkastingstjenester er de eneste tjenestene som direktivet uttrykkelig bestemmer at skal beskattes i den medlemsstaten privatpersonen er bosatt når tjenestene leveres fra næringsdrivende etablert utenfor EU til privatpersoner bosatt i EU.

Det enkelte medlemsland vil imidlertid kunne ha andre regler gjennom bruk av artikkel 59a. For teletjenester og radio- og kringkastingstjenester, er som nevnt i avsnitt 4.3.3 anvendelsen av artikkel 59a(b) obligatorisk.

4.4 Betaling og identifikasjon

4.4.1 Generelt

Når det gjelder hvem som har ansvaret for betaling av merverdiavgift, reguleres dette av merverdiavgiftsdirektivets artikkel 193 flg. Artikkel 193 fastslår det grunnleggende prinsippet om at betalingsplikten påhviler den avgiftspliktige person som omsetter avgiftspliktige varer og tjenester. Fra denne regelen er det i direktivet gjort flere unntak ved at det er åpnet for bruk av omvendt avgiftsplikt. Et viktig unntak er artikkel 196 som bestemmer at ved levering av tjenester som omfattes av artikkel 44 (levering av tjenester til næringsdrivende), skal mottaker betale merverdiavgift dersom leverandøren ikke er etablert i mottakers medlemsland. Et annet unntak er å finne i artikkel 194 som gir medlemslandene mulighet til å benytte omvendt avgiftsplikt ved vareomsetning mellom næringsdrivende over landegrensene i EU.

Merverdiavgiftsdirektivets artikkel 214 lister opp en rekke avgiftspliktige personer som medlemsstatene skal treffe de nødvendige foranstaltningene for at kan identifiseres med et individuelt registreringsnummer. Nærmere krav til registreringsnummeret er gitt i artiklene 215 og 216.

Etter merverdiavgiftsdirektivets artikkel 204 skal medlemsstatene tilby avgiftspliktige personer som ikke er etablert i den aktuelle medlemsstaten som er leveringssted og merverdiavgiften skal betales, å benytte en representant som ansvarlig for betalingen.

Dersom den avgiftspliktige personen er etablert i et land medlemsstaten ikke har noe rettslig instrument vedrørende gjensidig bistand med rettsvirkninger som svarer til reglene i direktiv 76/308/EF og forordning (EF) nr. 1798/2003, kan medlemslandet kreve at det utpekes en representant. Muligheten til å kreve representant gjelder imidlertid ikke dersom den ikke-etablerte avgiftspliktige personen har valgt den forenklete registrerings- og rapporteringsordningen for elektroniske tjenester.

4.4.2 Forenklet registreringsordning for tilbydere av elektroniske tjenester

4.4.2.1 Bakgrunn

Direktiv 2002/38/EF introduserte en forenklet registreringsordning for selgere som ikke var etablert i EU og som omsatte elektroniske tjenester til privatpersoner i EU.

Reglene innebærer at nevnte leverandører kan velge å registrere seg for merverdiavgift i ett medlemsland og forholde seg kun til dette landets lovgivning. Leverandørene skal beregne merverdiavgift etter satsen i det medlemslandet mottakeren er bosatt, men merverdiavgiften skal rapporteres og betales kun til en medlemsstat. I tillegg åpner ordningen for forenklet registreringsprosedyre og etterlevelse av plikter.

Reglene om forenklet registreringsordning for elektroniske tjenester er gitt i kapittel 6 i Merverdiavgiftsdirektivets. Disse reglene er midlertidige. EU-kommisjonen fremmet forslag om permanente endringer i COM (2004) 728 og COM (2005) 334. Under påvente av behandling i Rådet ble anvendelsesperioden for ordningen utvidet til og med 31. desember 2006 ved direktiv 2006/58/EF den 27. juni 2006. Ved direktiv 2006/138/EF ble anvendelsesperioden for reglene ytterligere forlenget til og med 31. desember 2008. Direktiv 2008/8/EF forlenger ordningen til og med 31. desember 2014. Deretter vil permanente regler avløse den nåværende ordning fra 1. januar 2015.

En forutsetning i Direktiv 2002/38/EF var at EU-kommisjonen skulle gjennomgå ordningen innen 30. juni 2006. Rapporten ble publisert i COM (2006) 210 og fokuserer på de praktiske sidene knyttet til direktivet og erfaringer siden ikrafttredelsen. EU-kommisjonen slo fast at endringene innført ved direktiv 2002/38/EF sørget for å gjenopprette balansen mellom leverandører etablert i EU og leverandører etablert utenfor EU. EU-kommisjonen pekte også på at selv om det ikke var det primære målet med endringene, har ordningen bidratt til medlemsstatenes skatteinntekter. Dette gjelder både inntekter gjennom den forenklete registreringsordningen og proveny som følge av at flere leverandører har valgt å etablere seg i EU. EU-kommisjonen opplyste at det er vanskelig å kvantifisere provenyet, men framhever også den positive effekten som ligger i at reglene fjerner incitamentet for å flytte virksomhet ut av EU.

I sin gjennomgang og oppdatering av merverdiavgiftsstrategi og prioriteringer i 2003 konkluderte EU-kommisjonen med at å introdusere en forenklet registreringsordning for leverandører etablert i EU ville kunne redusere de administrative byrdene som merverdiavgiftssystemet i EU medfører, se nærmere COM (2003) 614. Med mål om å forenkle avgiftsadministrasjonen for de næringsdrivende fremmet EU-kommisjonen i COM (2004) 728 forslag om forenklet registreringsordning også for EU-etablerte leverandører. I forslaget ble det uttalt at EU-kommisjonen er

overbevist om at registrering hos avgiftsmyndighetene i ett medlemsland – one-stop-modellen – vil kunne forenkle pliktene for et langt større antall tilbydere.

Forslaget ble vedtatt i direktiv 2008/8/EF og fra 1. januar 2015 vil det være to forenklede ordninger å finne i Merverdiavgiftsdirektivets kapittel 6. Dagens forenklede registreringsordning for selgere som ikke er etablert i EU videreføres, og utvides samtidig til også å omfatte teletjenester og kringkastingstjenester. I tillegg etableres en forenklet registreringsordning for tilbydere som er etablert i EU, men ikke i den medlemsstaten privatpersonen er bosatt. Den forenklede registreringsordningen for EU-etablerte tilbydere vil bli å finne i ny del 3 i kapittel 6 i Merverdiavgiftsdirektivet. Artiklene 369a til 369k vil i stor grad tilsvare bestemmelsene som vedrører den forenklede registreringsordningen for tilbydere etablert i tredjeland.

4.4.2.2 *Nærmere om ordningen*

Rettigheter og plikter for leverandører som ikke er etablert i EU og som omsetter elektroniske tjenester til forbrukere bosatt i EU, er gitt i artiklene 357 til 369.

Etter artikkel 359 skal medlemsstatene tillate leverandører av elektroniske tjenester som ikke er etablert i EU å benytte den forenklede registreringsordningen. Dagens regler gjør altså at tilbydere av elektroniske tjenester etablert utenfor EU står overfor valget om å etablere seg i en medlemsstat og bli behandlet som enhver EU-leverandør, eller å registrere seg etter den forenklede registreringsordningen.

Artikkel 360 bestemmer at nevnte leverandører fra tredjeland skal henvende seg til en identifikasjonsmedlemsstat når leveransene av elektroniske tjenester til forbrukere i EU starter opp. Med identifikasjonsmedlemsstat menes den medlemsstat som leverandøren velger, se artikkel 358 nr. 3.

Leverandøren skal gi opplysninger om navn, postadresse, elektroniske adresser og nettsider, eventuelt skattnummer i hjemlandet og en erklæring på at det ikke er etablert virksomhet i EU, se artikkel 361. Deretter vil identifikasjonsmedlemsstaten elektronisk tildele leverandøren et registreringsnummer.

Merverdiavgift skal beregnes etter gjeldende sats i beskatningslandet, det vil si det medlemslandet som privatpersonen er bosatt. Beskatningslandet er definert som forbruksmedlemsstaten i artikkel 358 nr. 4.

Det kan nevnes at medlemsstatene må benytte standardsatsen på elektroniske tjenester. Medlemslandene i EU skal anvende én standardsats for merverdiavgiften. Denne satsen må fra 1. januar 2011 til 31. desember 2015 ikke være lavere enn 15 pst. Medlemsstatene kan i tillegg anvende én eller to reduserte satser, og disse må ikke settes lavere enn 5 pst. De reduserte satsene kan benyttes kun ved omsetning av særskilte varer og tjenester. Direktivet åpner imidlertid for spesielle overgangsordninger i påvente av permanente ordninger hvor medlemsland som benyttet nullsats før 1. januar 1991 kan opprettholde disse. Artikkel 98 er imidlertid klar på at reduserte satser ikke kan benyttes på elektroniske tjenester.

Leverandører som benytter den forenklede registreringsordningen vil ikke kunne trekke inngående merverdiavgift fra utgående merverdiavgift i sitt avgiftsoppgjør. I stedet henviser artikkel 368 leverandørene til å søke inngående merverdiavgift refundert etter direktiv 86/560/EF (trettende direktiv). Medlemsstatene kan imidlertid ikke gjøre refusjon i forbindelse med elektroniske tjenester betinget av at hjemlandet til leverandøren tilbyr refusjon (resiprositetsprinsippet). Medlemsstatene kan heller ikke kreve at leverandøren har en avgiftsrepresentant.

Leverandørene vil sende inn kvartalsvise elektroniske omsetningsoppgaver til identifikasjonsmedlemsstaten, jf. artikkel 364. Omsetningsoppgaven innhold er nærmere angitt i artikkel 365. Oppgaven skal vise registreringsnummer og for hver enkelt forbruksmedlemsstat total omsetning, merverdiavgiftssatser og merverdiavgiftsbeløp.

Betaling av merverdiavgift skal etter artikkel 367 skje senest samtidig som omsetningsoppgaven leveres. Betaling skal som hovedregel skje i euro, men dersom det er aktuelt kan medlemsstater kreve nasjonal valuta. Beløpene skal være eksakte og ikke rundes opp eller ned, se Rådets forordning (EF) nr. 282/2011 artikkel 61. Dersom det er innbetalt for mye merverdiavgift, skal det overskytende utbetales direkte til leverandøren. Om identifikasjonsmedlemsstaten allerede har distribuert innbetalingen til forbruksmedlemsstatene, skal sistnevnte utbetale det overskytende og informere identifikasjonsmedlemsstaten om endringene. Alle endringer av omsetningsoppgave må refereres spesifikt til denne og kan ikke medtas på senere oppgaver, se Rådets forordning Rådets forordning (EF) nr. 282/2011 artikkel 62 og 63.

Merverdiavgiftsdirektivet artikkel 363 gir regler om når en leverandør skal slettes fra ordningen. Dersom leverandører misligholder forpliktelsene etter den forenklede registreringsord-

ningen skal identifikasjonsmedlemsstaten slette leverandøren fra identifikasjonsregisteret. Tilsvarende skal skje dersom leverandøren informerer om at det ikke lenger leveres elektroniske tjenester, om det av andre grunner kan antas at den avgiftspliktige virksomheten har opphørt, eller om leverandøren ikke lenger oppfyller vilkårene for å benytte den forenklete registreringsordningen. Merverdiavgiftsforordningen artikkel 58 slår fast at dersom ett av disse tilfellene oppstår, skal identifikasjonsmedlemsstaten slette leverandøren. Det skal da innleveres en samlet oppgave for omsetning foretatt før, men i samme kvartal som slettingen skjer.

4.5 Kontroll- og sanksjonsregler

Merverdiavgiftsdirektivet artikkel 369 pålegger leverandører å føre regnskap over transaksjoner som er omfattet av den forenklete registreringsordningen, se avsnitt 4.4.2. Leverandørene skal føre et regnskap som er tilstrekkelig detaljert til at forbruksmedlemsstatens skattemyndigheter kan fastslå at omsetningsoppgaven er korrekt. Regnskapet skal på anmodning gjøres elektronisk tilgjengelig for både identifikasjonsmedlemsstaten og forbruksmedlemsstaten.

Utover denne bestemmelsen gir ikke merverdiavgiftsdirektivet regler om kontroll i tilknytning til den forenklete registreringsordningen. Direktivets øvrige regler om kontroll vil likevel gjelde, i den grad de er forenlige med ordningen.

Merverdiavgiftsdirektivets utgangspunkt er at det er medlemsstatenes ansvar å gi regler som forhindrer avgiftsunndragelser og bidrar til korrekte avgiftsoppgjør. Artikkel 273 må sees i lys av et slikt utgangspunkt. Artikkelen er en generell bestemmelse om at medlemsstatene kan fastsette andre forpliktelser enn de som er gitt i direktivet, med det formål å sikre korrekte avgiftsoppgjør og forhindre avgiftsunndragelser. Forutsetningen er at forpliktelsene ikke medfører forskjellsbehandling mellom innenlandske og grenseoverskridende transaksjoner. Det er selvsagt også en forutsetning at forpliktelsene ikke innebærer et brudd med reglene i særordningen eller merverdiavgiftsdirektivets øvrige bestemmelser.

Hjemmel til å fravike direktivets øvrige bestemmelser er gitt i artikkel 395. Denne bestemmelsen sier at Rådet etter forslag fra EU-kommisjonen kan gi en medlemsstat tillatelse til å innføre forpliktelser som fraviker bestemmelser i merverdiavgiftsdirektivet dersom forpliktelsene forenkler avgiftsoppkrevingen og forhindrer

avgiftsunndragelse. Medlemsstaten må be om tillatelsen gjennom en anmodning til EU-kommisjonen.

Som omtalt i avsnitt 4.4.2 skal leverandører som benytter seg av den forenklete registreringsordningen slettes fra ordningen dersom forpliktelsene misligholdes. Merverdiavgiftsdirektivet gir ikke i tilknytning til ordningen anvisning på ytterligere sanksjoner. Merverdiavgiftsdirektivet gir for øvrig ikke anvisning på sanksjoner ved mislighold av pliktene i direktivet. Den omtalte bestemmelsen i artikkel 273 gir imidlertid medlemsstatene myndighet til selv å fastsette sanksjoner. Merverdiavgiftsdirektivet gir heller ikke anvisning på at det skal ilegges avgiftssubjektene renteplikt ved forsinket betaling.

4.6 Hvordan den forenklete registrerings- og rapporteringsordningen er gjennomført i svensk rett

4.6.1 Generelt

I Sverige ble det innført merverdiavgift 1. januar 1969. Fra 1. juli 1994 trådte gjeldende merverdiavgiftslov i kraft, mervärdesskattelagen (1994:200) (ML). Med Sveriges medlemskap i EU fra 1. januar 1995 ble det også gjort omfattende endringer i ML. Sverige har som Norge en generell merverdiavgiftsplikt ved omsetning av varer og tjenester. Det skal i tillegg beregnes merverdiavgift ved fellesskapsinterne erverv og ved import, se 1 kap. 1 § ML. Den alminnelige merverdiavgiftssatsen er 25 pst., mens det på enkelte områder gjelder reduserte satser på hhv. 12 og 6 pst., se 7 kap. 1 § ML.

4.6.2 Regler om leveringssted for tjenester til privatpersoner

5 kap. ML gir regler om beskatningsland ("omsättingsland"). Reglene ble endret fra og med 1. januar 2010 i tråd med endringene i merverdiavgiftsdirektivet (prop. 2009/10:15).

Tjenester som anses omsatt i Sverige, skal beskattes i Sverige. Dette følger av 1 kap. 1 § første ledd 1 ML. Når en tjeneste skal anses omsatt i Sverige framgår av 5 kap. ML.

Hovedregelen ved levering av tjenester til næringsdrivende etablert i Sverige er gitt i 5 kap. 5 § ML. Omsetningsland skal være Sverige dersom den næringsdrivende er etablert i Sverige, men etter 1 kap. 2 § første ledd 2 ML er det kjøperen som skal beregne merverdiavgift etter reglene om omvendt avgiftsplikt ("omvänd skatte-

skyldighet”). Regelen gjennomfører merverdiavgiftsdirektivet artikkel 44 i svensk rett og innebærer at det som utgangspunkt er kjøpers etableringssted som avgjør hvor beskatning skal skje.

Levering av tjenester til privatpersoner (andre enn næringsdrivende) skal anses omsatt i Sverige dersom tilbyderen er etablert i Sverige. Dette følger av 5 kap. 6 § ML som gjennomfører merverdiavgiftsdirektivet artikkel 45.

Unntakene fra de to hovedreglene er gitt i 5 kap. 7-18 § ML. Her finner en de samme unntakene som etter merverdiavgiftsdirektivet artiklene 46-59, for eksempel formidlingstjenester, tjenester knyttet til fast eiendom og transporttjenester.

Elektroniske tjenester, telekommunikasjonstjenester, kringkastningstjenester og de andre immaterielle tjenestene som er listet opp i merverdiavgiftsdirektivet artikkel 59 er å finne i 5 kap 18 § ML.

Når det gjelder levering av telekommunikasjonstjenester, kringkastningstjenester og de andre immaterielle tjenestene fra leverandør etablert utenfor EU til privatpersoner bosatt i Sverige, anses disse omsatt i Sverige dersom tjenesten faktisk anvendes i Sverige. Dette følger av 5 kap. 16-17 §§ ML. Tilsvarende, dersom tjenestene leveres fra Sverige til privatpersoner bosatt utenfor EU og faktisk anvendes utenfor EU, skal tjenestene anses omsatt utenfor Sverige, jf. 5 kap. 17 § første ledd ML.

For telekommunikasjonstjenester og kringkastningstjenester vil Sverige anses som omsetningsland også for transaksjoner fra tilbyder utenfor EU til privatpersoner i andre medlemsstater, dersom tjenestene utføres gjennom et elektronisk kommunikasjonsnett med fast tilslutning i Sverige, jf. 5. kap. 16 § 2 ML. Dersom privatperson bosatt utenfor EU kjøper slike tjenester fra tilbyder i Sverige anses det ikke som omsetning i Sverige dersom tjenestene faktisk anvendes i et land utenfor EU.

Omsetningsland ved levering av elektroniske tjenester til privatpersoner reguleres av 5. kap. 16 § 1 ML. Her følger at slike tjenester levert til privatpersoner bosatt i Sverige skal anses omsatt i Sverige uavhengig av hvor tjenestene anskaffes eller anvendes. Motsatt anses tjenestene omsatt i utlandet om de leveres til privatpersoner bosatt utenfor Sverige, jf. 5 kap. 17 § annet ledd ML.

4.6.3 Nærmere om den forenklet registrerings- og rapporteringsordning

En næringsdrivende fra et land utenfor EU kan benytte seg av den forenklete registrering og rapporteringsordning (”särskild forenkla ordning för redovisning och betalning av mervärdeskatt”)

Regler om forenklet registrering og rapportering er gitt i 10 a kap. skattebetalningslagen (1997:483) ”Särskilda bestämmelser om mervärdeskatt för elektroniska tjänster”. Regler om refusjon av inngående avgift for leverandører som beregner merverdiavgift etter den forenklete registreringsordningen er gitt i 10 kap. 4 a §.

EUs merverdiavgiftsdirektiv legger som nevnt opp til at den enkelte medlemsstat gir regler som forhindrer avgiftsunndragelse og bidrar til korrekt innkreving av merverdiavgiften. Den enkelte medlemsstat har ansvar for merverdiavgiften som utløses av omsetning av elektroniske tjenester til denne staten. Dette gjelder selv om en annen medlemsstat er identifikasjonsstat.

Hvilke forvaltningsregler som gjelder for salg av elektroniske tjenester til privatpersoner er regulert i skattebetalningslagen 10 a kap. Kapitlet gir forvaltningsregler både om utenlandske leverandørers registrering i den forenklete ordningen når Sverige er identifikasjonsstat, om avgiftsfastsettelsen og om betalingen av avgiften. Kapitlet gir enkelte særregler. For øvrig gjelder de generelle bestemmelsene i skattebetalningslagen det uttrykkelig er henvist til. Bestemmelsene det ikke er henvist til, vil ikke gjelde.

I 10 a kap 15-17 §§ er det gitt regler om omprøving, som tilsvarende klage- og endringsregler i norsk rett. I 10 a kap. 17 § er det vist til de aller fleste generelle omprøvningsregler i skattebetalningslagen. I 10 a kap. 18-19 §§ er det gitt regler om overklagande, som tilsvarende søksmålsadgang i norsk rett. I 10 a kap. 19 § framgår det at de aller fleste generelle regler i skattebetalningslagen gjelder for merverdiavgift på elektroniske tjenester.

I 10 a kap. 21 § er det vist til hvilke øvrige regler i skattebetalningslagen som kommer til anvendelse på merverdiavgift på elektroniske tjenester, blant annet enkelte bestemmelser om inn drivning, utsatt betaling i påvente av avgjørelse av klageinstans eller domstol og fritak fra merverdiavgift.

Det er ikke vist til 15 kap. om særskilda avgifter. I dette kapitlet er det gitt bestemmelser om blant annet skattetillegg (ved uriktige opplysninger, tilsvarende norsk tilleggsavgift) og förseningsav-

gift (ved forsinket innlevering av omsetningsoppgave). Det er heller ikke vist til 19 kap. om renter. En utenlandsk leverandør av elektroniske tjenester til privatpersoner vil altså ikke bli ilagt slike sanksjoner. Dette er en betydelig lempning i forhold til det sanksjonsregime som ellers gjelder overfor skatte- og avgiftsskyldige. Denne lempningen forklares i forarbeidene med at det ikke er gitt regler om sanksjoner i tilknytning til den forenklede ordningen i merverdiavgiftsdirektivet. Den

forenklede ordningen innebærer at leverandøren skal innberette omsetning til én medlemsstat, men slik at denne omsetningsoppgaven vil inneholde merverdiavgift til hver enkelt medlemsstat hvor leverandøren har hatt omsetning. Det ville være vanskelig å ilegge sanksjoner etter hver enkelt medlemsstats rettssystem.

Imidlertid vil skattebrottslagen (1971:69) komme til anvendelse når Sverige er beskatningsland.

5 Departementets vurderinger

5.1 Generelt

Lovprosessen

Ved endringslov 10. desember 2010 nr. 71 har Stortinget vedtatt at det med virkning fra 1. juli 2011 skal beregnes merverdiavgift med den alminnelige satsen på 25 pst. når privatpersoner hjemmehørende i Norge kjøper elektroniske tjenester fra utlandet. Den vedtatte lovendringen nødvendiggjør flere andre endringer i merverdiavgiftsregelverket.

Forslagene i denne proposisjonen er annen hoveddel i arbeidet med å innføre merverdiavgiftsplikt når privatpersoner hjemmehørende i Norge kjøper elektroniske tjenester fra utlandet.

Flere av høringsinstansene har kommentert prosessen fram mot forslagene.

Advokatforeningen og *Telenor ASA* mener forslaget om avgiftsplikt, som Stortinget vedtok 10. desember 2010, burde vært sendt på høring.

Departementet vil bemerke at elektroniske tjenester har vært avgiftspliktige i Norge siden 2001. Oppdateringen og moderniseringen av merverdiavgiftsregelverket som ble vedtatt av Stortinget 10. desember 2010 sørger for at norske aktører får samme konkurransevilkår som utenlandske aktører. Om den nærmere bakgrunnen for forslaget vises det til Prop. 1 LS (2010-2011) Skatter og avgifter 2011 kapittel 17.

Telio Telecom AS mener at de nye reglene hastinnføres på feilaktige premisser og at ikrafttredelsen må utsettes til man har etablert tilstrekkelige kontrollmekanismer for å sikre at reglene blir overholdt. *IKT-Norge* uttaler at man bør vente med implementeringen av et slikt regelverk i påvente av et bedre erfaringsgrunnlag fra EU og våre naboland.

Departementet viser til at regler om innførsel og utførsel i merverdiavgiftsloven er viktig verktøy for å hindre internasjonal dobbeltbeskatning og utilsiktet ikke-beskatning. Slike uheldige virkninger unngås på beste måte gjennom å harmonisere vår lovgivning med våre viktigste handelspartnere. I denne sammenheng står arbeid i OECD og EU sentralt. OECD-landene har

ingen felles lovgivning, men gjennom konferanser i regi av OECD blir det i stedet nedfelt prinsipper, retningslinjer og anbefalinger om beskatning av tjenester.

Forslaget i denne proposisjonen er basert på de regler som i dag gjelder i EU. EU ble i 2003 (med direktiv 2002/38/EF) første betydelige skatteområde til å beskatte privatpersoner internasjonale handel av elektroniske tjenester

Retningslinjene fra OECD-samarbeidet står i stor grad bak det regelverket som er utviklet i EU, og det er bred internasjonal enighet om at beskatningsretten for generelle konsumskatter tilfaller den jurisdiksjon hvor forbruket av tjenesten skjer. Prinsippet om at tjenester skal beskattes i forbrukslandet ble også fremhevet i Ot. prp. nr. 2 (2000-2001) Merverdiavgiftsreformen 2001 med forslag som ledet fram til at næringsdrivendes og offentlig virksomhets innførsel av fjernleverbare tjenester ble avgiftspliktig 1. juli 2001.

Før vedtakelsen av direktiv 2002/38/EF ble det vurdert hvordan skattesystemene skulle forholde seg til digitaliseringen. I 1997 publiserte EU-kommisjonen en rapport om skatteproblestillinger knyttet til e-handel. Det var blant annet et tema om det skulle utvikles en egen skatt for e-handel eller om de eksisterende skattesystemer skulle oppdateres. Rapporten konkluderte med at gjennom tilpasninger og internasjonalt samarbeid var eksisterende skattesystemer tilstrekkelig for å følge opp utviklingen.

EU-kommisjonen utarbeidet videre et sett med retningslinjer som med Rådets tilslutning ble EUs bidrag til konferansen "A Boarderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce" som ble holdt i regi av OECD i Ottawa i oktober 1998. EU-kommisjonen anbefalte for det første at det ikke skulle vedtas nye skatter for e-handel, men at eksisterende skattesystemer skulle tilpasses. Videre anbefalte EU-kommisjonen at en leveranse som resulterer i at et produkt stilles til disposisjon for en mottaker i digital form via et elektronisk nettverk skal anses som en tjeneste for merverdiavgiftsformål. Som en tredje retningslinje fremhevet EU-kommisjonen at merverdiavgiftssystemet måtte sørge for nøytralitet ved at alle tjenesteleve-

ranser, e-handel eller annen, som forbrukes i EU skal beskattes i EU, samtidig som at leveranser til tredjeland ikke skulle belastes med verken utgående eller inngående merverdiavgift. Det ble videre fremhevet behov for få administrative plikter og muligheter for enkel og elektronisk etterlevelse av plikter som fakturering og rapportering, samt behov for kontroll. Retningslinjene nedfelt av OECD etter Ottawakonferansen har en bredere vinkling, men gjenspeiler de i grove trekk prinsippene utarbeidet av EU-kommisjonen. Med utgangspunkt i Rådets tilslutning til EU-kommisjonens retningslinjer og Ottawa Framework Conditions fremmet EU-kommisjonen forslag om endringer i direktiv 77/388/EF og forordning (EF) nr. 218/92. Endringene ble vedtatt som Direktiv 2002/38/EF og forordning (EF) Nr. 797/2002.

Både reglene vedtatt ved lov 10. desember 2010 og forslaget om en ny og enkel registreringsordning i denne proposisjonen bygger dermed på kjent arbeid i OECD og i EU. Problemstillinger knyttet til registrering av utenlandske tilbydere generelt, og særlig telekommunikasjonstjenester ble omtalt i Ot.prp. nr. 32 (1997-98) som foreslo hjemmel for departementet i forskrift å bestemme hvilke tjenester som skal omfattes av plikten til å betale avgift ved innførsel. Problemstillingen og redegjørelse for internasjonalt arbeid, herunder EU-kommisjonens forslag om forenklet registreringsordning (COM (2000) 349) ble deretter omtalt i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) avsnitt 8.2. Deretter fulgte høringsnotat 21. april 2004 med forslag om avgiftsplikt når private og andre ikke-næringsdrivende kjøper tjenester som gjelder elektronisk kommunikasjon fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen, hvor den forenklete registreringsordningen omtales:

”I fremtiden vil det vurderes nærmere om tjenesteytere som leverer tjenester til Norge i stedet kan omfattes av en forenklet registreringsordning, altså uten bruk av avgiftsrepresentant. Da vil den utenlandske tilbyder selv bli registrert i Norge, men etter en forenklet versjon av den som gjelder for foretak med fast driftssted i Norge. En slik forenklet registreringsordning bør ses i sammenheng med senere arbeid om en generell avgiftsbelegging av elektroniske leverte tjenester. Ordningen bør trolig uansett gjøres alternativ til representantordningen. En grunn til at man skulle ønske å benytte representantordningen i stedet for forenklet registrering vil være adgangen til å gjøre fradrag for inngående merverdiavgift i Norge. Dette vil i hvertfall være tilfelle

dersom en mulig forenklet ordning utformes på samme måte som EU har valgt for elektronisk leverte tjenester til private.”

Reglene som trådte i kraft i EU i 2003 er midlertidige, men Rådet har nå vedtatt direktiv 2008/8/EF som gir permanente regler om forenklet registreringsordning både for leverandører som er etablert i EU (nytt) og for leverandører etablert i EU (nytt). Som nevnt i avsnitt 4.6 utvides også ordningen fra å kun omfatte tilbydere av elektroniske tjenester til også å omfatte tilbydere av teletjenester og kringkastingstjenester.

Tatt i betraktning at framveksten av teknologi og økende handel over landegrensene fører til at stadig flere tjenester fra utenlandske tilbydere er tilgjengelig over nett for norske forbrukere, må det norske merverdiavgiftsregelverket gi like betingelser for innenlands omsetning og innførsel. Departementet viser til at *Advokatforeningen*, *IKT-Norge* og *Aspiro AB* mener at det haster å få på plass slik likestilling.

Det er også flere av høringsinstansene som synes høringsfristen på fire uker var for kort. *Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS* og *Telio Telecom AS* hevder at høringen er gjennomført i strid med Utredningsinstruksen.

Departementet viser til at saken gjelder gjennomføringen av avgiftsplikten som ble vedtatt 10. desember 2010. Det var særlige omstendigheter som gjorde det nødvendig å fravike Utredningsinstruksens regel om seks ukers høringsfrist, se Utredningsinstruksen avsnitt 5.2. Det er viktig å få på plass nødvendige forvaltningsregler til avgiftsplikten trer i kraft 1. juli 2011. I Prop. 1 LS (2010-2011) Skatter og Avgifter 2011, fremmet for Stortinget 1. oktober 2010, ble både EUs regelverk om forenklet registreringsordning samt departementets arbeidsskisse omfattende presentert. Da det samtidig ble varslet at det ville bli gjennomført høring, besluttet finansministeren i utgangspunktet tre ukers høringsfrist, men denne ble utvidet til fire uker.

Valg av EU-regler som modell

Nasjonale skatte- og avgiftsbestemmelser er ikke omfattet av EØS-avtalens direkte anvendelsesområde. Det er derfor ikke noe krav om at skatte- og avgiftsregelverket skal være i overensstemmelse med EUs sekundærlovgivning (forordninger og direktiver) på området, og Norge kan ikke inngå i den forenklete registreringsordningen omtalt i avsnitt 4.4.2. I Prop. 1 LS (2010-2011) Skatter og Avgifter 2011 ble det varslet at det arbeides med

en ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning på linje med den som er etablert i EUs merverdiavgiftsregelverk.

Om dette ble det i proposisjonens avsnitt 17.4.3.2 blant annet uttalt:

”Som ledd i dette arbeidet er det naturlig å se hen til den forenklete registrerings- og rapporteringsordning som er gitt i EUs merverdiavgiftsdirektiv, se omtale i avsnitt 17.3.6.2, og som er implementert i medlemslandenes nasjonale lovgivning. Rådet har nå vedtatt direktiv 2008/8/EF som etablerer permanente regler om forenklet registreringsordning både for leverandører som er etablert i EU og som er etablert i tredjeland. Ikrafttredelse for den permanente ordningen skjer først 2015, men det er ikke lagt opp til særlig endringer i forhold til den midlertidige. Som beskrevet i avsnitt 17.3.6.2 har også EU-kommisjonens evaluering av ordningen vært positiv.

En sentral forenkling i EU er at tilbydere etablert i tredjeland i utgangspunktet kun må forholde seg til merverdiavgiftslovgivningen i én medlemsstat. Dette er ikke en problemstilling i Norge. Departementet antar imidlertid at tilbydere med norske kunder også vil ha kunder i EU og dermed allerede forholder seg til merverdiavgiftsreglene i EU. På denne bakgrunn vil det uansett innebære en forenkling å legge norsk lovgivning opp mot merverdiavgiftsdirektivets bestemmelser. Departementet tar derfor sikte på å bygge på ordningen som er gitt i merverdiavgiftsdirektivets kapittel 6.”

NHO og Telenor ASA har uttalt generelt at det er en fordel at EU-reglene brukes som mønster. Også *IKT-Norge, Advokatforeningen og Advokatfirmaet Steenstrup Stordrange DA* peker på fordelene ved samme hovedlinjer som EU, ved gi uttrykk for at begrepet elektroniske tjenester bør avgrenses tilsvarende som i EU. *Telenor ASA* har imidlertid etterlyst erfaringsdata fra EU.

Det er departementets oppfatning at vårt regelverk bør legges tett opp mot bestemmelsene i EUs merverdiavgiftsdirektiv. Samtidig vil Norge delta i internasjonale fora for diskusjon og videreutvikling av internasjonale prinsipper for beskatning av tjenester over landegrensene. Forslagene som presenteres i denne proposisjonen tar utgangspunkt i den tilsvarende ordningen i EU, en ordning som er i tråd med internasjonale prinsipper, som har vist seg å fungere og som er kjent for aktører utenfor Norge. Det vises for

øvrige til omtale av den forenklete registreringsordningen i EU i avsnitt 4.4.2 ovenfor.

Lovsystematikk

Et sentralt lovteknisk spørsmål er hvorvidt de ulike bestemmelsene om en forenklet registrerings- og rapporteringsordning skal plasseres i kapitlene de hører saklig hjemme, eller i størst mulig grad skal samles i et eget kapittel i merverdiavgiftsloven. I høringsnotatet ble det pekt på at i forbindelse med utformingen av ny teknisk revidert merverdiavgiftslov ble loven delt inn i kapitler ut fra innholdet i de enkelte paragrafene, se avsnitt 5.5 i Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven). Forslaget i høringsnotatet er derfor lagt opp slik at bestemmelsene bør plasseres etter sin saklige sammenheng. Det har ikke kommet noen kommentarer på systematikken i høringen, slik at forslagene under har samme utgangspunkt.

Andre spørsmål

Flere av høringsinstansene ønsker redusert sats eller fritak for enkelte elektroniske tjenester. Spørsmålet om sats eller fritak for elektroniske tjenester er ikke tema for denne proposisjonen. Departementet viser til finansministerens brev 9. november 2010 til Stortingets finanskomite med innspill til representantforslag Dokument 8:7 S (2010-2011) fra representantene Solveig Horne, Ib Thomsen og Hanne C.S. Iversen om at Stortinget ber Regjeringen fremme forslag om å innlemme e-bøker i merverdiavgiftsfritaket som gjelder litteratur. Finansministeren viste til at fritaket for trykte bøker er anslått til å utgjøre om lag 1,35 mrd. kroner i 2011, se tabell 1.7 i Vedlegg 1 til Prop. 1 LS (2010-2011) Skatter og avgifter 2011. Spørsmål om ytterligere støtte enn gjennom dagens fritak for trykte bøker, hører hjemme i de ordinære budsjettbehandlingene.

Det ble videre vist til at salg av e-bøker i Norge har vært merverdiavgiftspliktig siden 2001, og at det i statsbudsjettet for 2011 ikke ble forslått noen endringer, men at det derimot ble foreslått merverdiavgiftsplikt for salg av elektroniske tjenester (herunder e-bøker) fra utlandet.

Når det gjelder hvordan eventuell støtte skal gis, ble det vist til at Kulturdepartementet oppnevnte et utvalg som skal foreta en helhetlig vurdering av bruk av tilskuddsordninger og andre økonomiske virkemidler, herunder merverdiavgiftsfritaket, på medieområdet. Mediestøtteutvalget innstilling, NOU 2010:14 har nå vært på

høring. Siden problemstillingene har likhetstrekk, kan det være naturlig at støttereimet for bøker og aviser sees i sammenheng, spesielt på merverdiavgiftsområdet.

Enkelte av høringsinstansene har reist spørsmål som ikke direkte er knyttet opp mot forslaget i proposisjonen. *Advokatforeningen* ønsker for eksempel avklart om prosessjenester er fjernleverbare tjenester og *Telenor ASA* stiller spørsmål ved hvordan omkostningsregelen i merverdiavgiftsloven § 4-2 skal forstås. *Departementet* har ikke gått inn på disse spørsmålene.

5.2 Presisering av avgiftsplikt ved innførsel av elektroniske tjenester

5.2.1 Forslag i høringsnotatet

Etter endringslov 10. desember 2010 nr. 71 fastslår merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd første punktum merverdiavgiftsplikt ved innførsel av elektroniske tjenester. Dermed likestilles innførsel av slike tjenester med innenlands omsetning av samme tjenester. For å unngå tvil om at avgiftsplikten ved innførsel og innenlands omsetning er den samme, ble det i høringsnotatet foreslått et tillegg til merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd første punktum som går ut på at avgiftsplikten (ved innførsel) ikke inntreer hvis den aktuelle elektroniske tjenesten ville vært unntatt eller fritatt ved omsetning i merverdiavgiftsområdet. Som eksempel ble det vist til en utenlandsk tilbyder som vil kunne innrette fjernundervisning slik at leveringen skjer over nett og hovedsakelig er automatisert. Selv om tjenesten da vil kunne omfattes av definisjonen av elektroniske tjenester, vil den likevel ikke være avgiftspliktig ved levering dersom tilsvarende tjeneste omsatt i merverdiavgiftsområdet vil være unntatt etter merverdiavgiftsloven § 3-5.

5.2.2 Høringsinstansenes syn

Flere av høringsinstansene ønsker redusert sats eller fritak for enkelte elektroniske tjenester. Dersom det ses bort fra spørsmålet om satser, er flertallet av høringsinstansene som har kommet med merknader positive til lik behandling av elektroniske tjenester kjøpt i Norge og kjøpt fra utlandet.

Advokatforeningen viser til omtalen i høringsnotatet og påpeker "[e]ksempelen viser at grensen mellom unntatt fjernundervisning og avgiftspliktig elektronisk informasjonstjeneste er vanskelig nok for norske næringsdrivende, men vil sannsynligvis være enda vanskeligere for utenlandske

leverandører av denne tjenesten. *Advokatforeningen* støtter imidlertid prinsippet om at merverdiavgiften skal være nøytral uavhengig av om det er norsk eller utenlandsk leverandør som leverer tjenester til bruk i Norge."

Advokatforeningen og *Telenor ASA* stiller spørsmål ved hvordan begrepet "hjemmehørende" skal forstås.

Advokatforeningen peker på at "i likhet med avgiftsplikten på disse privatpersoners bruk av mobiltelefoni i utlandet, er det her innført et globalmomsprikk, som vanskelig kan sies å være i samsvar med merverdiavgiftsloven § 1-2 som angir lovens geografiske virkeområde til å være innenfor Norges territorialgrense. *Advokatforeningen* foreslår derfor at det for elektroniske tjenester, inkludert mobiltelefoni, presiseres at avgiftsbelegging gjelder forbruk innenfor Norges territorialgrense".

Telenor ASA viser til forslag til ny § 15-10-1 i merverdiavgiftsforskriften som bestemmer at tilbydere skal oppbevare en transaksjonsoversikt som viser kundenes bostedsadresse. Det vises videre til at kriteriet for avgiftsplikt i merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd er hvor mottakeren er "hjemmehørende" og kan ikke se at det er redegjort for at "hjemmehørende" skal forstås som bostedsadresse. Det pekes på at å benytte bostedsadressen vil avvike fra reglene i EU.

Utenriksdepartementet viser til at i henhold til artikkel 36 i Wienkonvensjonen om diplomatisk samkvem (1961) er Norge som vertsland forpliktet til, i samsvar med lover og bestemmelser som til enhver tid måtte være i kraft, å tillate toll- og avgiftsfri innførsel av varer for utenlandske diplomater og ambassader i Oslo. Det vises til at det ikke går klart fram av høringsnotatet om og i hvilken grad innføring av merverdiavgift ved innførsel av elektroniske tjenester vil kunne berøre ambassader og deres diplomatiske personell i Norge.

5.2.3 Departementets vurdering

Departementet foreslår at merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd første punktum skal presisere at avgiftsplikt ved innførsel er betinget av at tilsvarende tjeneste er avgiftspliktig ved innenlands omsetning. En slik bestemmelse vil hindre at det oppstår konkurransevridning ved at innenlands omsetning er unntatt/fritatt, mens innførsel av den samme tjenesten er avgiftspliktig.

Departementet mener det er informativt med en slik presisering i merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd, selv om vilkåret i merverdiavgiftslo-

ven § 3-30 annet ledd etter bestemmelsens oppbygging også gjelder for fjerde ledd.

Departementet vil bemerke at avgiftsplikten er knyttet til hvor mottakeren er "hjemmehørende". Dette er i dag gjeldende rett for elektroniske kommunikasjonstjenester, og § 3-30 fjerde ledd er ved lov 10. desember 2010 nr. 71 utvidet til å gjelde elektroniske tjenester generelt. Merverdiavgiftsloven § 1-2 som angir merverdiavgiftsområdet får ikke betydning for avgiftsplikten utover at mottakeren må være hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet.

Når det gjelder forholdet til utenlandske diplomater og ambassader vil ikke forslaget innebære noen utvidet avgiftsplikt i den forstand at refusjonsbestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 10-2 vil komme til anvendelse. Dette innebærer at i den grad kjøp av elektroniske tjenester i dag er refusjonsberettiget ved anskaffelse innenfor merverdiavgiftsområdet (innenlands omsetning) vil dette også være refusjonsberettiget ved anskaffelse utenfor merverdiavgiftsområdet (innførsel).

Det vises til forslag til endring i § 3-30 fjerde ledd i lov 10. desember 2010 nr. 71.

5.3 Begrepet elektroniske tjenester

5.3.1 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet er det stilt spørsmål ved om fullmaktsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 1-3 annet ledd bokstav e) skal benyttes til å gi en nærmere definisjon av begrepet elektroniske tjenester i merverdiavgiftsforskriften. Under henvisning til den veiledning som ligger i merverdiavgiftsdirektivet og merverdiavgiftsforordningen i EU, samt dynamikken i markedet er det ikke foreslått en slik definisjon.

5.3.2 Høringsinstansenes syn

Forbrukerrådet, IKT-Norge og Advokatfirmaet Steenstrup Stordrange DA presiserer viktigheten av at begrepet elektroniske tjenester i merverdiavgiftsloven forstås på samme måte som tilsvarende definisjon i EU, jf. særlig Rådsforordning nr. 282/2011 av 15. mars 2011.

Telenor ASA viser til at det kan tenkes kringkasting av radiobølger som mottas i analoge radio eller TV-apparat eller overføring av lyd til analoge telefoner. Selv om slike tjenester kan være automatiserte pekes det på at anskaffelsen dermed skjer uten informasjonsteknologi og således vil kunne falle utenfor definisjonen av elektroniske tjenester.

5.3.3 Departementets vurdering

"Elektroniske tjenester" er definert i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav j). Med elektroniske tjenester menes "fjernleverbare tjenester som leveres over internett eller annet elektronisk nett og som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi, hvor leveringen av tjenestene hovedsakelig er automatisert." I Prop. 1 LS (2010-2011) avsnitt 17.4.2.2 er begrepet elektroniske tjenester omtalt nærmere, og det er blant annet gitt enkelte eksempler på hva som typisk (ikke) skal anses som elektroniske tjenester. Dessuten er det uttalt at begrepet elektroniske tjenester i merverdiavgiftsloven, slik også flere høringsinstanser har kommentert, bør ha samme innholdsmessige betydning som tilsvarende begrep i EUs merverdiavgiftsdirektiv. Bakgrunnen for dette er særlig at utenlandske tilbydere av slike tjenester, som gjerne vil være kjent med EUs regelverk på dette området, skal kunne forholde seg til samme begrep slik at en tjeneste som anses som en elektronisk tjeneste i henhold til EUs merverdiavgiftsregelverk også bør anses som en elektronisk tjeneste etter norsk merverdiavgiftsregelverk. Se omtalen av regelverket i EU i avsnitt 4.3 ovenfor.

Departementet vil ikke foreslå noen definisjon av begrepet elektroniske tjenester utover definisjonen i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav j). Det vil nærmest være umulig å lage en fullstendig liste over hvilke tjenester som (ikke) skal anses som elektroniske tjenester, særlig fordi markedet for slike tjenester er under stadig utvikling. En slik definisjon i merverdiavgiftsforskriften vil dessuten ikke tilføre mye utover det som følger av lovens definisjon og den veiledning som ligger i EUs merverdiavgiftsdirektiv (2006/112/EU) og EUs merverdiavgiftsforordning (Rådsforordning nr. 282/2011 av 15. mars 2011).

Departementet tar i stedet sikte på å gi en forklaringsuttalelse før lovens ikrafttredelse, der man blant annet gir flere eksempler på hva som (ikke) skal anses som elektroniske tjenester.

Når det gjelder spørsmålet som *Telenor ASA* tar opp knyttet til analog overføring av kringkasting/lyd, er det vanskelig å tenke seg automatiserte tjenester som leveres over internett eller annet elektronisk nett uten at disse også vil være elektroniske tjenester i merverdiavgiftslovens forstand. I lovens definisjon av elektroniske tjenester står det at tjenesten ikke må kunne "anskaffes uten informasjonsteknologi", men dette innebærer for eksempel ikke at det skal være et avgiftsmessig skille mellom for eksempel analog og digital overføring av lyd etc. i elektroniske nett, eller

ha noen betydning for avgiftsbehandlingen at digitale signaler omformes i en digital/analog omformer hos mottakeren. Det forhold at tjenesten ikke må kunne anskaffes uten informasjonsteknologi vil således ha liten selvstendig betydning dersom tjenesten først er levert over internett eller annet elektronisk nett og dessuten hovedsakelig er automatisert.

5.4 Begrepene avgiftssubjekt og tilbyder

5.4.1 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet la departementet til grunn at tilbydere i utlandet vil anses som avgiftssubjekt når de leverer elektroniske tjenester til privatpersoner hjemmehørende i Norge, forutsatt at samlede leveranser overstiger beløpsgrensen. Disse tilbyderne skal som utgangspunkt registreres i Merverdiavgiftsregisteret.

Departementet foreslo videre at tilbydere som i utgangspunktet er avgiftssubjekt, men velger forenklet registreringsordning, skal registreres i et eget register og dermed falle utenfor lovens definisjon av avgiftssubjekt. Dette ble ansett å være i overensstemmelse med hensikten om at tilbyderne i utgangspunktet skal få begrensede plikter å forholde seg til, samtidig som tilbyderne ikke vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift.

5.4.2 Høringsinstansenes syn

Telenor ASA har reist spørsmål om hvordan begrepet "tilbyder" skal forstås, særlig i forhold til begrepet "selger" i andre bestemmelser i merverdiavgiftsloven og "leverandør" i bokføringsloven. Også *IKT-Norge* berører tilbyderbegrepet i relasjon til internasjonale markedsplasser på nett.

5.4.3 Departementets vurdering

Innledning

Begrepet "avgiftssubjekt" ble innført i merverdiavgiftsloven 2009. Begrepet omfatter "den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret", jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav d. Begrepet er gjennomgående koblet til rettigheter og plikter i merverdiavgiftsloven.

Etter forslaget til endringer i § 2-1 tredje ledd i merverdiavgiftsloven, vil tilbydere i utlandet anses som avgiftssubjekt når de leverer elektroniske tjenester til privatpersoner hjemmehørende i Norge, forutsatt at samlede leveranser overstiger

beløpsgrensen. Som utgangspunkt skal disse tilbyderne registreres i Merverdiavgiftsregisteret.

Departementet følger opp forslaget om at det skal etableres et eget register for tilbydere av elektroniske tjenester i utlandet som leverer til privatpersoner i Norge. Etableringen av et eget register vil bety at tilbydere som velger å benytte seg av ordningen ikke skal inn i Merverdiavgiftsregisteret, se avsnitt 5.7 under.

Tilbydere som velger forenklet registreringsordning vil ikke være registreringspliktig i Merverdiavgiftsregisteret og vil dermed falle utenfor lovens definisjon av avgiftssubjekt. Etter departementets oppfatning er dette en hensiktsmessig løsning, da disse i utgangspunktet får begrensede plikter å forholde seg til, samtidig som de ikke vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Dette innebærer at for tilbydere i utlandet som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner hjemmehørende i Norge vil status som avgiftssubjekt avhenge om de benytter seg av den forenklede registreringsordningen eller ikke.

Når det gjelder begrepet "tilbyder" har dette vært benyttet i forbindelse med kjøp av tjenester fra utlandet. Ved kjøp av tjenester i Norge er det mer vanlig å omtale partene som selger eller formidler. Departementet vil i denne omtalen reservere tilbyderbegrepet til å omfatte den førstnevnte situasjonen. Men i begge situasjoner vil det felles spørsmålet være hvem som skal beregne og betale merverdiavgift (registreres for merverdiavgift). Dette spørsmålet må besvares enten det gjelder registrering etter den nye forenklede registreringsordningen, registrering ved avgiftsrepresentant eller registrering på vanlig måte i Merverdiavgiftsregisteret.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester. Problemstillingen knyttet til å bestemme hvilket subjekt som har omsetning – hvem som er selger – er i praksis knyttet til privatrettslige regler om hvem som er parter i avtalen, se blant annet Rt. 2008 s. 410. Det kan by på utfordringer å avklare hvem som skal beregne merverdiavgift, eksempelvis å avklare grensen mellom en selger – som skal beregne merverdiavgift – og formidler (agent/fullmektig).

Som høringsinstansene er inne på, er denne problemstillingen også aktuell i relasjon til elektroniske tjenester og tilbyderbegrepet. Elektroniske tjenester omsettes ofte på bakgrunn av trepartsavtaler, hvor omsetning skjer fra et stort antall innholdsprodusenter til sluttbrukere via internasjonale markedsplasser. Avtalene mellom innholdsprodusent, markedsplass og sluttbruker

er ulike, og det kan være vanskelig å avklare om innholdsprodusenten eller markedsplassen skal anses som selger etter merverdiavgiftsloven bestemmelser, og følgelig hvem som har plikter i forbindelse med den nye ordningen for tilbydere av elektroniske tjenester

Formidler som er etablert utenfor merverdiavgiftsområdet (tilbyder)

Departementet antar at vanskelige avgrensingsproblemer kan unngås ved at det gjøres klart at tilbyderbegrepet også omfatter formidlere av elektroniske tjenester. Dette innebærer at markedsplasser som utad fremstår som nettbutikk og regelmessig håndterer betalingsstrømmen til og fra sluttbruker, men iht. underliggende avtaler kun er formidlere av innholdet i de elektroniske tjenestene, primært skal anses som tilbydere av elektroniske tjenester i stedet for den enkelte innholdsprodusent.

I forslag til endringer i § 2-1 tredje ledd følger det at tilbyder av elektroniske tjenester på visse vilkår skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Den naturlige forståelsen av begrepet tilbyder favner videre enn selgeren i kjøpsrettslig forstand. For å klargjøre dette foreslås det presisert at i de tilfeller tjenestene leveres ved bruk av formidler, så skal formidler anses som tilbyder. Bestemmelsen innebærer at både registreringsplikten og plikten til å beregne og betale merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 11-3 annet ledd, flyttes fra selger til formidleren. Det vil bero på en helhetsvurdering om "levering skjer ved bruk av formidler" og det er ikke ubetinget avgjørende om forholdet er klassifisert som underleverandør, formidler, agent eller kommisjon mv. i underliggende avtaler mellom partene.

Definisjonen av elektroniske tjenester fokuserer hovedsakelig på *leveransen* av tjenestene. Hvem som er kjøpsrettslig ansvarlig for *innholdet* i tjenesten behøver ikke være avgjørende ved vurderingen av hvem som skal anses som skal registreres. Sentrale momenter i vurderingen av hvem som er tilbyder i merverdiavgiftslovens forstand vil derfor være hvem som forestår selve leveransen, dvs. hvem som besørger overføring av filene til sluttbruker eller gir sluttbruker tilgang til det digitale innhold, samt hvem som oppkrever vederlaget fra mottakeren.

Bestemmelsen innebærer at selgere av elektroniske tjenester ved bruk av formidler, ikke selv kan registreres etter § 2-1 tredje ledd. Departementet antar selger ikke vil ha innvendinger mot en slik løsning siden ordningen ikke gir tilby-

derne rettigheter. Selgere som likevel ikke skal registreres fordi det benyttes formidler, vil uansett kunne søke inngående merverdiavgift refundert etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kap. 10. Tilbydere kan eventuelt unnlate å benytte slike markedsplasser, og i stedet selge tjenester direkte til norske forbrukere.

Formidler som er etablert i merverdiavgiftsområdet

Forslaget til endringer i § 2-1 tredje ledd medfører at formidlere av elektroniske tjenester uten hjemsted eller fast forretningssted i merverdiavgiftsområdet vil kunne anses som tilbyder og dermed skal registreres. Etter departementets oppfatning vil det være mest hensiktsmessig at det samme skal gjelde en formidler som har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet. På den måten unngås at selgers avgiftshåndtering vil være avhengig av om formidleren har forretningssted i eller utenfor merverdiavgiftsområdet, og regelverket vil bli mest mulig nøytralt og forhindrer uheldige avgiftsmessige tilpasninger.

Selger med forretningssted i merverdiavgiftsområdet vil være registreringspliktig etter merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd og ikke etter § 2-1 tredje ledd og vil dermed ikke omfattes av tilbyderbegrepet i loven. Det er derfor nødvendig med en endring i merverdiavgiftsloven § 3-1 tredje ledd, og departementet foreslår at prinsippene bak kommisjonsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 3-1 annet ledd gis anvendelse på elektroniske tjenester. Bestemmelsen innebærer at for avgiftsmessige formål skal selger anses for å levere de elektroniske tjenestene til tilbyderen, og tilbyderen anses å levere tjenestene til sluttbruker.

En slik bestemmelse om at både selgere og formidlere av elektroniske tjenester skal anses for å ha omsatt tjenesten, vil også avskjære vanskelige spørsmål som kan oppstå når norske selgere benytter utenlandske formidlere. Uten en slik bestemmelse ville norske selgere som via utenlandske formidlere omsetter elektroniske tjenester til mottakere i Norge, være ansvarlig for å beregne og betale merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd. Samtidig vil formidleren kunne bli ansett som tilbyder ansvarlig for å beregne og betale merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-3 annet ledd.

Etter forslaget til endringer i § 3-1 tredje ledd skal altså selgeren i Norge anses å levere de elektroniske tjenestene til tilbyderen (i utlandet), og tilbyderen anses å levere tjenestene til mottakere i merverdiavgiftsområdet. Det følger da av § 6-22

annet ledd at leverandørens omsetning av elektroniske tjenester til tilbyderen vil være fritatt (eksport), mens tilbyderens leveranser til privatpersoner hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet vil være avgiftspliktig etter § 3-30 fjerde ledd.

Departementet presiserer at regelen kun gjelder elektroniske tjenester. Leveranser av andre tjenester enn elektroniske tjenester skal behandles etter de alminnelige reglene. Som eksempel kan det nevnes at i den grad en utenlandsk formidler betinger seg et formidlingshonorar, vil selger måtte beregne og betale merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd og § 11-3 første ledd.

Det vises til forslag til endringer i § 2-1 tredje ledd og § 3-1 tredje ledd i merverdiavgiftsloven.

5.5 Ansvar for beregning og betaling

5.5.1 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslår departementet endringer i merverdiavgiftsloven kapittel 11, slik at det framgår av loven at ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgift skal ligge hos tilbydere av elektroniske tjenester til privatpersoner.

5.5.2 Høringsinstansenes syn

Av høringsinstansene er det bare *IKT-Norge* som konkret har kommentert plasseringen av ansvaret for å beregne og betale merverdiavgift hos tilbydere. Denne høringsinstansen er enig i at ansvaret må ligge hos tilbyderen.

5.5.3 Departementets vurdering

Departementet foreslår at det er tilbyderen av de elektroniske tjenestene som skal være ansvarlig for beregning og betaling av merverdiavgift.

Det grunnleggende prinsippet i merverdiavgiftsloven er at det er avgiftssubjektet som er ansvarlig for at merverdiavgiften blir beregnet og betalt. En alternativ mekanisme, hvor det er mottakeren som har ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgiften (omvendt avgiftsplikt), benyttes hovedsakelig når tilbydere i utlandet leverer tjenester til næringsdrivende og offentlig virksomhet i Norge. Omvendt avgiftsplikt innebærer en betydelig forenkling for utenlandske leverandører som tilbyr tjenester til mottakere hjemmehørende i Norge, se omtalen i avsnitt 3.5 ovenfor.

I Prop. 1 LS (2010-2011) la departementet til grunn at ansvaret for beregning og betaling av

norsk merverdiavgift ved levering av elektroniske tjenester fra utlandet til privatpersoner hjemmehørende i norsk merverdiavgiftsområde skal ligge hos tilbyderne. Begrunnelsen for dette standpunktet er at det systemteknisk og kontrollmessig anses å være svært vanskelig å legge ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgiften til en privatperson gjennom oppkreving med omvendt avgiftsplikt.

Etter forslaget vil ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgiften ligge hos tilbyderen i utlandet ved levering av elektroniske tjenester til andre enn næringsdrivende og offentlig virksomhet. Tilbyder skal altså beregne merverdiavgift ved levering til privatpersoner eller når mottakeren f.eks. er en frivillig organisasjon som ikke driver i næring. Kort fortalt vil ansvaret ligge hos tilbyder ved leveranser til alle andre mottakere enn de som skal beregne og betale merverdiavgift etter reglene om omvendt avgiftsplikt for fjernleverbare tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 11-3 første ledd.

Ved levering til næringsdrivende og offentlig virksomhet er det mottaker som skal beregne og betale merverdiavgift selv om tilbyderen, som er etablert utenfor merverdiavgiftsområdet, også omsetter til privatpersoner i merverdiavgiftsområdet, og således blir registreringspliktig for merverdiavgift i Norge. Det vises til avsnitt 17.4.2.3 i Prop. 1 LS (2010-2011) Skatter og avgifter 2011.

Det vises til forslag til endring i § 11-3 annet ledd i merverdiavgiftsloven.

5.6 Registreringsplikt

5.6.1 Forslag i høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet at tilbydere i utlandet som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge som utgangspunkt skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret, men at slike tilbydere på visse vilkår i stedet kan velge forenklet registreringsordning. Departementet uttrykte tvil, men foreslo at registreringsplikten først inntre når leveranser til mottakere hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet overstiger 50 000 kroner.

5.6.2 Høringsinstansenes syn

Blant høringsinstansene med innspill støtter *Fornyings-, administrasjons- og kirkedepartementet, NHO, IKT-Norge* og *Telio Telecom AS* forslaget om en beløpsgrense på 50 000 kroner.

Fornyings-, administrasjons- og kirkedepartementet antar at begrunnelsen for en nedre grense er den samme for utenlandske tilbydere som for norske og mener det bør gjelde en felles beløpsgrense for krav om registrering i merverdiavgiftsregisteret. I stedet for å angi et konkret kronebeløp foreslås det å knytte beløpsgrensen til den til enhver tid gjeldende grense for innenlandske aktørers registreringsplikt.

Telio Telecom AS peker på at dersom man ikke pålegger utenlandske tilbydere meldingsplikt for tilnærmet enhver omsetning til norske kunder, vil det for norske myndigheter være tilnærmet umulig å kontrollere om et selskap er registreringspliktig. *Telio Telecom AS* mener likevel at selv om en beløpsgrense vil gjøre det enklere for de som ønsker å omgå reglene, vil en lavere grense kunne gi en urimelig arbeidsbyrde for selskaper som i svært liten grad har omsetning til Norge, slik at grensen bør settes til 50 000 kroner.

5.6.3 Departementets vurdering

Merverdiavgiftsloven § 2-1 inneholder regler om registreringsplikt i Merverdiavgiftsregisteret. Fram til 1. desember 2004 var det i merverdiavgiftslovgivningen kun registreringsplikt for innenlands omsetning. Dette ble endret da privatpersoners kjøp av elektroniske kommunikasjonstjenester ble avgiftspliktig. I forskrift 31. mars 1977 nr. 4933 om registrering av utenlandsk næringsdrivende ved representant mv. (forskrift nr. 71) ble det tatt inn en bestemmelse om at tilbydere i utlandet som leverte slike tjenester skulle registreres i avgiftsmanntallet (nå Merverdiavgiftsregisteret) ved representant. Regelen er i dag innført i merverdiavgiftsloven § 2-1 tredje ledd.

På tilsvarende måte som for tilbydere av elektroniske kommunikasjonstjenester, må registreringsplikten for tilbydere av elektroniske tjenester fastslås særskilt.

Departementet foreslår, som i høringsnotatet, at tilbydere i utlandet som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge som utgangspunkt skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Etter dagens regler vil en slik registreringsplikt ha som konsekvens at tilbydere av elektroniske tjenester som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet, skal registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret ved representant, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd.

I Prop. 1 LS (2010-2011) Skatter og avgifter 2011 ble det fra departementets side uttalt at det er behov for at tilbydere uten forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet og som leve-

rer elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge, gis mulighet til å etterleve sine plikter og rettigheter etter merverdiavgiftsloven på en enklere måte. I proposisjonen ble det derfor varslet at man legger opp til at denne gruppe tjenestetilbydere skal kunne velge å la seg registrere etter en forenklet registrerings- og rapporteringsordning. Etablering av en slik ordning var dermed også en viktig forutsetning ved Stortingets behandling.

På denne bakgrunn foreslår departementet at det inntas en bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 14-4 om at slike tilbydere på visse vilkår kan velge å benytte forenklet registreringsordning. Om den nærmere utformingen av en slik forenklet registreringsordning vises det til avsnittene 5.7 til 5.15 nedenfor.

Etter lovforslaget vil tilbydere av elektroniske tjenester som ikke etablerer forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet derfor kunne la seg registrere enten ved representant etter merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd, eller de vil kunne velge forenklet registreringsordning. Dersom tilbyderne faktisk etablerer forretningssted i merverdiavgiftsområdet, vil registreringsplikten følge av merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd.

Et sentralt spørsmål ved utforming av registreringsbestemmelsene for tilbydere i utlandet av elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge, er hvorvidt det skal være en registreringsgrense på 50 000 kroner. Omsetning over denne grensen er i dag et vilkår for registrering både for innenlands omsetning etter merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd og for levering av elektroniske kommunikasjonstjenester fra utlandet etter tredje ledd. Departementet uttrykte i høringsnotatet tvil om det bør være en tilsvarende beløpsgrense for registrering etter forenklet registreringsordning. For å unngå at tilbydere i utlandet som i svært liten grad leverer elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge skal være registreringspliktig, kan det være hensiktsmessig med en beløpsgrense på 50 000 kroner. På den andre siden kan det være en mer praktikabel regel både for tilbydere og for avgiftsmyndighetene at merverdiavgift skal beregnes fra første leveranse.

Når forenklet registreringsordning skal være frivillig og alternativ til registrering i Merverdiavgiftsregisteret, vil det etter departementets oppfatning vanskelig la seg gjøre å kreve registrering fra første leveranse. Samtidig vil en lavere beløpsgrense være tyngende for tilbydere med meget lave salg til Norge. Departementet vil derfor ikke foreslå en registreringsplikt før samlede leveranser har oversteg 50 000 kroner.

Etter departementets oppfatning vil det imidlertid kunne være behov for at de aktuelle leverandørene ønsker å sørge for registrering med en gang de starter opp virksomhet med å levere elektroniske tjenester til norske privatpersoner. I og med at EU-landene ikke opererer med en beløpsgrense, vil departementet foreslå at tilbydere som oppfyller vilkårene for øvrig, kan registreres i forenklet registreringsordning før beløpsgrensen er oversteget.

Departementet er enig med *Fornyings-, administrasjons- og kirkedepartementet* i at det må gjelde én beløpsgrense for den enkelte tilbyder. Dette vil gjøre registreringsgrensen enkel å praktisere. Som *Fornyings-, administrasjons- og kirkedepartementet* foreslår, vil dette komme klare frem ved å vise til den generelle beløpsgrensen i første ledd. Dette innebærer at alle tilbyders leveranser, til næringsdrivende, til offentlig virksomhet, til privatpersoner og andre mottakere hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet må regnes med. Det samme gjelder i prinsippet også innenlands omsetning av tjenester og varer, selv om tilbyderen i slike tilfeller ikke vil kunne velge forenklet registreringsordning, se avsnitt 5.7 nedenfor.

Det vises til forslag til endring i § 2-1 tredje ledd og ny § 14-4 i merverdiavgiftsloven.

5.7 Hvem kan velge forenklet registreringsordning

5.7.1 Forslag i høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet at tilbydere som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet, og som bare skal beregne og betale merverdiavgift på elektroniske tjenester til andre mottakere enn næringsdrivende og offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet (B2C), kan velge forenklet registreringsordning.

Det ble foreslått at forenklet registreringsordning skal være åpen for tilbydere av elektroniske tjenester som er avgiftspliktige etter endringene som trer i kraft 1. juli 2011. Departementet la også opp til at utenlandske tilbydere som leverer elektroniske tjenester i form av elektroniske kommunikasjonstjenester vil kunne benytte forenklet registreringsordning.

Det ble presisert at forenklet registreringsordning ikke vil være tilgjengelig for tilbydere som *bare* leverer elektroniske tjenester til næringsdrivende og offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområde (B2B). Slike tjenester vil være avgiftspliktige i Norge, men merverdiavgif-

ten skal beregnes av mottaker. Tilbydere som leverer elektroniske tjenester til næringsdrivende og offentlig virksomhet vil imidlertid kunne velge forenklet registreringsordning for sine leveranser til privatpersoner (B2C).

I høringsnotatet ble det videre foreslått at forenklet registreringsordning ikke vil gjelde for tilbydere av elektroniske tjenester som også er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret på annet grunnlag enn levering av elektroniske tjenester fra utlandet, og som derfor skal beregne og betale merverdiavgift av sin omsetning og av uttak, jf. § 11-1. Det ble påpekt at slike tilbydere vil allerede anses som avgiftssubjekt og omsetning av elektroniske tjenester vil være avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven § 3-1 og skal medtas på den ordinære omsetningsoppgaven. Det samme gjelder tilbydere som velger å etablere forretningssted i Merverdiavgiftsområdet.

Selv om vilkårene for å velge forenklet registreringsordning er oppfylt, foreslo departementet i høringsnotatet at tilbydere som tidligere er blitt slettet på grunn av mislighold kan nektes å benytte ordningen.

5.7.2 Høringsinstansens syn

Brønnøysundregistrene har merknader til identifisering av virksomhetene i det nye registret dersom forslaget er slik å forstå at en tilbyder kan være registrert både i det nye forenklete registret og i Merverdiavgiftsregisteret.

Advokatforeningen og *Advokatfirmaet Steenstrup Stordrange DA* foreslår at den forenklete registreringsordningen tilbys utenlandske næringsdrivende generelt og ikke bare tilbydere av elektroniske tjenester.

5.7.3 Departementets vurdering

Departementet foreslår en tilsvarende avgrensning av ordningen som i høringsnotatet.

Dette innebærer at tre kumulative vilkår må være oppfylt for å benytte forenklet registreringsordning. Et grunnleggende vilkår er at tilbyderen ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet.

Det er videre et vilkår at tilbyderen leverer elektroniske tjenester. Elektroniske tjenester i denne sammenheng vil være de elektroniske tjenestene som omfattes av endringene i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav j) og § 3-30 fjerde ledd som trer i kraft 1. juli 2011. Blant disse elektroniske tjenestene er elektroniske kommunikasjonstjenester, som i dag allerede er avgiftsplikt-

tige. Denne gruppen tilbydere er i dag registrert i Merverdiavgiftsregisteret ved representant. Siden elektroniske kommunikasjonstjenester fra utlandet ble avgiftspliktig har det vært en målsetting å kunne tilby en forenklet registreringsordning, se høringsnotat 21. april 2004 avsnitt 4. I og med at forenklet registreringsordning vil være alternativ til bruk av representant, kan allerede registrerte tilbydere også velge å forbli registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

To av høringsinstansene har foreslått at forenklet registreringsordning også bør tilbys leverandører av andre tjenester enn elektroniske tjenester. Hvorvidt den forenklede registreringsordningen etter hvert kan utvides, vil avhenge av erfaringene som gjøres etter 1. juli 2011. Etter departementets oppfatning vil det være positivt om ordningen med tiden kan være egnet til å forenkle etterlevelsen også for andre leverandører enn tilbydere av elektroniske tjenester.

Et tredje vilkår er at tilbyderen leverer elektroniske tjenester til privatpersoner og andre mottakere hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet enn næringsdrivende og offentlig virksomhet (B2C). Det vil i denne sammenheng ikke være av betydning at tilbyderen i tillegg til B2C også leverer andre fjernleverbare tjenester til næringsdrivende og offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet (B2B). Forenklet registreringsordning vil imidlertid ikke være tilgjengelig for tilbydere som *bare* leverer tjenester til næringsdrivende og offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområde (B2B). I sistnevnte tilfeller, er det mottakeren som skal beregne og betale merverdiavgift og det er ikke behov for å registrere tilbyderen.

Tilsvarende som i høringsnotatet foreslår departementet at adgangen til å benytte forenklet registreringsordning skal begrenses i to tilfeller:

For det første vil ordningen ikke gjelde for tilbydere av elektroniske tjenester som også er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret på annet grunnlag enn levering av elektroniske tjenester fra utlandet, og som derfor skal beregne og betale merverdiavgift av sin omsetning og av uttak, jf. § 11-1. Slike tilbydere vil allerede anses som avgiftssubjekt og omsetning av elektroniske tjenester vil være avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven § 3-1 og skal medtas på den ordinære omsetningsoppgaven. Det samme gjelder tilbydere som velger å etablere forretningssted i Merverdiavgiftsområdet. Problemene knyttet til identifikasjon av virksomhetene som Brønnøysundregistrene tar opp sin høringsuttalelse er derfor

etter departementets vurdering ikke en aktuell problemstilling.

Videre foreslår departementet at tilbydere som i utgangspunktet oppfyller vilkårene for å velge forenklet registreringsordning, likevel kan nektes å benytte ordningen dersom de tidligere er blitt slettet på grunn av mislighold av plikter, se nærmere under avsnitt 5.13.

Det vises til forslag til endring i § 2-1 tredje ledd og ny § 14-4 i merverdiavgiftsloven.

5.8 Forenklede registreringsprosedyrer

5.8.1 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslo departementet at tilbydere som velger forenklet registreringsordning skal møte enklere registreringsprosedyrer enn ved registrering i Merverdiavgiftsregisteret.

Det ble påpekt at en viktig forenkling følger allerede av at det skal etableres et eget register som ikke er tilknyttet Brønnøysundregistrene, med den følge at tilbydere ikke behøver å sørge for registrering i Enhetsregisteret.

Departementet la videre til grunn at registrering skal kunne skje elektronisk gjennom en egen webløsning med andre informasjonskrav enn ved alminnelig registrering. Departementet foreslo derfor en forskriftsfullmakt for å kunne gi anvisning på hva slags informasjon tilbydere skal fremlegge i merverdiavgiftsforskriften. Forslaget til endring i merverdiavgiftsforskriften ble også tatt med i høringsnotatet og tilsvarende i stor grad reglene i merverdiavgiftsdirektivet i EU. Det ble foreslått at tilbydere må fylle ut en melding som inneholder tilbyderens navn, postadresse, elektroniske adresser, herunder webadresser, skattemnummer i tilbyders hjemland og en erklæring om at tilbyder ikke er avgiftssubjekt i Norge.

5.8.2 Høringsinstansenes syn

Telenor ASA uttaler at de "deler oppfatningen at det ses hen til den forenklede registrerings- og rapporteringsordning som er gitt i EUs direktiv. Informasjonen om ordningen på aktuelle språk, tilgjengeligheten, og en intuitiv og enkel interaktiv prosess er av stor viktighet for måloppnåelsen". *Brønnøysundregistrene* uttaler at "[f]or å sikre at næringsdrivende som trenger det finner fram skjema, bør skjema og informasjon om registrering etter den nye forenklede registreringsordningen, være tilgjengelig på Altinn".

5.8.3 Departementets vurderinger

Departementet foreslår at det etableres et nytt register for utenlandske tilbydere som leverer elektroniske tjenester til norske privatpersoner. Etter enhetsregisterloven § 2 er Merverdiavgiftsregisteret et "tilknyttet register". Det følger av samme lov § 12 at registreringsenhet skal meldes og registreres i Enhetsregisteret senest samtidig med at enheten registreres i tilknyttet register. Det foreslås at de aktuelle tilbydere ikke registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Som påpekt i høringsnotatet behøver tilbyderne derfor ikke sørge for registrering i Enhetsregisteret som følge av forslaget. Et eget register vil redusere antall kontaktpunkter for de utenlandske tilbydere ved at de kun må forholde seg til ett skattekontor.

Videre legger departementet opp til at kommunikasjon mellom tilbydere og avgiftsmyndighetene hovedsakelig skal skje elektronisk via Altinn. På en egen nettside vil tilbyderne enkelt kunne skaffe seg informasjon om de aktuelle reglene og lenker til Altinn.

Tilbydere av elektroniske tjenester som ikke har forretningssted i Norge må altså ta et valg når leveranser til norske privatpersoner overstiger 50 000 kroner. Tilbyderne kan velge å søke registrering i Merverdiavgiftsregisteret ved representant etter de alminnelige reglene eller de kan velge forenklet registreringsordning. Dersom en tilbyder ønsker å benytte forenklet registreringsordning, skal det gis elektronisk melding til det relevante skattekontoret så snart vilkårene for registrering er oppfylt.

Når det gjelder selve registreringsprosedyren må hensynet til effektivitet og enkelhet veies opp mot kontrollhensynet. Reduserte informasjonskrav vil gjøre registreringen enkel, men vil samtidig svekke kontrollen. Departementet ser det som en fordel å legge norske regler tett opptil reglene i EUs merverdiavgiftsdirektiv som flere tilbydere allerede er kjent med. Departementet vil derfor følge opp arbeidet med å presisere meldingens innhold i merverdiavgiftsforskriften.

Det vises til forslag til ny § 14-5 i merverdiavgiftsloven.

5.9 Omsetningsoppgave

5.9.1 Forslag i høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet at tilbydere i forenklet registreringsordning skal levere

en forenklet omsetningsoppgave. Både innholdet i omsetningsoppgaven, antallet terminer og frister for levering av oppgaven tilsvarer EUs merverdiavgiftsdirektiv. Det vil si en ordning med fire terminer per år som hver omfatter omsetningen for tre måneder. Oppgaven skal leveres 20 dager etter terminens utløp.

5.9.2 Høringsinstansenes syn

Som nevnt i avsnitt 2.3 slutter flere høringsinstanser, blant annet *NHO* og *Telenor ASA*, seg til at den norske forenklete registreringsordningen blir utformet med utgangspunkt i den forenklete registrerings- og rapporteringsordningen som framgår av EUs merverdiavgiftsregelverk. Departementet forstår dette slik at de også støtter forslaget om at innholdet og antallet terminer og frister for levering, samsvarer med ordningen som følger av EUs merverdiavgiftsdirektiv.

5.9.3 Departementets vurdering

Et viktig formål med forenklet registreringsordning er å redusere tilbydernes plikter etter merverdiavgiftsloven, samt gjøre det enklere for tilbyderne å oppfylle pliktene. Tilbydere som har valgt forenklet registreringsordning skal levere en egen forenklet omsetningsoppgave. Når det gjelder de nærmere regler for rapportering og betaling ser departementet at det også her vil være hensiktsmessig å bygge på EUs regelverk.

Merverdiavgiftslovens regler om omsetningsoppgaven er gitt i kapittel 15 I. Som nevnt i avsnitt 5.1 mener departementet at reglene om forenklet registreringsordning bør plasseres der de systematisk hører hjemme. Det foreslås derfor å innnta bestemmelsene om omsetningsoppgaven i forenklet registreringsordning i kapittel 15 I.

Merverdiavgiftsloven §§ 15-1 til 15-5 gjelder omsetningsoppgaven innenfor det ordinære merverdiavgiftssystemet. Disse vil derfor ikke gjelde omsetningsoppgaven i forenklet registreringsordning. Det foreslås i stedet at det sies hva denne omsetningsoppgaven skal inneholde et nytt tredje ledd i § 15-6. Paragraf 15-6 omhandler i dag den særskilte omsetningsoppgaven for kjøp av fjernleverbare tjenester og kjøp av klimavoter. Departementet antar at det systemteknisk og pedagogisk er hensiktsmessig at også andre omsetningsoppgaver på siden av den ordinære omsetningsoppgaven blir plassert i samme paragraf.

Det vises til forslag til endringer i §§ 15-6 til 15-9 i merverdiavgiftsloven.

5.10 Betaling og renter

5.10.1 Forslag i høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet at tilbyderne kun skal kunne betale avgiftskravet ved overføring til innkrevingsmyndighetenes konto. Videre foreslo departementet at skattebetalingslovens regler om renter skal gjelde fullt ut for tilbydere i forenklet registreringsordning.

5.10.2 Høringsinstansenes syn

Både *Advokatforeningen* og *Advokatfirmaet Steenstrup Stordrange DA* uttrykker skepsis mot at det skal svares renter etter reglene i skattebetalingsloven kapittel 11. *Advokatforeningen* uttaler, med henvisning til at Sverige har gjort unntak for renteplikten, at de "antar at rentekrav vil bli bestridt".

Advokatfirmaet Steenstrup Stordrange DA uttaler:

"Det kan i den forbindelse være uheldig at de norske reglene, i motsetning til eksempelvis de tilsvarende svenske reglene, inneholder sanksjonsregler i form av hjemmel for obligatoriske renter som automatisk vil påløpe overfor næringsdrivende som ikke er registrert på tidspunkt for aktuelle avgiftspliktige transaksjoner. Dersom en utenlandsk næringsdrivende risikerer å måtte betale et betydelig beløp i renter, som følge av at man har valgt å la seg registrere, vil det kunne skremme andre næringsdrivende fra registrering og dermed motvirke formålet med ordningen."

5.10.3 Departementets vurdering

Regler om betaling finnes i skattebetalingsloven. De alminnelige reglene her skal gjelde, men det er nødvendig med visse endringer. Skattebetalingsloven § 9-1 gir anvisning på at avgiftssubjektet kan velge mellom tvungne betalingsmidler og overføring til innkrevingsmyndighetenes konto. Departementet foreslår imidlertid – i tråd med EUs merverdiavgiftsdirektiv – at avgiftskravet skal betales ved overføring til innkrevingsmyndighetenes konto. Det skal altså ikke være adgang til å betale med kontanter.

Når avgiftskravet forfaller til betaling, vil reguleres av skattebetalingsloven § 10-30 om innlands merverdiavgift. Bestemmelsens overskrift er for så vidt ikke helt presis, men den er satt for å avgrense mot merverdiavgift på innførsel av varer. Ettersom tilbydere i forenklet registreringsord-

ning i likhet med avgiftssubjekter i det ordinære merverdiavgiftssystemet skal levere oppgave for hver termin, er det denne bestemmelsen som må komme til anvendelse.

Regler om renter ved betalingsmislighold finnes i skattebetalingsloven § 11-1 og § 11-2, se nærmere avsnitt 3.7.5. Sverige har som nevnt i avsnitt 4.6.3 gjort unntak fra renteplikten. Siden Norge ikke er med i EUs ordning, vil tilbyderen betale merverdiavgiften til Norge ved all omsetning her i landet. Det vil derfor ikke på samme måte som i EU oppstå praktiske problemer med å ilegge renter ved forsinket betaling og endringsvedtak. Departementet kan ikke se at det er formelle begrensninger i adgangen til å pålegge renteplikt. *Advokatforeningens* uttalelse om at en slik renteplikt vil bli bestridt, uten annen begrunnelse enn med henvisning til unntaket i Sverige, mener departementet det ikke kan være grunnlag for.

Departementet er enig i at ordningen bør utformes på en slik måte at det er færrest mulig praktiske hinder for å registrere seg, slik at utenlandske næringsdrivende vil la seg registrere. Renteplikten er en misligholdssanksjon og ikke en praktisk hindring som vil vanskeliggjøre registrering. Departementet antar at de som vil la seg registrere har til hensikt å oppfylle sine forpliktelser. Disse virksomhetene skulle dermed ikke ha noen grunn til å frykte "et betydelig beløp i renter" slik *Advokatfirmaet Steenstrup Stordrange DA* uttaler. En ordning med renteplikt vil etter departementets vurdering være et viktig insitament til at registrerte tilbydere oppfyller sine forpliktelser fullt ut.

Departementet foreslår derfor at reglene om renteplikt i kapittel 11 også skal gjelde for tilbydere i forenklet registreringsordning.

Det vises til forslag til § 9-1 første ledd nytt annet punktum i skattebetalingsloven.

5.11 Dokumentasjons-, opplysnings- og bistandsplikt

5.11.1 Forslag i høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet at tilbydere i forenklet registreringsordning ikke skal ha bokføringsplikt. Normalt følger en slik plikt av at de vil være pliktig til å levere omsetningsoppgave. Videre ble det foreslått at de ikke skal ha plikt til å utstede salgsdokument. I stedet ble det foreslått at tilbydere i forenklet registreringsordning – som i EUs merverdiavgiftsdirektiv – skal ha plikt til å utarbeide en oversikt over transaksjoner som er omfattet av merverdiavgiftsloven, og som skal

utleveres på skattekontorets anmodning. Regler om det nærmere innholdet i transaksjonsoversikten ble foreslått fastsatt i forskrift. Departementet foreslo videre at de fleste av merverdiavgiftslovens generelle kontrollbestemmelser skal gjelde for tilbydere i forenklet registreringsordning, herunder bestemmelser om tilbyderens egen opplysningsplikt og tredjemenns opplysningsplikt.

I høringsnotatet ble det vist til at innføringen av ordningen reiser utfordringer knyttet til kontroll siden dette gjelder virksomheter i utlandet uten fast tilknytning til Norge. Det ble imidlertid fremhevet at utviklingen internasjonalt går i retning av mer forpliktende utveksling av informasjon mellom landene. Omsetning av elektroniske tjenester over landegrensene vil i framtiden få tiltakende økonomisk betydning, og det er i alle lands interesser å få etablert løsninger som sikrer etterlevelse av merverdiavgiftsplikten. Denne utviklingen vil også komme det norske merverdiavgiftssystemet til gode.

5.11.2 Høringsinstansenes syn

Flere høringsinstanser har merknader til de kontrollmessige utfordringer innføringen av ordningen vil innebære. Dette gjelder *Bokhandlerforeningen*, *Forbrukerrådet*, *Telenor ASA*, *Telio Telecom AS* og *IKT-Norge* som alle påpeker at det er knyttet stor usikkerhet til effektiviteten av de foreslåtte kontrollbestemmelser og kontrollmuligheter, og at dette vil kunne få stor betydning for graden av etterlevelse av ordningen.

Telio Telecom AS er for eksempel generelt kritisk til kontrollsiden av forslaget og uttaler at "[v]i reagerer sterkt på at det foreslåtte regelverket har store mangler knyttet til kontroll av selskaper som ikke frivillig melder fra til norske myndigheter. Det er derfor stor risiko for omgåelse av regelverket". De påpeker videre at dokumentasjonsplikten har vesentlig betydning for kontrollmulighetene og uttaler blant annet at "[a]ll den tid det ikke er plikt til å utstede salgsdokument eller plikt til å dokumentere omsetning til Norge, er eventuelle sanksjonsmuligheter i praksis avhengig av at selskapet selv opplyser om dette". *Telio Telecom AS* uttaler videre at de er tvilende til hvor effektiv avgiftskontrollen vil være dersom informasjon og bistand ved innkreving skal baseres på internasjonale konvensjoner eller skatteavtaler. De fremhever behovet for at kontroll må skje via opplysninger fra tredjemenn og viser til redegjørelsen i høringsnotatet om arbeidet med en ny opplysningspliktbestemmelse for tredjemenn i merverdiavgiftsloven. Avslutningsvis uttaler de at "[a]ll

den tid man kan slå fast at det i praksis ikke er sanksjonsmuligheter, bør implementeringen av de nye reglene utsettes til man har en adekvat kontroll og et sanksjonssystem på plass".

IKT-Norge har også merknader til forslaget i høringsnotatet om hvilken dokumentasjonsplikt tilbydere skal pålegges. De viser til at transaksjonsoversikten vil inneholde "personsensitive opplysninger" og påpeker at dette må tas hensyn til.

Forbrukerrådet uttaler at de "ser vanskelig for seg hvordan myndighetene etter 1. juli 2011 skal sørge for at alle netthandler av digitale tjenester skjer med selskaper som er registrert og frivillig betaler inn merverdiavgift". De advarer mot å iverksette "innholdskontroll av all datatrafikk, noe som vil være en stor inngripen i forbrukernes privatliv".

5.11.3 Departementets vurdering

Departementet ga i høringsnotatet uttrykk for at ordningen som foreslås medfører utfordringer med å føre kontroll med tilbyderne i forenklet registreringsordning, som vil befinne seg i utlandet og ikke ha noen tilknytning til Norge.

Merverdiavgiftsloven har imidlertid en rekke generelle kontrollbestemmelser, som omtalt i avsnitt 3.7.1 og 3.7.2. Departementet foreslår at disse bestemmelsene også skal gjelde tilbydere i forenklet registreringsordning og at de i noen grad vil gi mulighet for ulike typer kontrolltiltak også rettet mot tilbydere i forenklet registreringsordning. Det er imidlertid ikke fra starten av aktuelt å iverksette så omfattende og inngripende kontrolltiltak rettet mot privatpersoner som *Forbrukerrådet* advarer mot i sin høringsuttalelse.

Departementet vurderer for tiden en ny og generell kontrollhjemmel for tredjepartsopplysninger i merverdiavgiftsloven. En slik kontrollhjemmel vil kunne bedre avgiftsmyndighetenes kontrollmuligheter, både overfor registrerte tilbydere i forenklet registreringsordning og tilbydere som er underlagt registreringsplikt etter § 2-1 tredje og syvende ledd, men som ikke har registrert seg. Som nevnt uttaler *Telio Telecom AS* i sin høringsuttalelse at ikrafttredelse av ordningen bør utsettes til en slik kontrollbestemmelse er på plass. D e p a r t e m e n t e t kan ikke se at det er grunnlag for dette. Selv om det skulle gå noe tid før en slik bestemmelse trer i kraft, vil den når dette skjer også kunne anvendes til å foreta kontroller for tidligere terminer. Dersom en slik kontroll avdekker manglende oppfyllelse av pliktene etter merverdiavgiftsloven vil avgiftsmyndighe-

tene kunne benytte adgangen etter merverdiavgiftsloven § 18-1 til å foreta fastsetting ved skjønn. Dette kan etter merverdiavgiftsloven § 18-1 tredje ledd foretas inntil ti år etter utløpet av den aktuelle termin. Etter departementets vurdering vil kontrollmulighetene det legges opp til være tilstrekkelig til at ordningen vil bli respektert. Konsekvensene for de virksomheter som skulle velge urettmessig å stå utenfor ordningen vil være betydelige dersom dette avdekkes.

Departementet foreslår at tilbydere i forenklet registreringsordning, ikke skal være bokføringspliktige etter norske regler. Bakgrunnen for dette er at en slik plikt vil kunne oppleves som uforholdsmessig byrdefull, og at mange vil ha tilsvarende plikter etter regelverket i det landet tilbyderen er hjemmehørende. Etter departementets vurdering må det foretas en avveining mellom hensynet til å gjøre det enkelt å oppfylle ordningen og hva man oppnår ved å pålegge en slik plikt. Videre bør ordningen som nevnt legges så nært opp mot ordningen i EU. Det foreslås derfor å gjøre unntak fra denne gruppen i bokføringsloven § 2 annet ledd.

Ut fra de samme hensyn foreslår departementet ikke å pålegge tilbyderne plikt til å utstede salgsdokument. I stedet pålegges tilbyderen en plikt til å føre en oversikt over transaksjoner som omfattes av ordningen. *Telio Telecom AS* legger i sin høringsuttalelse som nevnt til grunn at et krav om utstedelse av salgsdokumentasjon er en vesentlig forutsetning for å kunne føre kontroll med tilbyderne fordi man ellers vil være nødt til å forholde seg til selskapet. Slik departementet forstår uttalelsen forutsetter de da at kontrollen skal skje hos mottakeren av salgsdokumentet, som vil være en privatperson. Etter departementets vurderinger vil denne type kontroll være lite aktuell, blant annet fordi privatpersoner ikke har plikt til å oppbevare salgsdokumentet, og kontrollen med en privatperson normalt vil være begrenset til et mindre antall transaksjoner. For at kontrollen med en tilbyder skulle få noe omfang måtte mange privatpersoner kontaktes noe som vil kreve uforholdsmessige ressurser. En utstrakt bruk av en slik kontrollmetode reiser også personvernrettslige problemstillinger.

Departementet legger imidlertid til grunn at tilbydere i forenklet registreringsordning vil ha adgang til å utstede salgsdokument hvor det oppgis merverdiavgiftsbeløp og at vederlaget omfatter merverdiavgift. Merverdiavgiftsloven § 15-14 første ledd som avgrenser adgangen til å oppgi merverdiavgift i salgsdokumentasjon og opplyse i

prisangivelsen at vederlaget omfatter merverdiavgift, foreslås utvidet til også å omfatte tilbydere av elektroniske tjenester til privatpersoner.

I EUs merverdiavgiftsdirektiv er et viktig kontrollmiddel at tilbyderne skal føre en oversikt over transaksjoner som omfattes av merverdiavgiftsplikten. Departementet foreslår å innta en tilsvarende bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 15-10 nytt fjerde ledd. En slik transaksjonsoversikt vil som *IKT-Norge* påpeker kunne inneholde informasjon som etter norsk lovgivning er å anse som personopplysninger. Avgiftsmyndighetene vil behandle disse opplysningene innenfor de rammer og begrensninger som personopplysningsloven setter, og merverdiavgiftsloven har strenge bestemmelser om taushetsplikt. Etter departementets vurdering er det ikke aktuelt å oppstille noen krav i norsk lovgivning om hvordan tilbyderne i utlandet skal behandle personopplysninger. Dette spørsmålet må løses etter de internrettslige regler i det land tilbyder er hjemmehørende.

Departementet foreslår videre i det som etter forslaget blir nytt femte ledd i § 15-10, en bestemmelse som gir departementet hjemmel til å fastsette forskrift om hva transaksjonsoversikten skal inneholde. I høringen er det kommet enkelte innspill til innhold og presiseringer i disse reglene som vil bli vurdert.

Som nevnt retter mange av forvaltningsreglene i merverdiavgiftsloven seg mot "avgiftssubjekter". I disse bestemmelsene er det nødvendig å gjøre tekniske endringer, slik at det klargjøres at de også kommer til anvendelse på tilbydere i forenklet registreringsordning.

Det vises til forslag til endring i § 15-10 fjerde ledd, forslag til § 15-10 nytt femte ledd, forslag til § 15-11 første ledd nytt sjetten punktum, forslag til endring i § 15-14 første ledd, forslag til § 16-2 tredje ledd nytt tredje punktum i merverdiavgiftsloven og forslag til § 2 annet ledd nytt annet punktum i bokføringsloven.

5.12 Refusjon av inngående merverdiavgift

5.12.1 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet ble det foreslått at tilbydere i forenklet registreringsordning ikke skal kunne trekke fra inngående merverdiavgift på anskaffelser etter de alminnelige fradragsreglene i merverdiavgiftsloven, men i stedet må søke om refusjon av inngående merverdiavgift.

5.12.2 Høringsinstansenes syn

NHO har som eneste høringsinstans kommentert at tilbydere i forenklet registreringsordning skal kunne søke refusjon av inngående merverdiavgift, og har påpekt at "[v]alg av en slik løsning bør føre til at dagens refusjonsordning forbedres, slik at refusjonssøknaden kan leveres elektronisk, på en enkel og effektiv måte for de næringsdrivende."

5.12.3 Departementets vurdering

I Prop. 1 LS (2010-2011) avsnitt 17.4.3.2 er det lagt til grunn at tilbyderne som benytter seg av den forenklete registreringsordningen ikke skal kunne trekke fra inngående merverdiavgift på anskaffelser etter de alminnelige fradragsreglene i merverdiavgiftsloven, men i stedet må søke om refusjon av inngående merverdiavgift. Det samme gjelder for øvrig etter den forenklete registrerings- og rapporteringsordningen i EU.

Bakgrunnen for at man ikke ønsker at tilbydere som benytter seg av den forenklete ordningen skal kunne fradragføre inngående merverdiavgift direkte er særlig at lempinger i registreringsprosedyrer og reduserte innfordringsmuligheter vil kunne gjøre systemet mer sårbart for misbruk. Departementet antar dessuten at de aktuelle tilbyderne i liten grad vil pådra seg inngående merverdiavgift i Norge, slik at å henvise tilbyderne til å benytte refusjonsprosedyrene ikke vil være for byrdefullt. Tilbydere som i større grad gjør anskaffelser i Norge vil uansett kunne velge å registrere seg ved representant og dermed føre inngående avgift til fradrag på den ordinære omsetningsoppgaven.

At tilbydere i forenklet registreringsordning ikke vil defineres som avgiftssubjekt, gjør at de ikke vil oppfylle vilkårene for fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 8-1. Departementet foreslår imidlertid at det også skal framgå uttrykkelig av merverdiavgiftsloven at tilbydere som benytter seg av forenklet registreringsordning ikke skal kunne trekke fra inngående merverdiavgift direkte, men at de kan søke om refusjon etter reglene som i dag gjelder for utenlandske næringsdrivende, jf. merverdiavgiftsloven § 10-1.

Det vises til forslag til ny § 14-6 og endring i § 10-1 annet ledd i merverdiavgiftsloven.

5.13 Sletting

5.13.1 Forslag i høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet at en tilbyder skal slettes fra forenklet registreringsordning i tre ulike situasjoner. For det første dersom virksomheten er opphørt. For det andre dersom tilbyderen ikke lenger oppfyller vilkårene for å benytte forenklet registreringsordning. For det tredje dersom tilbyderen gjentatte ganger har misligholdt reglene i merverdiavgiftsloven. En tilbyder som er slettet for å ha misligholdt reglene i merverdiavgiftsloven skal likevel kunne registreres på nytt når han siden slettingsvedtaket har fulgt pliktene i merverdiavgiftsloven, det må antas at han ved ny registrering vil følge pliktene i merverdiavgiftsloven, og han har oppfylt tidligere betalingsforpliktelser.

Videre foreslo departementet at en tilbyder i forenklet registreringsordning skal forbli registrert i minst to hele kalenderår, dersom han kommer under beløpsgrensen i merverdiavgiftsloven § 2-1 og ikke er blitt slettet i medhold av denne paragrafen.

5.13.2 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til forslaget i høringsnotatet.

5.13.3 Departementets vurdering

Avgiftsmyndighetene har hjemmel til å slette avgiftssubjekter fra Merverdiavgiftsregisteret, dersom nærmere vilkår er oppfylt. På samme måte er det behov for en bestemmelse som gir avgiftsmyndighetene hjemmel til å slette tilbydere som er registrert i forenklet registreringsordning. Departementet foreslår at de ulike bestemmelsene om sletting fra forenklet registreringsordning inntas i ny § 14-7.

Som nevnt under avsnitt 5.7 skal tilbydere registrert i forenklet registreringsordning slettes dersom de i tillegg til å levere elektroniske tjenester driver annen virksomhet som medfører registreringsplikt i merverdiavgiftsområdet. Dette gjelder tilsvarende dersom de andre vilkårene for å være registrert i forenklet registreringsordning faller bort, for eksempel at tilbyderen etablerer forretningssted i merverdiavgiftsområdet. Tilbyderen skal også slettes dersom virksomheten opphører. Det vises til forslag til § 14-7 første ledd og annet ledd bokstav a og b.

Som påpekt i Prop. 1 LS (2010-2011) Skatter og avgifter 2011 avsnitt 17.4.3.2 vil forenklede registreringsprosedyrer og reduserte innfordringsmuligheter i seg selv gjøre systemet mer sårbart for misbruk. Departementet foreslår derfor i § 14-7 annet ledd bokstav c at tilbydere som gjentatte ganger misligholder pliktene som følger av merverdiavgiftsloven, skal slettes fra registeret. Ordlyden skiller seg fra merverdiavgiftsdirektivet i EU, som i den danske versjonen sier at en tilbyder skal slettes "hvis han til stadighet unnlader at rette sig efter reglerne for særordningen". Etter departementets oppfatning bør tilbyderen også kunne slettes ved mislighold av merverdiavgiftsloves generelle plikter, for eksempel unnlattelse av å betale tilleggsavgift. Dette kommer klarere fram i departementets forslag enn dersom mislighold skulle vært knyttet til pliktene som følger av forenklet registreringsordning. En tilbyder som slettes på dette grunnlaget, og som fortsatt driver avgiftspliktig virksomhet, skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret ved representant. Departementet foreslår en bestemmelse i § 14-7 sjette ledd hvor departementet gis hjemmel til å gi forskrift som presiserer og utfyller hva som skal til for å bli slettet etter annet ledd bokstav c. Departementet antar at det er nødvendig å se hvordan ordningen praktiseres og fungerer før det gis mer presise regler, og foreslår derfor ingen forskrift nå.

Dersom en tilbyder blir slettet i medhold av annet ledd bokstav c, skal altså tilbyderen over i representantordningen. Å bli registrert ved representant er for tilbyderen mer komplisert. Det er selvsagt et mål at tilbydere skal være registrert – enten i representantordningen eller i forenklet registreringsordning – slik at merverdiavgift blir beregnet og betalt. Derfor er det også viktig at en tilbyder som er blitt slettet skal kunne bli registrert på ny, og at dette ikke skal være for vanskelig. Departementet foreslår på denne bakgrunn en bestemmelse i § 14-7 femte ledd med tre vilkår som må være oppfylt for at en tilbyder skal kunne bli registrert på ny. For det første må tilbyderen etter slettingsvedtaket ha fulgt de pliktene som følger av merverdiavgiftsloven. Særlig gjelder dette registrering i representantordningen, dersom tilbyderen fortsatt har avgiftspliktig virksomhet. For det andre må det kunne antas at tilbyderen ved ny registrering innretter seg etter pliktene som følger med registreringen. For det tredje må tilbyderen ha oppfylt eventuelle tidligere betalingsforpliktelser.

Departementet kan i medhold av forskriften i sjette ledd presisere og utfylle disse vilkårene, for å forskriftsfeste en hensiktsmessig praksis.

I § 14-3 tredje ledd er det en regel om at dersom merverdiavgiftspliktig omsetning for et avgiftssubjekt faller under den til enhver tid gjeldende beløpsgrensen for å bli registrert etter § 2-1, skal avgiftssubjektet forbli registrert i minst to hele kalenderår. Dette forutsetter at avgiftssubjektet ikke allerede er slettet fordi virksomheten har opphørt. En slik regel betyr at tilbyderen skal betale og beregne merverdiavgift samt sende inn omsetningsoppgave selv om omsetningen er under beløpsgrensen. Regelen er til for å hindre hyppig inn- og utmelding for avgiftssubjekter som over tid har omsetning rundt beløpsgrensen. Departementet foreslår en tilsvarende regel for tilbydere i forenklet registreringsordning.

Det vises til forslag til ny § 14-7 i merverdiavgiftsloven.

5.14 Saksbehandling

5.14.1 Forslag i høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet at merverdiavgiftslovens generelle saksbehandlingsregler skal gjelde for tilbydere i forenklet registreringsordning. Det innebærer også at forvaltningslovens regler vil gjelde utfyllende.

I høringsnotatet ble det foreslått en endring i merverdiavgiftsloven § 13-2 femte ledd. I bestemmelsen sies det at taushetsplikten ikke omfatter opplysninger om at en næringsdrivende er eller ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Departementet foreslo å endre bestemmelsen slik at dette også gjaldt opplysninger om at en næringsdrivende har valgt forenklet registreringsordning.

5.14.2 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til forslagene i høringsnotatet.

5.14.3 Departementets vurdering

Departementet legger til grunn at merverdiavgiftslovens generelle forvaltningsregler skal gjelde for tilbydere som benytter forenklet registreringsordning. Dette innebærer blant annet at merverdiavgiftslovens klageregler og regler om taushetsplikt vil gjelde. Forvaltningsloven vil gjelde såfremt merverdiavgiftsloven ikke har særregler.

Etter departementets vurdering bør taushetsplikten heller ikke omfatte opplysninger om at en næringsdrivende har valgt forenklet registreringsordning.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 13-2 femte ledd.

5.15 Skjønnsfastsettelse, endringsvedtak og sanksjoner

5.15.1 Forslag i høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet at merverdiavgiftslovens generelle regler om skjønnsfastsettelse, endringsvedtak og sanksjoner skal gjelde for tilbydere i forenklet registreringsordning. Også merverdiavgiftslovens straffebestemmelser skal gjelde. I praksis vil det være utfordringer knyttet til håndhevelse av sanksjonsreglene ettersom tilbyderne befinner seg i utlandet, men departementet viste til den prinsipielle betydningen av at disse reglene likevel kommer til anvendelse.

5.15.2 Høringsinstansenes syn

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til omfanget eller innholdet i forslaget som ble sendt på høring. Noen høringsinstanser, blant annet *Telio Telecom AS*, som har hatt merknader til utfordringene knyttet til effektiviteten av de foreslåtte kontrollbestemmelser, jf. avsnitt 5.11, har også påpekt de samme utfordringene knyttet til muligheten til å sanksjonere manglende oppfyllelse av pliktene etter ordningen.

5.15.3 Departementets vurdering

Som omtalt i avsnitt 3.7.3 gir merverdiavgiftsloven anvisning på ulike rettsvirkninger dersom det oppdages feil i et avgiftsoppgjør. Det er departementets utgangspunkt at disse reglene skal gjelde også for tilbydere i forenklet registreringsordning. Disse reglene kommer til anvendelse når det har skjedd en feil ved det opprinnelige avgiftsoppgjøret. At de skal gjelde vil altså ikke forvanske den forenklete registreringsordningen. Enkelte av disse bestemmelsene er knyttet til uttrykket "avgiftssubjekt". Det er derfor nødvendig å gjøre enkelte tekniske endringer, slik at det klargjøres at disse bestemmelsene også skal gjelde for tilbydere i forenklet registreringsordning. Dette gjelder blant annet § 21-3 annet ledd.

Som omtalt i avsnitt 4.6.3 har Sverige ved gjennomføringen av EUs merverdiavgiftsdirektiv valgt

å unnta det ordinære sanksjonsregimet overfor næringsdrivende som benytter forenklet registreringsordning. Ettersom Norge ikke er med i EUs ordning, vil tilbyderen betale merverdiavgiften til Norge ved all omsetning her i landet. Det vil derfor ikke på samme måte som i EU oppstå praktiske problemer med å ilegge sanksjoner. Departementet foreslår derfor at reglene om sanksjoner i merverdiavgiftsloven kapittel 21 skal gjelde fullt ut for tilbydere i forenklet registreringsordning.

Det vil kunne bli praktiske utfordringer med å ilegge virksomheter som holder til i utlandet tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3. Dette må sees i sammenheng med de utfordringer som ligger i kontrollmulighetene, som omtalt i avsnitt 5.11. Begrensede kontrollmuligheter kan gjøre det vanskelig å avdekke forhold som vil utløse tilleggsavgift. Det kan dessuten være vanskelig å sikre tilstrekkelig bevis for å kunne oppfylle det kvalifiserte beviskravet som gjelder for ileggelse av tilleggsavgift. Departementet mener det ville være prinsipielt uheldig dersom tilbydere i forenklet registreringsordning ikke skulle være underlagt det generelle sanksjonssystemet i merverdiavgiftsloven. Etter departementets vurdering bør tilleggsavgift kunne ilegges dersom forholdene i det enkelte tilfellet skulle ligge til rette for det. Samtidig medfører det ingen nevneverdige ulemper at bestemmelsene formelt sett gjelder selv om det kan være praktisk utfordrende å anvende bestemmelsene overfor tilbydere i utlandet. Skatteetaten vil på selvstendig grunnlag kunne ta stilling til om tilleggsavgift skal kunne ilegges i det enkelte tilfellet.

I praksis vil også merverdiavgiftsloven § 21-2 om forhøyet utgående avgift ved forsinket oppgavelevering være aktuell. Vilkårene for å anvende forhøyet utgående avgift er at omsetningsoppgaven ikke er riktig utfylt eller ikke er kommet inn til rett tid.

Departementet legger til grunn at også straffebestemmelsene i § 21-4 skal gjelde overfor tilbydere i utlandet.

Som nevnt i avsnitt 3.7.3 avhenger ikke adgangen til å ilegge sanksjoner eller straff av virksomheten befinner seg innenfor norsk jurisdiksjon. Formelt er det altså full adgang til å ilegge sanksjoner og straff overfor tilbydere i utlandet, både tilbydere som er registrert, og tilbydere som ikke er registrert. Gjerningsbeskrivelsen i § 21-4 annet ledd er blant annet nettopp unnlattelse av å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret. En tilbyder som ikke velger å registrere seg etter forenklet registreringsordning vil ha plikt til å registrere seg ved representant i Merverdiavgiftsregisteret,

og vil således falle inn under gjerningsbeskrivelsen.

Ettersom tilbyderne befinner seg utenfor norsk jurisdiksjon kan det imidlertid være praktisk utfordrende å innhente beviser som tilfredsstillende det kvalifiserte beviskravet for å ilegge tilleggsavgift og det strafferettslige beviskravet for å ilegge straff. Mulighetene for å innhente beviser kan imidlertid bedre seg dersom Stortinget vedtar den generelle kontrollhjemmelen for innhenting

av tredjepartsopplysninger som det er vist til i avsnitt 5.11.3. På den annen side er det grunn til å tro at tilbydere som velger forenklet registreringsordning, vil etterleve lojalt de pliktene de pålegges etter merverdiavgiftsloven.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 18-1 første og annet ledd, § 18-3 femte ledd, § 18-4 første ledd, § 20-1 annet og tredje ledd, § 20-2 tredje ledd og § 21-3 annet ledd.

6 Innføring av krav på tilbydere i utlandet

Tilbydere i forenklet registreringsordning vil befinne seg i utlandet, det vil si utenfor norsk tvangsjurisdiksjon. Tilbyderen vil alene være ansvarlig for merverdiavgiftskravet, uten en solidarisk ansvarlig representant i Norge. For at norske myndigheter skal kunne innføre merverdiavgiftskravet mot tilbyderen, må Norge derfor ha en skatte- eller bistandsavtale med en stat som har tvangsmyndighet overfor tilbyderen, og som i skatte- eller bistandsavtalen har forpliktet seg til å innføre merverdiavgiftskrav på anmodning fra norske myndigheter.

Norge har ikke skatte- eller bistandsavtale som dekker innføring av merverdiavgiftskrav med alle stater. Det er på den annen side ikke nød-

vendig at tilbyderen er hjemmehørende i en stat Norge har slik skatte- eller bistandsavtale med. At tilbyderen har eiendeler i en stat Norge har slik skatte- eller bistandsavtale med, kan være tilstrekkelig til at kravet kan innføres. Men også dersom norske myndigheter per i dag ikke skulle ha legale muligheter til å innføre avgiftskravet, bør tilbydere av elektroniske tjenester i utlandet ha insitammenter til lojal etterlevelse av regelverket. For det første kan det ikke utelukkes at nye skatte- eller bistandsavtaler vil inngås i framtiden. For det andre vil et merverdiavgiftskrav kunne begrense tilbyderens muligheter til, og fordeler av, senere å etablere seg i Norge og i stater hvor kravet kan tvangsinnføres.

7 Økonomiske og administrative konsekvenser

Som omtalt i Prop. 1 LS (2010-2011) Skatter og avgifter 2011 avsnitt 17.5, finnes det lite offisiell statistikk over hvor mye som omsettes i Norge av elektroniske tjenester betalt av forbrukerne. Omfanget er dermed usikkert, men markedet synes å være sterkt voksende. Det kan på usikkert grunnlag anslås at det vil omsettes elektroniske tjenester i Norge for i overkant av 1 mrd. kroner i 2011. Det er antatt at i underkant av 1/3 av omsetningen kan knyttes til salg av musikk, ved nedlastning eller streaming. Videre er det antatt at om lag 1/3 kan knyttes til spill, som nettspill og mobiltelefonspill. Den resterende omsetningen antas å komme fra nedlastninger av programvare og lignende. En stor del av omsetningen av elektroniske tjenester antas å være knyttet til salg fra utenlandske aktører til privatpersoner.

I Prop. 1 LS (2010-2011) Skatter og avgifter 2011 ble provenyvirkningene av en avgiftsplikt for slike tjenester på usikkert grunnlag anslått til i størrelsesorden 150 mill. kroner årlig. Med iverksettelse fra 1. juli kan effekten i 2011 utgjøre om lag 75 mill. kroner påløpt og om lag 38 mill. kroner bokført. Dette anslaget ble lagt til grunn i statsbudsjettet for 2011. Inntektene til staten vil avhenge av at utenlandske tjenestetilbydere innberetter og betaler avgift. Over tid antas det at inntektene til staten som følge av avgiftsutvidelsen vil bli betydelig større, i takt med økende forbruk av slike tjenester.

Elektroniske tjenester kan tilbys norske forbrukere i et internasjonalt marked og prisen kan være en viktig faktor for hvor forbrukerne kjøper inn tjenestene. En utvidelse av avgiftsplikten til også å omfatte elektroniske tjenester som leveres fra utlandet vil derfor være nødvendig for å unngå en framtidig uthuling av merverdiavgiftsgrunnlaget.

Tilbydere uten forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet, og som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge, vil ofte ha liten tilknytning til Norge. Etter forslaget vil slike tjenestetilbydere få ansvar for beregning og betaling av merverdiavgift til norske avgiftsmyndigheter. Dette vil medføre økte administrative kostnader knyttet til etterlevelse av sine plikter overfor norske avgiftsmyndigheter. Det legges imidlertid opp til at denne gruppe tjenestetilbydere kan velge å la seg registrere etter en forenklet registrerings- og rapporteringsordning. Målsettingen vil blant annet være å forenkle de administrative pliktene.

Skattetatens administrative kostnader ved innføring av merverdiavgiftsplikten er anslått til i størrelsesorden 5 mill. kroner i utviklingskostnader og 2 mill. kroner i årlige driftskostnader. Kostnadene dekkes innenfor Skatteetatens gjeldende budsjetttramme.

8 Merknader til de enkelte bestemmelsene i lovforslaget

Lov 19. juni nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Til endringer § 2-1 tredje ledd

Endringene i bestemmelsens *tredje ledd* etablerer registreringsplikt for tilbydere som leverer elektroniske tjenester til andre mottakere enn næringsdrivende og offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet.

Registreringsplikten inntreffer når samlede leveranser til mottakere i merverdiavgiftsområdet overstiger 50 000 kroner. Henvisningen til beløpsgrensen i første ledd må forstås slik at alle tilbydere leveranser til næringsdrivende, offentlig virksomhet, privatpersoner og andre mottakere hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet skal regnes med. Det samme gjelder innenlands omsetning av tjenester og varer.

De aktuelle tilbyderne vil ofte ikke ha hjemsted eller foretningssted i merverdiavgiftsområdet og skal, med mindre tilbyderen velger forenklet registreringsordning, registreres ved representant jf. § 2-1 sjette ledd.

I annet punktum er det presisert at dersom en tilbyder av elektroniske tjenester leverer tjenestene ved bruk av formidler, er det formidleren som skal anses som tilbyder.

Til endringer i § 3-1 tredje ledd

Endringen i tredje ledd innebærer en endring for formidlere av elektroniske tjenester med hjemsted eller foretningssted i Merverdiavgiftsområdet. Den nye regelen bestemmer at dersom elektroniske tjenester omsettes ved bruk av formidler, så skal både selgeren og formidleren anses for å ha omsatt tjenesten.

Til endringer i § 10-1 annet ledd

Endringene i *annet ledd* gir tilbydere som velger forenklet registreringsordning rett til refusjon. Vilkårene for refusjon er i hovedsak de samme som for næringsdrivende i utlandet uten avgiftspliktig omsetning i merverdiavgiftsområdet de

siste tolv månedene sml. bestemmelsens *første ledd*.

Til endringer i § 11-3 annet ledd

Etter bestemmelsens *første ledd* er det mottakeren som skal beregne og betale merverdiavgift ved innførsel av fjernleverbare tjenester ved innførsel av fjernleverbare tjenester. Henvisningen til § 3-30 første til tredje ledd innebærer imidlertid at dette bare gjelder dersom mottaker er næringsdrivende eller offentlig virksomhet.

Plikten til å beregne og betale merverdiavgift når andre mottakere enn næringsdrivende og offentlig virksomhet innfører tjenester følger av bestemmelsens *annet ledd*. Etter endringen utvides bestemmelsen til å omfatte "elektroniske tjenester" i forhold til den snevrere kategorien "elektroniske kommunikasjonstjenester" etter gjeldende rett.

Til endringer i § 13-2 femte ledd

Endringen i *femte ledd* innebærer at avgiftsmyndighetene, uavhengig av taushetsplikten, kan gi opplysninger om en næringsdrivende er registrert eller ikke etter den forenklete ordning.

Til ny § 14-4 Hvem ordningen gjelder for

Bestemmelsens *første ledd* angir de kumulative vilkårene for å benytte forenklet registreringsordning. Et første vilkår er at tilbyderen ikke har foretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet. Det stilles videre krav om at tilbyderen leverer tjenester som omfattes av § 3-30 fjerde og femte ledd, dvs. elektroniske tjenester, herunder elektroniske kommunikasjonstjenester og at disse tjenestene leveres til andre mottakere enn næringsdrivende og offentlig virksomhet (B2C).

Ved at lovteksten begrenser ordningen til tilbydere som "bare skal beregne og betale merverdiavgift på elektroniske tjenester", vil tilbydere som i tillegg skal beregne og betale merverdiavgift av annen omsetning som utløser merverdiavgift jf. § 3-1 og § 11-1 falle utenfor. Som påpekt

under de generelle merknadene medfører ikke levering av andre fjernleverbare tjenester til næringsdrivende og offentlig virksomhet (B2B) at tilbyderen diskvalifiserer for forenklet registreringsordning, da tilbyderen ikke skal beregne og betale merverdiavgift på disse leveransene. Ansvar i slike tilfeller er lagt til mottaker jf. § 11-3 første ledd.

At forenklet registreringsordning er et alternativ til registrering i merverdiavgiftsregisteret fremkommer av bestemmelsens *første ledd* gjennom at det kun er avgiftssubjekt som kan velge forenklet registreringsordning. Med andre ord vil de aktuelle tilbyderne som utgangspunkt være registreringspliktige i Merverdiavgiftsregisteret etter § 2-1 tredje ledd.

Beløpsgrensen på 50 000 kroner gjelder i utgangspunktet også for registrering etter forenklet registreringsordning. Etter bestemmelsens *annet ledd* kan tilbydere imidlertid likevel tillates registrert før beløpsgrensen er oversteget

Etter registrering i forenklet registreringsordning, vil imidlertid ikke tilbyderen lenger anses som avgiftssubjekt, dette fremgår av bestemmelsens *tredje ledd*.

Til ny § 14-5 Registrering

Bestemmelsen regulerer registreringsprosedyrene når en tilbyder ønsker forenklet registreringsordning. Bestemmelsen forutsetter at det opprettes et register over tilbydere som velger forenklet registreringsordning.

Første ledd bestemmer at tilbyder skal sende melding til skattekontoret når han ønsker å benytte forenklet registreringsordning. Hvilke opplysninger meldingen skal inneholde vil bli regulert gjennom forskrift med hjemmel i fjerde ledd. Dersom informasjonen gitt i en slik melding endrer seg, må tilbydere etter annet punktum melde fra til skattekontoret om dette.

Annet ledd bestemmer at skattekontoret skal tildele tilbyderen et identifikasjonsnummer. Dette nummeret skal brukes i registeret over tilbydere.

Tredje ledd bestemmer at all kommunikasjon mellom skattekontoret og tilbyder i forenklet registreringsordning skal skje elektronisk. Dette omfatter også kommunikasjon som omtalt i første og annet ledd.

Fjerde ledd gir departementet hjemmel til å gi forskrift om hvilke opplysninger den elektroniske meldingen som tilbyder skal sende skal inneholde. *Annet punktum* i bestemmelsen gir departementet en generell hjemmel til å gi forskrift om hvordan registreringsordningen skal utformes.

Til § 14-6 Refusjon av merverdiavgift

Bestemmelsen er tatt inn for å fremme brukervennligheten. Selv om det allerede følger av § 8-1 og forslag endringer i § 10-1 annet ledd, slår § 14-6 fast at tilbydere i forenklet registreringsordning ikke har rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter kapittel 8, men har rett til refusjon.

Til § 14-7 Sletting

Bestemmelsen regulerer i hvilke tilfeller tilbyder skal slettes fra forenklet registreringsordning, og hvilke vilkår som må være oppfylt for at tilbyderen skal kunne registreres på nytt.

Første ledd bestemmer at tilbyder skal melde fra til skattekontoret når virksomheten opphører eller vilkårene for å benytte forenklet registreringsordning ikke lenger er oppfylt. Dette kan for eksempel være at tilbyderen har etablert seg i Norge, eller at han i tillegg har begynt med innførsel av varer eller andre tjenester enn elektroniske tjenester. Det vises til vilkårene for å benytte ordningen i § 14-4. I begge disse tilfellene skal tilbyderen slettes fra forenklet registreringsordning, jf. annet ledd, og registreres i Merverdiavgiftsregisteret.

Annet ledd angir i hvilke tilfeller tilbyder skal slettes fra registeret. Selv om tilbyderen har en selvstendig meldeplikt etter første ledd, kan skattekontoret slette tilbyderen på eget initiativ, dersom det kan godtgjøres at ett av vilkårene i bokstav a-c er oppfylt. Etter *bokstav a* skal tilbydere slettes når virksomheten er opphørt. Etter *bokstav b* skal tilbyderen slettes når vilkårene for å benytte forenklet registreringsordning ikke lenger er oppfylt. Det vises til omtalen under denne bestemmelsens første ledd. Etter *bokstav c* skal tilbyderen slettes fra registeret når han gjentatte ganger misligholder pliktene som følger av merverdiavgiftsloven. Uttrykket "gjentatte ganger" gir uttrykk for en terskel og forutsetter at skattekontoret i det enkelte tilfellet foretar en konkret vurdering av om terskelen er overskredet. Hvor mange gjentakelser som skal kreves, må sees i forhold til hvor alvorlig overtredelsen er. Overtredelse av den materielle avgiftsplikten vil være en alvorlig overtredelse, mens brudd på prosessuelle plikter normalt vil være mindre alvorlig, med mindre et slikt brudd kan indikere at heller ikke den materielle avgiftsplikten er overholdt. Departementet er gitt hjemmel i sjetten ledd til å gi forskrifter om utfylling av bestemmelsen. Med en slik hjemmel kan det presiseres hva som skal til for å slettes på dette grunnlaget.

Tredje ledd bestemmer at tilbyder som har merverdiavgiftspliktig innførsel som er falt under den til enhver tid gjeldende beløpsgrensen i § 2-1 tredje ledd uten at virksomheten er slettet i medhold av denne paragrafen, skal forbli registrert i minst to hele kalenderår. Bestemmelsen tilsvarende § 14-3 tredje ledd første punktum og skal hindre hyppig inn- og utmelding av tilbydere som har en omsetning som ligger rundt beløpsgrensen som angitt i § 2-1 tredje ledd. Fristen på to hele kalenderår løper fra utløpet av det kalenderår innførselen falt under beløpsgrensen, og avbrytes dersom grensen igjen overstiges. Registreringen innebærer at det i denne toårsperioden skal beregnes og betales avgift samt sendes omsetningsoppgave.

Fjerde ledd bestemmer at tilbyder som blir slettet i medhold av bokstav c, og som fortsatt har avgiftspliktig virksomhet, skal registreres ved representant etter § 2-1 sjette ledd. Bestemmelsen er tatt med av informasjonshensyn. For så vidt følger det samme av selve systemet. Enhver som har avgiftspliktig innførsel over beløpsgrensen i § 2-1 tredje ledd må være registrert, og når forenklet registreringsordning er utelukket fordi tilbyderen er slettet, står representantordningen tilbake som det eneste alternativet.

Femte ledd angir hvilke vilkår som må være oppfylt for at en tilbyder som er blitt slettet på grunn av mislighold skal kunne registreres på nytt. Bakgrunnen for bestemmelsen er et ønske om at flest mulig er registrert og dermed betaler merverdiavgift. Det ville ikke være noen god løsning at en tilbyder for alltid blir utestengt fra registeret, med den følge at han ikke betaler merverdiavgift fordi han oppfatter representantordningen som for tungvinn. Skal slettingsvedtaket ha reelle konsekvenser, må det imidlertid kreves noe av tilbyderen før han skal kunne registreres på nytt. Vilklårene i bokstav a til c er kumulative. Etter bokstav a må tilbyderen etter slettingsvedtaket ha fulgt de pliktene som følger av merverdiavgiftsloven. Særlig praktisk er plikten til å registrere seg ved representant i Merverdiavgiftsregisteret, dersom tilbydere etter slettingsvedtaket har hatt merverdiavgiftspliktig virksomhet. I tillegg må det kunne antas etter bokstav b at tilbyderen ved ny registrering vil følge pliktene som følger av merverdiavgiftsloven. Holdepunkter for en slik antakelse bør ligge i det faktum at tilbyderen etter slettingsvedtaket har fulgt pliktene som følger av merverdiavgiftsloven, og således vist vilje til å følge pliktene. Endelig kreves det etter bokstav c at tilbyderen har oppfylt tidligere betalingsforpliktelser.

Sjette ledd gir departementet hjemmel i forskrift til å gi utfyllende regler om vilklårene for sletting og nyregistrering av tilbydere som er blitt slettet. Departementet antar at det etter hvert som ordningen har vart en stund, vil kunne bli behov for å presisere blant annet hva som ligger i ”gjentatte ganger” i annet ledd bokstav c og hva som skal kreves for at en tilbyder som er blitt slettet skal kunne registreres på nytt.

Til endringer i § 15-6 tredje til femte ledd

Bestemmelsen regulerer i dag den særskilte omsetningsoppgaven for mottakere av fjernleverbare tjenester og mottakere av klimakvoter. Med lovendringen vil bestemmelsen også regulere omsetningsoppgaven i forenklet registreringsordning.

Tredje ledd angir kravene til hva omsetningsoppgaven for tilbydere i forenklet registreringsordning skal inneholde. Omsetningsoppgaven skal inneholde tilbyderens identifikasjonsnummer, som er blitt tildelt ved registreringen. I tillegg skal det angis beregningsgrunnlaget, som er samlede leveranser, og beregnet merverdiavgift. Beløpene skal omregnes til norske kroner.

Fjerde ledd bestemmer at omsetningsoppgaven skal leveres terminvis og hvilke måneder som inngår i den enkelte termin. Som for den ordinære omsetningsoppgaven, skal omsetningsoppgaven i forenklet registreringsordning leveres for hver termin selv om det ikke har vært merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak i terminen. Dette fremgår av § 15-7 første ledd.

Femte ledd bestemmer at departementet kan fastsette skjema for omsetningsoppgave.

Til endringer i § 15-7 tredje ledd

Tredje ledd tredje punktum bestemmer at omsetningsoppgaven i forenklet registreringsordning kun kan leveres elektronisk. Dette til forskjell fra ordinære omsetningsoppgaver som kan leveres på papir eller elektronisk. Plikten til elektronisk innlevering ville også fulgt av hovedregelen i § 14-5 tredje ledd om at all kommunikasjon mellom tilbyderen og skattekontoret skal skje elektronisk.

Til endringer i § 15-8 første ledd

Første ledd femte punktum bestemmer at oppgavefristen for omsetningsoppgave i forenklet registreringsordning er 20 dager. Fristen løper fra utløpet av hver oppgavetermin, jf. første punktum.

Til endringer i § 15-9 første ledd

Første ledd nytt annet punktum bestemmer at beløp som oppgis i omsetningsoppgaven for forenklet registreringsordning, jf. § 15-6 tredje ledd, skal oppgis for den terminen betalingen skjedde. Denne regelen skiller seg fra tidfestingsreglene for øvrige omsetningsoppgaver, som bestemmer at beløp oppgis for den terminen dokumentasjonen ble utstedt. Ettersom tilbydere i forenklet registreringsordning ikke skal ha plikt til å utstede salgsdokumentasjon, er denne regelen uanvendelig.

Til § 15-10 nytt fjerde ledd

Bestemmelsen i *fjerde ledd* pålegger tilbyderen å føre en transaksjonsoversikt over transaksjoner som gjelder salg av elektroniske tjenester til norske privatpersoner. Transaksjonsoversikten skal kunne holdes opp mot omsetningsoppgaven og slik sett fungere som et kontrollmiddel. Derfor er det stilt krav om at den må være "tilstrekkelig detaljert". Hva som ligger i "tilstrekkelig detaljert" vil bli regulert i forskrift med hjemmel i *fjerde ledd fjerde punktum*. Transaksjonsoversikten skal være elektronisk tilgjengelig innen tre uker etter at skattekontoret har anmodet om det. Bestemmelsen stiller også krav til oppbevaring av transaksjonsoversikten. Oppbevaringstiden skal være ti år fra utgangen av det året transaksjonene ble gjennomført. I løpet av denne tiårsperioden skal altså tilbyderen innen en frist på tre uker kunne gjøre transaksjonsoversikten tilgjengelig.

Til endringer § 15-11 første ledd

Første ledd sjette punktum bestemmer at den generelle opplysningsplikten i *fjerde punktum* gis tilsvarende anvendelse for tilbyder i forenklet registreringsordning. Denne bestemmelsen etablerer i seg selv ingen plikt for tilbyderne til å føre dokumentasjon eller å innrette sin virksomhet på en bestemt måte. Tilbyderne plikter kun å gi opplysninger om det de til enhver tid har mulighet til og som er av betydning for avgiftskontrollen.

Pliktene i første punktum er knyttet til bestemte dokumenter som tilbyderne i forenklet registreringsordning ikke har plikt til å utarbeide. Tilbyderne har bare plikt til å utarbeide en transaksjonsoversikt etter § 15-10 fjerde ledd. Pliktene i første punktum gis derfor ikke anvendelse for tilbydere i forenklet registreringsordning.

Til endringer i § 15-14 første ledd

Lovendringen i *første ledd* innebærer at også tilbydere i forenklet registreringsordning kan oppgi merverdiavgiftsbeløp i salgsdokumentasjon og opplyse i prisangivelse at vederlaget omfatter merverdiavgift.

Til § 16-2 nytt tredje ledd

Tredje ledd gjelder avgiftsmyndighetenes rett til å foreta undersøkelser og kreve opplysninger hos finansinstitusjoner mv. om navngitte avgiftssubjekter. Fordi bestemmelsen er knyttet til "avgiftssubjekter" er det nødvendig å presisere i siste punktum at bestemmelsen gjelder tilsvarende for tilbydere i forenklet registreringsordning.

Til endringer i § 18-1 første og annet ledd

Bestemmelsen regulerer fastsetting av merverdiavgift ved skjønn. *Første og annet ledd* er knyttet til "et avgiftssubjekts avgiftsoppgjør". Ved å ta ut uttrykket "avgiftssubjekt" er det gjort klart at bestemmelsen også får anvendelse på tilbydere i forenklet registreringsordning.

Til endringer i § 18-3 femte ledd

Bestemmelsen regulerer endring av merverdiavgiftsoppgjør etter krav fra "registrerte avgiftssubjekter". I *femte ledd* er det tilføyd at bestemmelsen gjelder tilsvarende for tilbydere i forenklet registreringsordning.

Til endringer i § 18-4 første ledd

Bestemmelsen regulerer i *første ledd annet punktum* endring av vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret når det samtidig er truffet vedtak etter § 18-1 som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket. Forslaget innebærer at det nå kommer fram at det samme gjelder når registrerings- eller slettingsvedtaket gjelder forenklet registreringsordning.

Til endringer i § 20-1 annet og tredje ledd

Bestemmelsens *annet og tredje ledd* er knyttet til uttrykket "avgiftssubjekt". For at bestemmelsen også skal gjelde tilbydere i forenklet registreringsordning, er derfor ordet "avgiftssubjekt" i annet ledd byttet ut med det nøytrale uttrykket

Endringer i merverdiavgiftsloven mv. (ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet)

”noen”. I tredje ledd er uttrykket ”avgiftssubjektet” sløyfet.

Til endringer i § 20-2 tredje ledd

Bestemmelsens *tredje ledd* annet punktum innebærer at ”avgiftssubjektet” skal varsles om søksmålet. For å klargjøre at bestemmelsen også skal gjelde tilbydere i forenklet registreringsordning, er ordlyden endret til ”den vedtaket retter seg mot”.

Til endringer i § 21-3 annet ledd

Bestemmelsens *annet ledd* er rettet mot ”avgiftssubjektet”. Dette er endret slik at det klargjøres at bestemmelsen også gjelder tilbydere i forenklet registreringsordning.

Lov 10. desember 2010 nr. 71 om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift

Til endringer i § 3-30 fjerde ledd

Merverdiavgiftsloven § 3-30 *fjerde ledd* angir tjenester som er avgiftspliktig når de innføres av andre mottakere enn næringsdrivende og offentlig virksomhet. Selv om det fremkommer av § 3-30 annet ledd, er det informativt at det også i fjerde ledd presiseres at avgiftsplikten bare oppstår dersom tilsvarende tjeneste er avgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet.

Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

Til endringer i § 9-1 første ledd

Bestemmelsen regulerer hvordan skatte- og avgiftskrav skal betales. I følge *første ledd annet punktum* skal tilbyder i forenklet registreringsordning betale avgiftskravet ved overføring av beløpet til innkreivingsmyndighetenes konto, og skal – som ved betaling av andre skatte- og avgiftskrav – ikke ha adgang til å betale med kontanter. Forslaget er i tråd med EUs merverdiavgiftsdirektiv.

Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven)

Til endringer i § 2 annet ledd

I følge bestemmelsens *annet ledd* første punktum har enhver som har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven og omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsoppgaven bokføringsplikt. Ved lovendringen er det i *annet punktum* slått fast at dette ikke gjelder tilbydere i forenklet registreringsordning. Det er imidlertid tatt inn en reservasjon for at enkelte tilbydere kan være bokføringspliktige på annet grunnlag. Denne gruppen er det ikke meningen å unnta fra bokføringsplikt.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om endringer i merverdiavgiftsloven mv. (ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet).

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i merverdiavgiftsloven mv. (ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet) i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag

til lov om endringer i merverdiavgiftsloven mv. (ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet)

I

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

§ 2-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Tilbyder som leverer elektroniske tjenester, herunder elektroniske kommunikasjonstjenester, omfattet av § 3-30 fjerde og femte ledd, skal registreres. Når leveransene skjer ved bruk av formidler, anses formidler som tilbyder. Beløpsgrensen i første ledd gjelder.

§ 3-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Omsetning av elektroniske tjenester som skjer ved bruk av formidler, anses både som selgers og formidlers omsetning.

Nåværende § 3-1 tredje ledd blir nytt fjerde ledd.

§ 10-1 annet ledd skal lyde:

(2) Næringsdrivende i utlandet som er registrert etter forenklet registreringsordning etter §§ 14-4 til 14-7, har rett til refusjon av inngående merverdiavgift dersom

- a) merverdiavgiften gjelder anskaffelse av varer eller tjenester i merverdiavgiftsområdet eller innførsel av varer til merverdiavgiftsområdet, og varene eller tjenestene er til bruk i virksomheten, og*
- b) merverdiavgiften hadde vært fradragsberettiget dersom virksomheten var registrert avgiftssubjekt i merverdiavgiftsområdet.*

Nåværende § 10-1 annet og tredje ledd blir tredje og nytt fjerde ledd.

§ 11-3 annet ledd skal lyde:

(2) Ved kjøp av elektroniske tjenester, herunder elektroniske kommunikasjonstjenester, omfattet av § 3-30 fjerde og femte ledd, skal tilbyder som er nevnt i § 2-1 tredje ledd beregne og betale merverdiavgift.

§ 13-2 femte ledd skal lyde:

(5) Taushetsplikten omfatter ikke opplysninger om at en næringsdrivende er eller ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret eller etter forenklet registreringsordning.

Kapittel 14 overskriften skal lyde:

Kapittel 14. Registrering i Merverdiavgiftsregisteret mv. og forenklet registreringsordning

I kapittel 14 skal ny deloverskrift foran § 14-1 lyde:

I Registrering i Merverdiavgiftsregisteret

I kapittel 14 skal ny deloverskrift foran § 14-4 lyde:

II Forenklet registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere av elektroniske tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet (forenklet registreringsordning)

Ny § 14-4 skal lyde:

§ 14-4 Hvem ordningen gjelder for

(1) Avgiftssubjekt som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet og bare skal beregne og betale merverdiavgift på elektroniske tjenester, herunder elektroniske kommunikasjonstjenester, omfattet av § 3-30 fjerde og femte ledd, kan velge forenklet registreringsordning.

(2) Tilbyder som nevnt i første ledd kan tillates registrert etter forenklet registreringsordning før samlede leveranser har oversteget beløpsgrensen etter § 2-1 tredje ledd.

(3) Tilbyder som er registrert etter første ledd, skal ikke samtidig registreres i Merverdiavgiftsregisteret.

Ny § 14-5 skal lyde:

§ 14-5 Registrering

(1) Tilbyder som ønsker forenklet registreringsordning, skal sende melding til skattekontoret. Tilbyderen skal melde fra til skattekontoret om endringer av informasjonen gitt i meldingen.

(2) Når tilbyder har valgt forenklet registreringsordning, skal skattekontoret tildele tilbyderen et identifikasjonsnummer.

(3) All kommunikasjon mellom skattekontoret og tilbyder i forenklet registreringsordning skal skje elektronisk.

(4) Departementet kan gi forskrift om hvilke opplysninger den elektroniske meldingen som nevnt i første ledd skal inneholde. Departementet kan også gi forskrift om utforming av forenklet registreringsordning.

Ny § 14-6 skal lyde:

§ 14-6 Refusjon av merverdiavgift

Tilbyder i forenklet registreringsordning har ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter kapittel 8, men har rett til refusjon av inngående merverdiavgift etter § 10-1 annet ledd.

Ny § 14-7 skal lyde:

§ 14-7 Sletting

(1) Tilbyder skal melde fra til skattekontoret når virksomheten opphører eller vilkårene for å benytte forenklet registreringsordning ikke lenger er oppfylt.

(2) Tilbyder skal slettes fra registeret når

- a) virksomheten er opphørt,
- b) vilkårene for å benytte forenklet registreringsordning ikke lenger er oppfylt, eller
- c) tilbyderen gjentatte ganger misligholder pliktene som følger av merverdiavgiftsloven.

(3) Dersom merverdiavgiftspliktig innførsel er falt under den til enhver tid gjeldende beløpsgrensen i § 2-1 tredje ledd uten at virksomheten er slettet i medhold av denne paragrafen, skal tilbyder forbli registrert i minst to hele kalenderår.

(4) Tilbyder som blir slettet i medhold av annet ledd bokstav c, og som fortsatt har avgiftspliktig virksomhet, skal registreres ved representant etter § 2-1 sjette ledd.

(5) Tilbyder som har blitt slettet i medhold av annet ledd bokstav c, skal kunne registreres på nytt når

- a) tilbyderen etter slettingsvedtaket har fulgt pliktene som følger av merverdiavgiftsloven,
- b) det må antas at tilbyderen ved ny registrering vil følge pliktene som følger av merverdiavgiftsloven, og
- c) tilbyderen har oppfylt tidligere betalingsforpliktelser.

(6) Departementet kan i forskrift gi utfyllende regler om vilkårene for sletting og nyregistrering av tilbydere som har blitt slettet.

§ 15-6 overskriften skal lyde:

§ 15-6 Særskilt omsetningsoppgave mv.

§ 15-6 tredje til femte ledd skal lyde:

(3) Tilbyder i forenklet registreringsordning skal levere omsetningsoppgave som viser identifikasjonsnummer, beregningsgrunnlag og beregnet merverdiavgift omregnet til norske kroner. Beløpene avrundes nedover til nærmeste hele krone.

(4) Omsetningsoppgave som nevnt i første til tredje ledd leveres terminvis. Første termin er januar, februar og mars, annen termin er april, mai og juni, tredje termin er juli, august og september og fjerde termin er oktober, november og desember.

(5) Departementet kan fastsette skjema for omsetningsoppgave som nevnt i første til tredje ledd.

§ 15-7 tredje ledd nytt fjerde punktum skal lyde:

Omsetningsoppgave i forenklet registreringsordning skal leveres elektronisk.

§ 15-8 første ledd nytt femte punktum skal lyde:

Oppgavefristen for omsetningsoppgave i forenklet registreringsordning er 20 dager.

§ 15-9 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

Beløp som nevnt i § 15-6 tredje ledd oppgis for den terminen betalingen skjedde.

§ 15-10 fjerde ledd skal lyde:

(4) Tilbyder i forenklet registreringsordning skal føre en oversikt over transaksjoner som omfattes av § 3-30 fjerde og femte ledd. Transaksjonsoversikten skal være tilstrekkelig detaljert til at skattekontoret kan fastslå at merverdiavgiftsberegningen i omsetningsoppgaven er korrekt. Transaksjonsoversikten skal være elektronisk tilgjengelig for skattekontoret innen tre uker etter anmodning. Transaksjonsoversikten skal oppbevares i ti år fra utgangen av det året transaksjonene er gjennomført.

Nåværende § 15-10 fjerde ledd blir nytt femte ledd og skal lyde:

(5) Departementet kan gi forskrift om plikt til registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Departementet kan også gi forskrift om tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentasjon og dokumentasjon av uttak, herunder gjøre unntak fra tredje ledd. Departementet kan i tillegg gi forskrift om hva transaksjonsoversikten som nevnt i fjerde ledd skal inneholde.

Endringer i merverdiavgiftsloven mv. (ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet)

§ 15-11 første ledd nytt sjette punktum skal lyde:
Fjerde punktum gjelder tilsvarende for tilbyder i forenklet registreringsordning.

§ 15-14 første ledd skal lyde:

(1) Bare den som er registrert avgiftssubjekt eller tilbyder i forenklet registreringsordning, kan oppgi merverdiavgiftsbeløp i salgsdokumentasjon og opplyse i prisangivelse at vederlaget omfatter merverdiavgift.

§ 16-2 tredje ledd nytt tredje punktum skal lyde:
Første og annet punktum gjelder tilsvarende for opplysninger om tilbyder i forenklet registreringsordning.

§ 18-1 første og annet ledd skal lyde:

(1) Avgiftsmyndighetene kan fastsette beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift og beløpet for inngående merverdiavgift ved skjønn, herunder rette feil i *et avgiftsoppgjør*, når

- omsetningsoppgave ikke er kommet inn til avgiftsmyndighetene. Oppgave som kommer inn etter at vedtak om skjønn er truffet, anses ikke som innkommet etter denne bestemmelsen,
- mottatt omsetningsoppgave er uriktig eller ufullstendig eller bygger på regnskap som ikke er ført i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning, eller
- noen er blitt registrert i Merverdiavgiftsregisteret eller blitt stående registrert uten å fylle vilkårene for registrering, og staten på grunn av dette er påført et avgiftstap.

(2) Fastsetting ved skjønn for mer enn en termin kan foretas samlet, men ikke for et lengre tidsrom enn ett kalenderår. Retting av konkrete poster i *et avgiftsoppgjør* må knyttes til bestemte terminer.

§ 18-3 femte ledd skal lyde:

(5) Første til fjerde ledd gjelder tilsvarende for mottakere og tilbydere som skal levere omsetningsoppgave etter § 15-6.

§ 18-4 første ledd skal lyde:

(1) Vedtak etter § 18-1, § 18-3, § 21-2 og § 21-3 kan endres av skattekontoret og Skattedirektoratet. Det samme gjelder vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret eller i forenklet registreringsordning når det samtidig er truffet vedtak etter § 18-1 som har direkte sam-

menheng med registrerings- eller slettingsvedtaket.

§ 20-1 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Når domstolen i søksmål mot staten som gjelder rettigheter og plikter etter denne lov kommer til at *noen* bare skal betale en del av et omtvistet avgiftsbeløp eller bare skal ha tilbake en del av et tilbakebetalingskrav, og det ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger til å fastslå det riktige beløpet, skal det i domsslutningen angis hvordan ny fastsetting skal utføres. Kommer domstolen til at et vedtak om grunnlaget for et merverdiavgiftskrav ikke kan opprettholdes på grunn av formelle mangler, skal den henvise vedtaket til ny behandling av vedkommende avgiftsmyndighet.

(3) Søksmål mot staten til prøving av avgiftsoppgjør må reises innen seks måneder etter utløpet av terminen avgiftsoppgjøret gjelder eller etter at melding om vedtak ble *sendt*. Det kan gis oppfriskning for oversittelse av fristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14. Etter utløpet av søksmålsfristen gjelder likevel fristen i skattebetalingsloven § 17-1 femte ledd i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring.

§ 20-2 tredje ledd annet punktum skal lyde:

(2) *Den vedtaket retter seg mot* skal varsles om søksmålet.

§ 21-3 annet ledd skal lyde:

(2) *Den som ansvaret etter denne paragraf retter seg mot, svarer også* for medhjelperes, ektefelles og barns handlinger.

II

I lov 10. desember 2010 nr. 71 om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift gjøres følgende endring:

§ 3-30 fjerde ledd første punktum skal lyde:

For fjernleverbare tjenester i form av elektroniske tjenester, herunder elektroniske kommunikasjonstjenester, oppstår merverdiavgiftsplikten også når tjenesten leveres til andre mottakere enn nevnt i annet ledd, forutsatt at mottakeren er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet og *tjenesten er merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet.*

III

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:

§ 9-1 første ledd nytt annet punktum skal lyde:
Tilbyder i forenklet registreringsordning som nevnt i merverdiavgiftsloven §§ 14-4 til 14-7 skal betale avgiftskravet ved overføring av beløpet til innkreivingsmyndighetenes konto.

IV

I lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring gjøres følgende endring:

§ 2 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:
Dette gjelder likevel ikke tilbydere av elektroniske tjenester som leverer omsetningsoppgave som nevnt i merverdiavgiftsloven § 15-6 tredje ledd, og som er bokføringspliktig utelukkende på grunnlag av plikten til å levere omsetningsoppgave etter bestemmelsen her.

V

Endringsloven trer i kraft 1. juli 2011. Del II om endring av endringslov 10. desember 2010 nr. 71 trer likevel i kraft straks.



Trykk: AS O. Fredr. Arnesen, Mai 2011

241491