

Saksnr. 22/2151

08.04.2022

**Høringsnotat -
generell merverdiavgiftsplikt
ved omsetning av
fjernleverbare tjenester over
landegrensene**

Innhold

1	Innledning og sammendrag	4
2	Bakgrunn	6
3	Gjeldende rett	11
3.1	Merverdiavgift og internasjonal tjenestehandel	11
3.2	Merverdiavgiftsplikt ved levering av elektroniske tjenester til forbrukere ...	13
3.2.1	Innførsel	13
3.2.2	Utførsel	15
3.3	Forenklet registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere av elektroniske tjenester	16
4	Departementets vurderinger og forslag	19
4.1	Behovet for en utvidelse av merverdiavgiftsplikten	19
4.2	Nærmere om lovforslagene	22
4.2.1	Generell merverdiavgiftsplikt ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet	22
4.2.2	Fritak for merverdiavgift ved utførsel av fjernleverbare tjenester	24
4.2.3	Ansvar for beregning og betaling av merverdiavgift	26
4.2.4	Registreringsplikt og forenklet registrerings- og rapporteringsordning ..	26
4.2.5	Dokumentasjonsplikt	28
5	Administrative og økonomiske konsekvenser	29
5.1	Administrative konsekvenser	29
5.2	Økonomiske konsekvenser	30
6	Utkast til lovendringer	31

1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

I dette høringsnotatet foreslår departementet flere endringer i merverdiavgiftsloven. Kjernen i forslagene er å innføre generell merverdiavgiftsplikt på salg av alle fjernleverbare tjenester fra utlandet til mottakere i det norske merverdiavgiftsområdet.

Etter merverdiavgiftsloven er fjernleverbare tjenester definert som tjenester der utførelsen eller leveringingen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted. Eksempler på slike tjenester er rådgivningstjenester og markedsføringstjenester, samt en rekke elektroniske tjenester som strømmetjenester og lignende.

I dag er det merverdiavgiftsplikt på alle fjernleverbare tjenester som selges fra utlandet til næringsdrivende eller offentlige virksomheter i Norge. Dersom mottakeren ikke er næringsdrivende eller offentlig virksomhet (heretter omtalt som forbruker), er det bare merverdiavgiftsplikt på elektroniske tjenester. Elektroniske tjenester er fjernleverbare tjenester som faktisk leveres over internett eller annet elektronisk nett, og som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi. Leveringen av tjenesten må dessuten hovedsakelig være automatisert. Blant annet vil begrepet omfatte digitale produkter slik som film og musikk, samt innholdstjenester som for eksempel programvare og spill. Elektroniske kommunikasjonstjenester, slik som telefontjenester, internettilgang osv., er også omfattet.

Dagens regelverk innebærer for eksempel at salg av ikke-elektroniske rådgivningstjenester ikke er avgiftspliktig når de selges fra utenlandske leverandører til forbrukere i Norge. Dermed kan utenlandske tilbydere av fjernleverbare, ikke-elektroniske tjenester til forbrukere i Norge ha en konkurransefordel sammenlignet med norske virksomheter som tilbyr tilsvarende tjenester. Denne rettstilstanden strider mot målet om at merverdiavgiften skal være nøytral. I tillegg innebærer dagens merverdiavgiftsregler at Norge ikke utnytter sin beskatningsrett fullt ut, ettersom det ikke er avgiftsplikt på alle fjernleverbare tjenester som forbrukes i Norge. På bakgrunn

av dette foreslår departementet å innføre generell merverdiavgiftsplikt på salg av fjernleverbare tjenester til Norge.

Departementet anslår at forslagene i høringsnotatet vil ha begrensede administrative og økonomiske konsekvenser. Skatteetaten har allerede etablert et system for beregning og betaling av merverdiavgift ved salg av elektroniske tjenester og varer fra utlandet til norske forbrukere (VAT On E-Commerce, VOEC-ordningen). Departementet foreslår at VOEC-ordningen også skal brukes ved salg av andre fjernleverbare tjenester til norske forbrukere. Ved å benytte et system som allerede fungerer godt, vil de administrative konsekvensene for Skatteetaten og de næringsdrivende være beskjedne.

De økonomiske konsekvensene av forslaget kan grovt sett deles i to. For det første vil en generell merverdiavgiftsplikt på innførsel av fjernleverbare tjenester gi likere konkurransevilkår mellom utenlandske og norske tilbydere i samme marked. Dette kan bidra til at produksjon og etterspørsel vris mot effektive norske produsenter av tjenester, på bekostning av mindre effektive utenlandske virksomheter som til nå har hatt gunstigere vilkår fordi de har vært fritatt for merverdiavgift. En slik vridning mot de mest effektive produsentene, vil være samfunnsøkonomisk gunstig.

Videre vil det å utvide merverdiavgiftsplikten øke statens merverdiavgiftsinntekter. Departementet antar imidlertid at omsetningen av fjernleverbare, ikke-elektroniske tjenester fra utenfor merverdiavgiftsområdet til forbrukere i Norge har begrenset omfang i dag. Dette taler for at provenyvirkningene som følge av forslaget vil være begrensede på kort sikt. Ny teknologi og nye måter å organisere selskap på, vil imidlertid kunne bidra til at flere stedbundne tjenester kan leveres som fjernleverbare tjenester i fremtiden. Forslaget kan dermed forventes å gi høyere merverdiavgiftsinntekter i fremtiden.

Departementet viser til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven §§ 2-1, 3-30, 6-22, 11-3, 14-4 og 15-10.

2 BAKGRUNN

Merverdiavgift er en generell skatt på innenlandsk forbruk av varer og tjenester, og har som formål å skaffe inntekter til staten. 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. Merverdiavgiften kommer til belastning først når varen eller tjenesten omsettes til den som etter systemet anses som forbruker. Derfor er merverdiavgiften en skatt på forbruk i vid forstand.

Det er et sentralt prinsipp at merverdiavgiften skal være nøytral. Dette innebærer at den i minst mulig grad skal påvirke produksjon eller forbruksvalg. Som hovedregel skal det derfor beregnes merverdiavgift på omsetning av alle varer og tjenester. Fritak, unntak og reduserte satser bryter med nøytralitetsprinsippet.

Merverdiavgiften er blitt en viktig inntektskilde for land over hele verden. Der det på slutten av 1960-tallet var mindre enn ti stater som hadde et merverdiavgiftssystem, er merverdiavgiften i dag en sentral inntektskilde i over 170 land.¹ I OECD-landene utgjør nå merverdiavgiftsinntektene i gjennomsnitt 20 pst. av samlede skatteinntekter. I Norge ble merverdiavgiften anslått å gi om lag 327 mrd. kroner i inntekter i 2021, jf. Prop. 1 LS (2021–2022) s. 165, noe som utgjør om lag 29 prosent av de samlede skatteinntektene.

¹ OECD (2020), *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/152def2d-en>, s. 18.

Etter hvert som flere stater har innført et merverdiavgiftssystem, er det blitt behov for å samordne regelverkene i ulike land. Globaliseringen og digitaliseringen av økonomien har i tillegg medført at internasjonal tjenestehandel har økt. Arbeidet med å samordne merverdiavgiftsreglene har særlig hatt som hensikt å utarbeide retningslinjer for å unngå internasjonal dobbeltbeskatning og utilsiktet ikke-beskatning av samme transaksjon ved handel på tvers av landegrensene. Førre i dette arbeidet har vært OECDs arbeid med å utvikle internasjonale retningslinjer for merverdiavgift ved tjenestehandel på tvers av landegrensene.² Disse retningslinjene ble utviklet gjennom en årrekke og deretter anbefalt av Rådet i OECD i 2016. Over 100 jurisdiksjoner har senere tiltrådt retningslinjene. Retningslinjene er ikke juridisk bindende, men er beste praksis og anbefalinger. Til tross for at retningslinjene ikke er juridisk bindende, har de ført til store endringer i utformingen av merverdiavgiftsreglene i en rekke land.

OECDs internasjonale retningslinjer for merverdiavgift angir to hovedprinsipper; nøytralitetsprinsippet og destinasjonsprinsippet. Nøytralitetsprinsippet går ut på at merverdiavgiften ikke skal påvirke aktørenes disposisjoner, utover å redusere forbrukernes disponible inntekt og reallønn. Særlig negativt er det om utformingen av avgiftsreglene påvirker produksjon eller forbruksvalg og gir ineffektiv utnyttelse av samfunnets ressurser. Nøytralitetsprinsippet begrunner brede skatte- og avgiftsgrunnlag med få unntak og fritak. Videre tilsier hensynet til effektivitet at merverdiavgiften skal være en skatt på endelig forbruk, og at avgiften ikke skal belastes næringsdrivende.

Destinasjonsprinsippet angir at det landet hvor forbruket skjer, skal ha beskatningsretten. Det er utarbeidet ulike retningslinjer for hvordan destinasjonsprinsippet skal forstås. Det skilles mellom omsetning mellom næringsdrivende (business-to-business, B2B) og omsetning fra næringsdrivende til forbrukere (business-to-consumer, B2C). En av de viktigste følgene av retningslinjene

² OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

er at det landet hvor forbruket skjer skal ha beskatningsretten, uavhengig av om tjenesteleverandøren er etablert i landet eller ikke.

Når det gjelder salg av tjenester over landegrensene til forbrukere (B2C), anbefaler OECDs internasjonale retningslinjer for merverdiavgift som nevnt at beskatningen skjer etter destinasjonsprinsippet. For B2C-leveranser er dette presisert slik at for tjenester som fysisk utføres på et lett identifiserbart sted («on the spot services»), hvor både selger og kjøper er til stede ved leveringen, ligger beskatningsretten til det landet hvor tjenesten utføres. I Norge omtales denne typen tjenester gjerne som stedbundne tjenester. For tjenester som vanskelig kan knyttes til et bestemt sted, skal beskatningsretten ifølge OECDs retningslinjer ligge til det landet hvor forbrukeren er hjemmehørende. I norsk merverdiavgiftsregelverk har denne type transaksjoner siden merverdiavgiftsreformen i 2001 blitt klassifisert som fjernleverbare tjenester.

I 2017 utarbeidet WP9³ i OECD en rapport om effektive mekanismer for innbetaling av merverdiavgift.⁴ Rapporten gjelder internasjonal handel og omfatter tilfeller hvor selger ikke er etablert i det landet som har beskatningsretten. Ved omsetning mellom næringsdrivende (B2B) anbefales omvendt merverdiavgiftsplikt, det vil si at den næringsdrivende kjøper skal innberette og beregne merverdiavgift. Ved omsetning fra næringsdrivende til forbrukere (B2C) av fjernleverbare tjenester anbefales en forenklet registrering av den utenlandske tilbyder.

Videre avga OECD i 2019 en rapport om digitale plattformers rolle i oppkrevingen av merverdiavgift ved elektronisk handel.⁵ Denne rapporten konkretiserer at digitale plattformer kan ha en rolle som merverdiavgiftsoppkrever, for å sikre at det store

³ Arbeidet med merverdiavgift i OECD foregår i arbeidsgruppe nr. 9 (WP9) under Committee of Fiscal Affairs (CFA)

⁴ OECD (2017), *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*, OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf>

⁵ OECD (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD, Paris. <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf>

volumet av varer og tjenester som leveres til forbruker blir oppkrevd på en effektiv måte.

Norge har deltatt aktivt i arbeidet med OECDs internasjonale retningslinjer for merverdiavgift, og de tre rapportene nevnt over er blitt brukt som mal for utarbeidelsen av de norske reglene på dette området. Det er innført flere endringer i merverdiavgiftsregelverket som gjør at Norge i utgangspunktet utnytter sin beskatningsrett for elektronisk handel fra utlandet til norske forbrukere, både for tjenester og varer, i samsvar med OECDs internasjonale retningslinjer på området.

Ved merverdiavgiftsreformen i 2001 ble merverdiavgiftsgrunnlaget betydelig utvidet ved at det ble innført generell merverdiavgiftsplikt også på omsetning av tjenester.⁶ Samtidig ble omvendt merverdiavgiftsplikt innført som en oppkreivingsmåte ved omsetning av fjernleverbare tjenester fra utlandet til næringsdrivende i Norge. Med virkning fra 1. juli 2011 ble det innført merverdiavgiftsplikt ved salg av elektroniske tjenester fra tilbydere i utlandet til forbrukere i merverdiavgiftsområdet. Samtidig ble det innført en forenklet registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet til forbrukere hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet (VOES – VAT On Electronic Services). Merverdiavgiftsfritaket for varesendinger fra utlandet av mindre verdi (350-kronersgrensen) ble avviklet i 2020. Det ble dessuten innført en forenklet ordning for beregning og betaling av merverdiavgift for varer med verdi inntil 3 000 kroner, der utenlandske tilbydere av varer kan registrere seg. Den forenklete ordningen (VOEC – VAT On E- Commerce) er en utvidelse av den tidligere forenklete VOES-ordningen. Både for elektroniske tjenester og varer er det dessuten etablert et regelverk med et hierarkisk system for oppkreivning av merverdiavgift. Dersom selgeren selv omsetter varer eller tjenester til norsk forbruker, skal de registrere seg i VOEC som avgiftspliktig. Dersom varen eller tjenesten omsettes via en digital plattform, er det plattformen som er den avgiftspliktige.

⁶ Lov 21. desember 2000 nr. 113 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.

For å sikre merverdiavgiftsgrunnlaget også i fremtiden, og for å sikre at Norge utnytter sin beskatningsrett for merverdiavgift etter OECDs internasjonale retningslinjer for merverdiavgift, er det behov for en bred gjennomgang av merverdiavgiftsregelverket knyttet til tjenestehandel over landegrensene. Målet er å sikre at de norske merverdiavgiftsreglene er tilpasset en mer globalisert og digitalisert økonomi, samt er i tråd med og følger prinsippene og anbefalingene i OECDs internasjonale retningslinjer. Det er dessuten viktig å følge med på regelverksutviklingen på området hos våre største handelspartnere i EU. I de siste årene har det på EU-nivå pågått et omfattende arbeid for å modernisere og forenkle EUs felles merverdiavgiftsregelverk for å sikre et solid felles merverdiavgiftsområde som blant annet skal være bedre tilpasset det indre marked, den digitale utviklingen og ikke hindre den grensekryssende handel.⁷ Merverdiavgiften blir ofte omtalt som EUs skattesystem, og regelverket er i stor grad harmonisert mellom medlemslandene.

På denne bakgrunn har departementet satt i gang en større gjennomgang av merverdiavgiftsreglene for internasjonal tjenestehandel. Dette er et omfattende regelverksarbeid som nødvendigvis vil ta noe tid. Som et første trinn foreslår departementet i dette høringsnotatet en utvidelse av merverdiavgiftsplikten til å omfatte alle fjernleverbare tjenester kjøpt av forbrukere, og ikke kun elektroniske tjenester, slik rettstilstanden er i dag. Det foreslås at oppkrevningsmekanismen for slike leveranser blir forenklet registrering av den utenlandske selgeren, det vil si en utvidelse av VOEC-ordningen.

⁷ Se bl.a. endringsdirektivet Rådskdirektiv 2017/2455/EU.

3 GJELDENE RETT

3.1 Merverdiavgift og internasjonal tjenestehandel

Merverdiavgiftsregelverket i Norge ved handel over landegrensene bygger på destinasjonsprinsippet, det vil si at merverdiavgiften skal oppkreves i det landet forbruket skjer. Destinasjonsprinsippet blir realisert ved at det svares merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet og ved at tjenester som leveres av norsk aktør til utlandet er renset for norsk merverdiavgift (fritak). På den måten sikres at tjenester ikke dobbeltbeskattes og heller ikke omsettes uten merverdiavgift i noe land.

Forslagene i dette høringsnotatet gjelder merverdiavgiftsplikten ved omsetning av fjernleverbare tjenester til og fra utlandet. Etter de norske reglene i dag skal det 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 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, rettspraksis og administrativ praksis.

Merverdiavgiftsplikten gjelder «fjernleverbare» tjenester, det vil si tjenester som kan fjernleveres. Hvorvidt tjenesten kan fjernleveres, må bedømmes ut fra tjenestens art, og ikke ut fra hva som er avtalt for den aktuelle tjeneste. Det avgjørende er om levering eller utførelse ut fra tjenestens karakter er knyttet til et bestemt sted.

Dersom én 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. Eksempelvis kan en konsulenttjeneste bli levert til mottaker i form av en skriftlig rapport, som overgis direkte eller sendes i elektronisk form. Tjenesten vil i alle disse tilfellene være fjernleverbar. Forutsatt at leveringen ikke endrer tjenestens karakter, vil leveringsmåten være nøytral når det gjelder avgiftsreglene på dette området.

Plikten til å beregne og betale merverdiavgiften påhviler mottakeren når denne er næringsdrivende eller offentlig virksomhet, se merverdiavgiftsloven § 11-3 første ledd. Denne oppkreivingsmåten omtales gjerne som omvendt merverdiavgiftsplikt og innebærer at mottakeren av fjernleverbare tjenester som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal innberette merverdiavgiften som utgående merverdiavgift på mva-meldingen. Merverdiavgiften som beregnes kan samtidig fradragsføres som inngående merverdiavgift etter de alminnelige fradragsreglene i merverdiavgiftsloven. Mottakere som driver virksomhet unntatt fra merverdiavgiftsloven, og som derfor ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal kvartalsvis innberette utgående merverdiavgift på egen mva-melding. For slike mottakere skal merverdiavgiften først beregnes og betales når det samlede kjøp for en termin overstiger 2 000 kroner.

Omvendt merverdiavgiftsplikt er et unntak fra utgangspunktet om at tjenesteyteren skal beregne og betale merverdiavgift av sin omsetning. Bakgrunnen for oppkreivingsmåten omvendt merverdiavgiftsplikt er et ønske om å unngå at den utenlandske tjenesteyteren, som gjerne ikke har annen tilknytning til Norge enn at kunden er hjemmehørende her, må registrere seg i Norge for merverdiavgift. Dette vil blant annet kunne være administrativt krevende for utenlandske tjenestetilbydere. Det er på denne bakgrunn utbredt ved omsetning av internasjonale tjenester mellom næringsdrivende (B2B) at ansvaret for beregning av merverdiavgiften er lagt til den som mottar eller

anskaffer tjenesten. Merverdiavgiftsreglene ved B2B-transaksjoner omtales ikke ytterligere i dette høringsnotatet.

I tilfeller hvor tjenesten omsettes fra en leverandør utenfor merverdiavgiftsområdet til en forbruker i Norge (B2C), er det etter dagens norske regler kun merverdiavgiftsplikt ved leveranser av fjernleverbare tjenester i form av elektroniske tjenester, se merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd. Det er dermed ingen generell merverdiavgift på fjernleverbare tjenester til forbrukere i merverdiavgiftsområdet. Ved B2C-salg er det den utenlandske tilbyderen som skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret. For tilbyderne av elektroniske tjenester, herunder telekommunikasjonstjenester, er det etablert en forenklet registrerings- og rapporteringsordning, se merverdiavgiftsloven §§ 14-4 flg. Se en nærmere omtale av merverdiavgiftsreglene ved B2C-transaksjoner nedenfor under punkt 3.2.

3.2 Merverdiavgiftsplikt ved levering av elektroniske tjenester til forbrukere

3.2.1 Innførsel

Etter merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd foreligger det merverdiavgiftsplikt til Norge når utenlandske tilbydere leverer fjernleverbare tjenester i form av elektroniske tjenester til forbrukere hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet.

Merverdiavgiftsplikten ble innført for å fjerne konkurransevridningene som lå i at forbrukeres kjøp av elektroniske tjenester fra utlandet før 1. juli 2011 var unntatt fra merverdiavgift, mens tilsvarende kjøp fra norske tilbydere var avgiftspliktige. I tillegg kom behovet for å sikre statens inntekter fra merverdiavgiften ved et stadig økende forbruk av denne type tjenester, se punkt 17.4.1 i Prop. 1 LS (2010-2011) *Skatter og avgifter 2011*. Med utvidelsen av merverdiavgiftsplikten ble destinasjonsprinsippet gjennomført for denne typen fjernleverbare tjenester.

En generell definisjon av begrepet elektroniske tjenester er gitt i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav j. For at det skal foreligge en elektronisk tjeneste, må det være

en fjernleverbar tjeneste som faktisk leveres over internett eller annet elektronisk nett, og som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi. Leveringen av tjenesten må dessuten hovedsakelig være automatisert. Blant annet vil begrepet omfatte digitale produkter slik som film og musikk, samt innholdstjenester som for eksempel programvare og spill. Elektroniske kommunikasjonstjenester slik som telefontjenester, internettilgang osv. er også omfattet. Om det nærmere innholdet i begrepet elektroniske tjenester, herunder avgrensningen mellom elektroniske tjenester og andre fjernleverbare tjenester, se blant annet punkt 17.4.2.2 i Prop. 1 LS (2010-2011) *Skatter og avgifter 2011*, punkt 5.3.3 i Prop. 117 L (2010-2011) *Endringer i merverdiavgiftsloven mv. (ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet)* og Skattedirektoratets fellesskriv 30. juni 2011.

Som nevnt foran etablerer merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd selve merverdiavgiftsplikten. Etter bestemmelsen er det merverdiavgiftsplikt på leveranser av elektroniske tjenester til andre mottakere enn næringsdrivende og offentlig virksomhet, dersom disse mottakerne er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet og tilsvarende tjeneste er avgiftspliktig ved innenlands omsetning. Sistnevnte vilkår forhindrer at det oppstår konkurransevridninger ved at innenlands omsetning er unntatt/fritatt, mens kjøp av samme tjeneste fra utlandet er avgiftspliktig.

«Andre mottakere» vil først og fremst omfatte privatpersoner, men det vil også kunne gjelde frivillige organisasjoner og andre som ikke driver næring. Kort sagt vil det omfatte alle mottakere som ikke skal beregne og betale merverdiavgift etter reglene om omvendt merverdiavgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 11-3 første ledd.

Fordi elektroniske kommunikasjonstjenester er en form for elektroniske tjenester, er levering av disse fra utlandet til norske forbrukere også avgiftspliktig, jf. merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd. Det er gitt en særregel i femte ledd om at dersom leveringen av elektroniske kommunikasjonstjenester skjer gjennom en fast terminal i merverdiavgiftsområdet, skal det beregnes merverdiavgift selv om

mottakeren ikke er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Denne bestemmelsen er for eksempel aktuell for fasttelefon tjenester eller internettilgang via kabel. Dersom leveringen skjer gjennom fast terminal utenfor merverdiavgiftsområdet, skal det ikke beregnes merverdiavgift selv om mottakeren er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. I tilfeller der levering av tjenesten skjer gjennom en fast terminal, er det altså terminalens plassering som avgjør hvor beskatningen skal skje.

Det har vært reist spørsmål ved hva som er forholdet mellom avgiftsplikten etter merverdiavgiftsloven § 3-30 og den generelle avgiftsplikten på innenlands omsetning av tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1 jf. § 1-2. Spørsmålet har særlig vært om omsetning av en fjernleverbar, ikke-elektronisk tjeneste fra en selger i utlandet til en forbruker i Norge kan bli avgiftspliktig når omsetningen har en sterk tilknytning til Norge. Problemstillingen er blant annet behandlet av Borgarting lagmannsrett i sak LB-2016-106840 (Teleworld AS) og prejudisielt av Oslo tingrett i sak 2019-35885 (Teleworld – etterfølgende erstatningssak). Departementet går ikke nærmere inn på dette spørsmålet, ettersom det nå foreslås å innføre generell merverdiavgiftsplikt på disse salgene. Dermed vil det være avgiftspliktig uavhengig av om omsetningen kan anses som innenlands omsetning, se nærmere under punkt 4.1.

3.2.2 Utførsel

Destinasjonsprinsippet medfører også at Norge ikke skal beskatte tjenester som eksporteres/utføres fra merverdiavgiftsområdet. Reglene for utførsel av fjernleverbare tjenester følger av merverdiavgiftsloven § 6-22.

For elektroniske tjenester, herunder elektroniske kommunikasjonstjenester, er utførsel fritatt for avgift dersom mottakeren er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 6-22 tredje ledd. Dette vil si at dersom en norsk leverandør selger elektroniske spill, strømmetjenester eller lignende til en mottaker hjemmehørende i Sverige, skal det ikke beregnes norsk merverdiavgift

på dette salget. Det er et unntak for elektroniske kommunikasjonstjenester som benytter fast terminal, for eksempel fasttelefon tjenester. For slike tjenester er det plasseringen av terminalen som avgjør hvor tjenesten skal avgiftsbelegges. Det vil si at det skal beregnes norsk merverdiavgift på elektroniske kommunikasjonstjenester med fast terminal i Norge, selv om tjenesten selges til mottaker som er hjemmehørende i et annet land. Et eksempel kan være at en person hjemmehørende i Sverige kjøper en fasttelefon tjeneste til sin hytte i Norge.

3.3 Forenklet registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere av elektroniske tjenester

Etter merverdiavgiftsloven § 2-1 tredje ledd foreligger det registreringsplikt for utenlandske tilbydere som leverer elektroniske tjenester til forbrukere hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Merverdiavgiftsloven § 11-3 annet ledd fastslår at plikten til å beregne og betale merverdiavgiften da påligger tilbyder som nevnt i § 2-1 tredje ledd. Bakgrunnen for at plikten til å beregne og betale avgift av slike tjenester ble pålagt tilbyderne av elektroniske tjenester, var at det systemteknisk og kontrollmessig ble ansett tilnærmet umulig å pålegge forbrukere denne plikten gjennom oppkreivingsmåten med omvendt merverdiavgiftsplikt, se blant annet punkt 17.4.3.2 i Prop. 1 LS (2010-2011) *Skatter og avgifter 2011*. Denne oppkreivingsmåten er også i samsvar med OECDs retningslinjer.

Begrepet «tilbyder» vil i mange tilfeller sammenfalle med selger, men favner videre enn det kjøpsrettslige selgerbegrepet ved at også formidlere av elektroniske tjenester på nærmere vilkår anses som tilbyder. Videre er det i merverdiavgiftsloven 2-1 tredje ledd fastsatt at når leveransen skjer ved bruk av formidler, er det formidleren som anses som tilbyder og som er registreringspliktig. Dette innebærer at markedsplasser/digitale plattformer som utad fremstår som nettbutikk og regelmessig håndterer betalingsstrømmen til og fra forbruker, anses som tilbydere i stedet for den enkelte innholdsprodusent. Begrunnelsen for å gjøre formidlerne avgiftspliktige, er at det er hensiktsmessig at et mindre antall store aktører håndterer avgiftsforpliktelsene fremfor

å legge forpliktelsene på et større antall innholdsleverandører. Dette er også i samsvar med anbefalingene i OECDs rapport fra 2019.

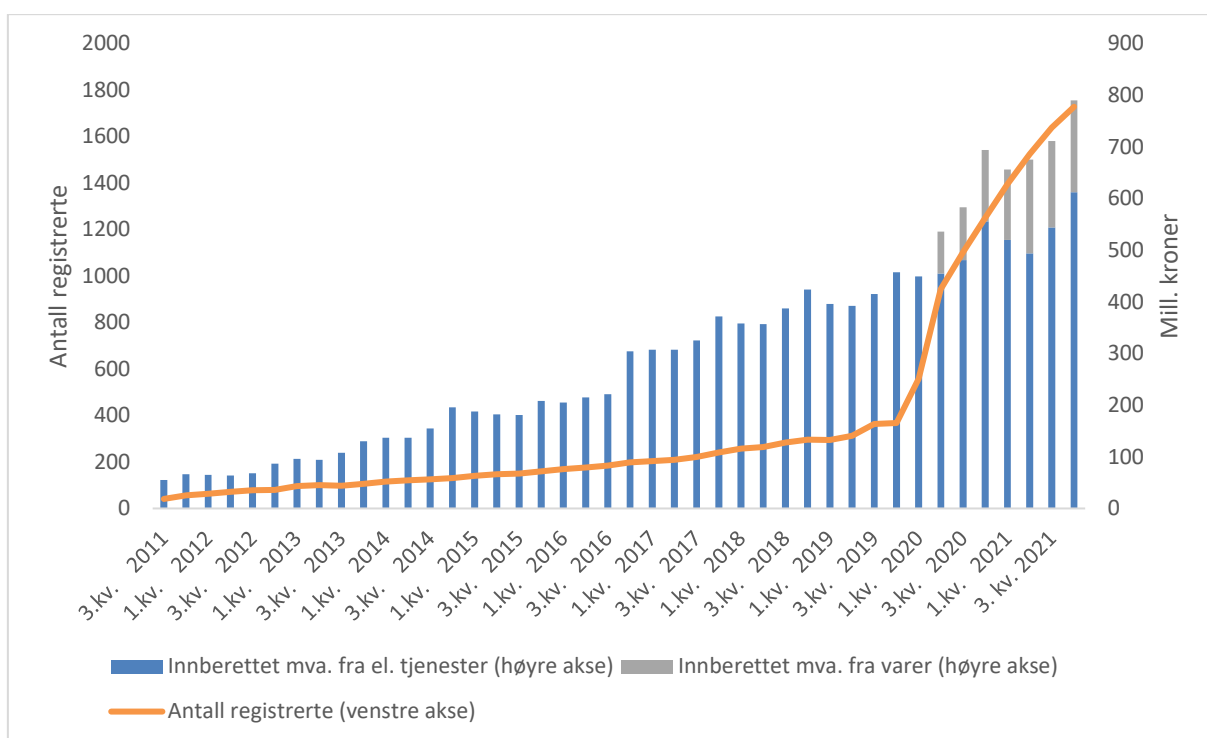
For tilbydere av elektroniske tjenester er det etablert en forenklet registrerings- og rapporteringsordning, jf. merverdiavgiftsloven §§ 14-4 flg. Ordningen er valgfri, det vil si at tilbyderne i stedet kan velge ordinær registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Ordningen har en rekke forenklinger sammenlignet med alminnelig registrering og rapportering. Forenklingene består blant annet i at tilbyderne har begrensede rettigheter, plikter og dokumentasjonskrav, samt enklere registrerings- og innberetningsprosedyrer. Sentralt i systemet er at tilbydere registrert i den forenklete ordningen ikke kan fradragføre inngående merverdiavgift. Dersom en registrert virksomhet etter den forenklete ordningen har inngående merverdiavgift knyttet til aktivitet i Norge, må dette i stedet håndteres gjennom refusjonsordningen som er regulert i merverdiavgiftsloven § 10-1.

Det er oppstilt flere vilkår for at tilbyder av elektroniske tjenester kan registreres under den forenklete ordningen. For det første kan tilbyderen ikke ha forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet. For det andre må tilbyderen levere «elektroniske tjenester» etter merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav j og merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd. For det tredje må tilbyderen levere elektroniske tjenester til andre mottakere enn næringsdrivende eller offentlig virksomhet, typisk privatpersoner. Tilbydere som er registreringspliktige i Merverdiavgiftsregisteret på annet grunnlag enn omsetning av elektroniske tjenester eller varer omfattet av merverdiavgiftsloven § 3-1 annet ledd, kan ikke benytte den forenklete ordningen. Forenklet registrering tillates uten at beløpsgrensen på 50 000 kroner i merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd er oversteget, jf. merverdiavgiftsloven § 14-4 annet ledd.

I 2020 ble den forenklete ordningen utvidet til også å omfatte utenlandske tilbydere som selger varer med lav verdi til norske forbrukere. Den forenklete ordningen (VOEC – VAT On E- Commerce) er en utvidelse av den tidligere forenklete VOES-ordningen.

Etter denne endringen utnytter Norge en stor del av sin beskatningsrett for elektronisk handel omsatt fra for eksempel digitale plattformer i utlandet direkte til norske forbrukere.

Figur 1 viser utviklingen i totalt antall registrerte tilbydere fra den forenklede ordningen for beregning og betaling av merverdiavgift for elektroniske tjenester (VOES) siden ordningen ble iverksatt i 2011. Antallet registrerte tilbydere økte betydelig etter at VOEC-ordningen ble innført i 2. kvartal 2020. VOEC-ordningen gjelder for salg av både elektroniske tjenester og varer. I perioden fra innføringen av VOEC-ordningen og til utgangen av 2021 økte antallet registrerte med 1 171, slik at det totalt i VOEC-ordningen var registrert 1 728 tilbydere per 31. desember 2021. Figuren viser også innberettet merverdiavgift fra varer (grå søyler) og elektroniske tjenester (blå søyler) per kvartal. Ifølge tilbydernes innberetning utgjorde merverdiavgift bare for varer 178 mill. kroner i 4. kvartal 2021, en økning på 40 mill. kroner fra samme kvartal i 2020. Samlet var innberettet merverdiavgift fra VOEC-ordningen 790 mill. kroner i 4. kvartal 2021. I tillegg betales det merverdiavgift ved innførselen av varer med verdi på 350 – 3 000 kroner der merverdiavgiften ikke betales via VOEC-ordningen. For slik innførsel foreligger det ikke tilgjengelige provenyental.



Figur 1: Utviklingen i totalt antall registrerte i VOES (3.kv.2011–1.kv.2020) og VOEC (2.kv.2020–4.kv.2021), samt innberettet merverdiavgiftsbeløp per kvartal. Antall registrerte og mill. kroner. 3.kvartal 2011–4.kvartal 2021.

Kilde: Skattedirektoratet

4 DEPARTEMENTETS VURDERINGER OG FORSLAG

4.1 Behovet for en utvidelse av merverdiavgiftsplikten

Departementet foreslår å innføre generell merverdiavgiftsplikt ved salg av fjernleverbare tjenester til forbrukere hjemmehørende i det norske merverdiavgiftsområdet fra tilbydere utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette innebærer for det første at merverdiavgiftsplikten utvides til også å gjelde omsetning av ikke-elektroniske tjenester til mottakere hjemmehørende i Norge som ikke er næringsdrivende eller offentlig virksomhet. Forslaget innebærer for det andre at avgiftsplikten for fjernleverbare tjenester vil være uavhengig av om omsetningen kan anses merverdiavgiftspliktig som innenlands omsetning. Overført til den nevnte Teleworld-dommen, se punkt 3.2.1, innebærer dette at omsetningen vil være materielt

avgiftspliktig uten at det er behov for en nærmere vurdering. Nedenfor følger begrunnelsen for forslaget.

Merverdiavgiften skal virke nøytralt slik at den ikke påvirker sammensetning av forbruk og produksjon i økonomien. Unntak og fritak fra den generelle merverdiavgiftsplikten skaper vridninger i økonomien. En negativ effekt vil være at virksomheter som ikke er avgiftspliktige oppnår en konkurransefordel sammenlignet med andre aktører i samme marked. Denne konkurransefordelen kan føre til at bedrifter som har en mindre effektiv produksjon likevel går bedre enn andre, fordi de kommer innenfor særordninger i merverdiavgiftssystemet.

I dag har tilbydere i utlandet som selger fjernleverbare tjenester til forbrukere i Norge, en konkurransefordel sammenlignet med virksomheter som tilbyr tilsvarende tjenester i Norge, forutsatt at disse tjenestene ikke er omfattet av VOEC-ordningen. For eksempel kan det være billigere for en forbruker hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet å engasjere et konsulentselskap som holder til i Sverige, fordi det svenske selskapet ikke beregner merverdiavgift på salget av rådgivningstjenester til den norske forbrukeren. Målet om å unngå konkurransevridninger taler derfor for at det bør innføres generell merverdiavgiftsplikt på fjernleverbare tjenester når norske forbrukere kjøper slike tjenester fra tilbydere i utlandet.

Etter destinasjonsprinsippet, som også er i samsvar med prinsippene og anbefalingene i OECDs internasjonale retningslinjer for merverdiavgift, har Norge beskatningsretten til forbruk som skjer i Norge. I dag utnyttes ikke denne beskatningsretten fullt ut, ettersom det ikke er merverdiavgift på alle fjernleverbare tjenester som selges til forbrukere hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. En generell merverdiavgiftsplikt på fjernleverbare tjenester vil dermed tette det som i dag er et hull i regelverket, og slik sørge for at Norge utnytter sin beskatningsrett fullt ut.

En generell merverdiavgiftsplikt for fjernleverbare tjenester vil også føre til at norsk forbruk av slike tjenester beskattes likt, uavhengig av hvordan selger har innrettet sin virksomhet på tvers av landegrensene. Dermed skal ikke merverdiavgiftsreglene påvirke hvordan tilbyderer organiserer sin virksomhet.

En utvidelse av merverdiavgiftsplikten på fjernleverbare tjenester vil også øke statens inntekter. Det er imidlertid vanskelig å fastslå hvor store inntekter det er snakk om. Dette skyldes at det er vanskelig å finne tall på hvor vanlig det er at virksomheter i utlandet selger fjernleverbare, ikke-elektroniske tjenester til forbrukere i Norge. Tilfellet som er beskrevet i nevnte Teleworld-dommen viser likevel at problemstillingen kan oppstå i praksis. Det er også grunn til å tro at den teknologiske utviklingen vil føre til at flere typer tjenester blir fjernleverbare i fremtiden, slik at provenyvirkningene av forslaget kan bli større over tid. Uansett er ikke provenyeffekten det sentrale formålet med å innføre generell merverdiavgiftsplikt på fjernleverbare tjenester. Hensikten er primært å tette et hull i merverdiavgiftsregelverket som i dag skaper konkurransevriddinger.

Innføringen av en generell merverdiavgiftsplikt på fjernleverbare tjenester fører også til at det ikke lenger må trekkes en grense mellom elektroniske og ikke-elektroniske fjernleverbare tjenester for å avklare om det foreligger avgiftsplikt. Som nevnt blir det heller ikke nødvendig med hensyn til den materielle avgiftsplikten å ta stilling til om omsetningen kan være avgiftspliktig som innenlands omsetning, jf. problemstillingen i Teleworld-dommen. Merverdiavgiftsreglene blir dermed enklere å etterleve for næringsdrivende, samt enklere å praktisere for Skatteetaten.

Skillet mellom hvem som kjøper fjernleverbare tjenester (B2B eller B2C) vil fortsatt få betydning. Betydningen vil imidlertid bli redusert ved at det vil foreligge merverdiavgiftsplikt i begge tilfeller, men oppkreivingsmetoden vil være forskjellige avhengig av om mottakeren er næringsdrivende mv. (B2B) eller forbruker (B2C). Se nærmere om dette under punkt 4.2.3 og 4.2.4 nedenfor. Departementet legger til grunn

at enten må aktører anvende omvendt merverdiavgiftsplikt ved kjøp av slike tjenester fra utlandet, eller så må den utenlandske selgeren registrere seg forenklet i VOEC. Noen tredje gruppe finnes forutsetningsvis ikke, og dermed er avgiftsplikten generell.

Innføringen av den forenklete registrerings- og rapporteringsordningen (nå VOEC-ordningen) har gjort at næringsdrivende i utlandet enkelt kan registrere seg for å oppkreve norsk merverdiavgift. Departementet legger til grunn at den samme ordningen kan brukes for virksomhetene som blir avgiftspliktige når salg av alle fjernleverbare tjenester skal ilegges merverdiavgift. Derfor vil ikke den foreslåtte utvidelsen av merverdiavgiftsplikten innebære vesentlige økonomiske eller administrative kostnader for Skatteetaten, ettersom de allerede har de nødvendige systemene og verktøyene.

4.2 Nærmere om lovforslagene

Departementets forslag om å innføre generell merverdiavgiftsplikt på salg av fjernleverbare tjenester fra utlandet til forbrukere i Norge, nødvendiggjør endringer i flere bestemmelser i merverdiavgiftsloven. Nedenfor presenteres de ulike endringsforslagene.

4.2.1 Generell merverdiavgiftsplikt ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet

Merverdiavgiftsloven § 3-30 om fjernleverbare tjenester er i dag bygget opp slik at det er et skille mellom elektroniske tjenester og andre fjernleverbare tjenester, samt et skille mellom ulike mottakere, se punkt 3.1. og 3.2. Når det skal innføres generell merverdiavgiftsplikt ved innførsel av fjernleverbare tjenester til norsk merverdiavgiftsområde, er det ikke behov for slike skiller. Departementet foreslår derfor å forenkle bestemmelsen. I forslaget følger hovedregelen av første ledd. Det skal beregnes merverdiavgift av fjernleverbare tjenester kjøpt i utlandet når mottaker er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet og tjenesten er merverdiavgiftspliktig ved

omsetning der. Det skal, som i dag, være unntak for tjenester som inngår i beregningsgrunnlaget (for varer) etter merverdiavgiftsloven § 4-11 første ledd.

I forslaget til endringer i merverdiavgiftsloven § 3-30 er nåværende annet ledd, som begrenser merverdiavgiftsplikten til tilfeller der mottaker er næringsdrivende eller offentlig virksomhet, foreslått opphevet. Dette er nødvendig for at merverdiavgiftsplikten skal bli generell. Isteden blir dagens tredje ledd nytt annet ledd. Her heter det at dersom tjenesten er til bruk i merverdiavgiftsområdet, skal det beregnes merverdiavgift selv om tjenesten leveres til mottaker som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Unntaket er dersom det kan dokumenteres at det er beregnet merverdiavgift av tjenesten i et annet land. Formålet med denne bestemmelsen er å unngå at merverdiavgiftsplikten i Norge blir forsøkt omgått, for eksempel ved at tjenesteleveransen blir kanalisert til en mottaker i utlandet for siden å bli overført til bruk for mottaker hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet.

Dagens merverdiavgiftslov § 3-30 tredje ledd gjelder bare når mottaker er næringsdrivende eller offentlig virksomhet. Departementet foreslår å endre dette, slik at bestemmelsen også skal gjelde når mottaker er forbruker. Også i slike tilfeller kan det være behov for en sikkerhetsventil som hindrer omgåelse av regelverket. Departementet vil på den annen side vurdere behovet for bestemmelser som begrenser tilbyders ansvar for oppkreving av merverdiavgift når disse har handlet i god tro.

Forslaget til endringer i merverdiavgiftsloven § 3-30 innebærer videre at dagens fjerde ledd om omsetning av elektroniske tjenester til forbrukere oppheves. Bestemmelsen er ikke lenger nødvendig når merverdiavgiftsplikten i første ledd blir generell. Videre foreslår departementet at gjeldende bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 3-30 femte ledd om elektroniske kommunikasjonstjenester som leveres gjennom fast terminal, videreføres som nytt tredje ledd. Dermed vil det fortsatt være terminalens plassering som avgjør om slike tjenester er merverdiavgiftspliktige i Norge.

Endringsforslagene ovenfor innebærer altså at det blir generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av fjernleverbare tjenester til Norge. Merverdiavgiftsplikten vil da foreligge uavhengig av mottakerens status, så lenge mottakeren anses som hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Oppkrevningsmetoden vil imidlertid fortsatt avhenge av mottakerens status, se nærmere under punkt 4.2.3 og 4.2.4 nedenfor.

Vilkåret om at mottakeren skal være hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet gjelder i dag ved innførsel av elektroniske tjenester, og vil etter forslaget gjelde generelt ved kjøp av alle fjernleverbare tjenester fra utlandet. Dette innebærer blant annet at den utenlandske tilbyderen må ta stilling til hvor mottakeren er hjemmehørende. Vilkåret om at mottakeren skal være hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, skal forstås på samme måte som vilkåret for merverdiavgiftsplikten for elektroniske tjenester etter merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd forstås i dag.

Departementet foreslår ingen endringer i begrepet fjernleverbare tjenester. Hva som skal anses som fjernleverbare tjenester, i motsetning til stedbundne tjenester, vil være det samme uavhengig av om mottakeren for eksempel anses som næringsdrivende eller forbruker.

Departementet viser til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 3-30.

4.2.2 Fritak for merverdiavgift ved utførsel av fjernleverbare tjenester

Systemet i merverdiavgiftsloven er at tjenester som er merverdiavgiftspliktige ved innførsel, er fritatt for avgift ved utførsel. Dette følger av destinasjonsprinsippet og forhindrer dobbeltbeskatning. Ettersom departementet nå foreslår en utvidelse av merverdiavgiftsplikten ved levering av fjernleverbare tjenester fra utlandet, er det nødvendig å endre merverdiavgiftsloven § 6-22 for å skape symmetri mellom merverdiavgiftsplikten ved innførsel og utførsel.

Merverdiavgiftsloven § 6-22 har i dag ulike regler avhengig av hva slags fjernleverbar tjeneste som omsettes (elektronisk eller ikke-elektronisk) og hvem mottakeren er, se punkt 3.2.2. Når merverdiavgiftsplikten ved innførsel av fjernleverbare tjenester skal bli den samme uavhengig av mottakerens status og tjenestens art, bør også merverdiavgiftsplikten ved utførsel være den samme. Departementet foreslår derfor å endre merverdiavgiftsloven § 6-22 annet ledd slik at dagens regel for omsetning til næringsdrivende og offentlig virksomhet også skal gjelde ved leveranser av fjernleverbare tjenester til forbrukere. Dette innebærer at omsetningen er fritatt for merverdiavgift dersom mottakeren er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. For fjernleverbare tjenester til forbrukere, er det da ikke lenger nødvendig å ta stilling til om tjenesten helt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet.

Merverdiavgiftsloven § 6-22 tredje ledd har en særregel om elektroniske kommunikasjonstjenester som leveres via fast terminal, se punkt 3.2.2. Siden det ikke foreslås noen endringer i merverdiavgiftsplikten ved innførsel for disse tjenestene, foreslår departementet at regelen for utførsel videreføres.

Dagens merverdiavgiftslov § 6-22 tredje ledd har i siste punktum en presisering om at første ledd ikke gjelder for elektroniske kommunikasjonstjenester. Departementet foreslår å fjerne denne presiseringen, ettersom det allerede følger av systematikken i § 6-22 at det er annet ledd som gjelder for fjernleverbare tjenester, herunder elektroniske kommunikasjonstjenester. Forslaget innebærer ingen realitetsendring. Departementet vil for øvrig se nærmere på utformingen av hele § 6-22 ved en senere anledning.

Departementet viser til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 6-22 annet og tredje ledd.

4.2.3 Ansvar for beregning og betaling av merverdiavgift

Et spørsmål er hvem som skal beregne og betale merverdiavgiften når fjernleverbare tjenester leveres fra utlandet til andre mottakere enn næringsdrivende og offentlig virksomhet. Departementet foreslår at ansvaret skal ligge hos de utenlandske tilbyderne. Dette tilsvarer dagens løsning for varesendinger med lav verdi og elektroniske tjenester til denne gruppen av mottakere, jf. merverdiavgiftsloven § 11-2 første ledd og § 11-3 annet ledd. Departementet kan ikke se at en løsning med omvendt merverdiavgiftsplikt er praktisk gjennomførbar der mottakeren av tjenesten er en forbruker, se også blant annet punkt 17.4.3.2 i Prop. 1 LS (2010-2011) *Skatter og avgifter 2011*. Denne oppkreivingsmåten er også i samsvar med OECDs retningslinjer.

Forslaget innebærer at ansvaret for å beregne og betale merverdiavgift hviler på tilbyderen i utlandet ved leveranser til alle andre mottakere enn de som skal beregne og betale merverdiavgift etter reglene om omvendt merverdiavgiftsplikt for fjernleverbare tjenester. Ved levering til næringsdrivende og offentlig virksomhet er det fortsatt mottaker som skal beregne og betale merverdiavgift for kjøp utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette gjelder selv om tilbyderen i utlandet også omsetter til forbrukere hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, og dermed blir registreringspliktig for merverdiavgift i Norge.

Departementet viser til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 11-3.

4.2.4 Registreringsplikt og forenklet registrerings- og rapporteringsordning

Som nevnt foran, går departementet inn for at det er de utenlandske tilbyderne av fjernleverbare tjenester som skal betale merverdiavgift når mottakeren ikke er næringsdrivende eller offentlig virksomhet. Tilbyderne som skal beregne og betale avgift, må være registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Dermed er det nødvendig å endre merverdiavgiftsloven § 2-1 om registreringsplikt.

I dag er det registreringsplikt for tilbydere som leverer varer med lav verdi eller elektroniske tjenester til forbrukere, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 tredje ledd. Departementet foreslår å endre bestemmelsen slik at registreringsplikten gjelder for tilbydere av alle fjernleverbare tjenester, ikke bare elektroniske. Endringen foreslås gjennomført ved at henvisningen i lovteksten til tjenester som nevnt i § 3-30 fjerde og femte ledd (elektroniske tjenester), endres til en henvisning til hele § 3-30 om fjernleverbare tjenester. Departementet viser til forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 2-1 tredje ledd første punktum.

Departementet foreslår videre at de tilbyderne som blir avgiftspliktige som følge av endringen i § 2-1, skal kunne benytte den forenklede registrerings- og rapporteringsordningen som fremgår av merverdiavgiftsloven §§ 14-4 flg. Bakgrunnen for dette er et ønske om at de administrative og økonomiske konsekvensene for de registreringspliktige skal være så små som mulig. Erfaringene med den forenklede registrerings- og rapporteringsordningen ved levering av elektroniske tjenester har vært gode. Departementet mener derfor at denne bør benyttes også for andre fjernleverbare tjenester.

Den forenklede registrerings- og rapporteringsordningen kan også brukes av tilbydere som, i tillegg til leveranser til forbrukere, også leverer fjernleverbare tjenester til næringsdrivende og offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Ordningen vil imidlertid ikke være tilgjengelig for tilbydere som bare leverer tjenester til næringsdrivende og offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. I sistnevnte tilfeller er det mottakeren som skal beregne og betale merverdiavgift. Dermed er det ikke behov for å registrere tilbydereren.

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

Departementet viser til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 14-4 første ledd bokstav b.

4.2.5 Dokumentasjonsplikt

Merverdiavgiftsloven § 15-10 har regler om dokumentasjonsplikt for aktører som beregner og betaler merverdiavgift. Det følger av fjerde ledd at tilbydere i forenklet registreringsordning skal føre en oversikt over transaksjoner som omfattes av merverdiavgiftsloven § 3-1 annet ledd (varer med lav verdi) og merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde og femte ledd (elektroniske tjenester til andre mottakere enn næringsdrivende og offentlig virksomhet). Transaksjonsoversikten skal være tilstrekkelig detaljert til at skattekontoret kan fastslå at merverdiavgiftsberegningen i skattemeldingen for merverdiavgift er korrekt.

Skattedirektoratet har fastsatt forskrift med nærmere innhold av hva transaksjonsoversikten skal inneholde, jf. merverdiavgiftsforskriften § 15-10-1. Den skal minst inneholde opplysninger om kundens navn og bostedsadresse, leveringsdato, valuta, vederlaget inklusive merverdiavgift i norske kroner og merverdiavgiftsbeløpet. I tillegg skal det være oppgitt dokumentasjonshenvisning.

Departementet mener at de samme dokumentasjonskravene må gjelde for tilbyderne som skal benytte seg av den forenklete registrerings- og rapporteringsordningen for å betale merverdiavgift på andre fjernleverbare tjenester enn elektroniske tjenester. Det foreslås derfor at henvisningen til merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde og femte ledd om elektroniske tjenester byttes ut med en henvisning til hele merverdiavgiftsloven § 3-30 om fjernleverbare tjenester.

Departementet viser til forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 15-10 fjerde ledd.

5 ADMINISTRATIVE OG ØKONOMISKE KONSEKVENSER

Forslaget om å innføre generell merverdiavgiftsplikt på salg av fjernleverbare tjenester fra utlandet til forbrukere i Norge, vil ha både administrative og økonomiske konsekvenser.

5.1 Administrative konsekvenser

Forslaget vil ha administrative konsekvenser for Skatteetaten og virksomheter som tilbyr fjernleverbare tjenester til forbrukere i Norge.

Skatteetaten har allerede etablert et system for beregning og betaling av merverdiavgift for elektroniske tjenester og varer fra utlandet (VOEC-ordningen). VOEC-ordningen vil anvendes ved registrering og oppkreving av merverdiavgift for fjernleverbare (ikke-elektroniske) tjenester til forbrukere i Norge. Ved å benytte et system som allerede fungerer godt, og som mange næringsaktører allerede er kjent med, vil de administrative konsekvensene for Skatteetaten være beskjedne. Det må forventes at antall saker som krever bistand fra Skatteetaten vil øke noe, men dette vil avhenge av omfanget av aktører som berøres av forslaget om en generell merverdiavgiftsplikt på salg av fjernleverbare tjenester fra utlandet til forbrukere i Norge. Det er imidlertid grunn til å forvente at omfanget av salg av fjernleverbare, ikke-elektroniske tjenester til norske forbrukere er begrenset. Det trekkes i retning av at de administrative konsekvensene for Skatteetaten vil være små.

De foreslåtte endringene vil føre til at tilbyderne som må begynne å oppkreve merverdiavgift på sine salg, får noe høyere kostnader sammenlignet med i dag. Disse kostnadene er imidlertid ikke større enn den andre aktører som selger elektroniske tjenester eller varer til Norge allerede har. Det har vært en sterk økning i antall registrerte tilbydere (Figur 1) i VOEC-ordningen de siste årene. Dette taler for at registrering i VOEC, samt beregning og innbetaling av merverdiavgift, fungerer godt. Det forventes at tidskostnadene for tilbydere er beskjedne hvis det innføres generell

merverdiavgiftsplikt på salg av fjernleverbare tjenester fra utlandet til forbrukere i Norge.

5.2 Økonomiske konsekvenser

De økonomiske konsekvensene av forslaget kan grovt sett deles i to; (1) en generell merverdiavgiftsplikt vil gi proveny til staten, og (2) merverdiavgiftsplikt for utenlandske leverandører av fjernleverbare tjenester vil gi likere konkurransevilkår mellom tilbydere i samme marked. Sistnevnte effekt kan gi opphav til en samfunnsøkonomisk gevinst. I dag har norske virksomheter en konkurranseulempe sammenlignet med utenlandske leverandører av fjernleverbare tjenester til forbrukere, fordi norske virksomheter må oppkreve merverdiavgift. Når bedrifter står overfor ulike konkurransevilkår, kan dette føre til en ineffektiv utnyttelse av samfunnets ressurser. Bedriftene som ikke er avgiftspliktige, oppnår en konkurransefordel overfor aktører i samme marked. Denne konkurransefordelen kan bidra til at produksjon og etterspørsel vris mot de mest ineffektive produsentene på bekostning av de mer effektive produsentene. Innføring av generell merverdiavgiftsplikt vil kunne bidra til vridning mot effektive norske produsenter av tjenester, på bekostning av mindre effektive utenlandske virksomheter som har vært fritatt merverdiavgift. Dette er både en gevinst for de norske produsentene og samfunnet ellers.

Størrelsen på de samlede provenyvirkningene av forslaget vil avhenge av dagens omfang av omsetning av fjernleverbare (ikke-elektroniske) tjenester til forbrukere i Norge. Det finnes begrenset med statistikk som belyser omfanget av slike tjenester. Det kan eksempelvis dreie seg om advokat-, rådgivnings-, arkitekt- og IT-tjenester. Dette er alle tjenester som i prinsippet kan leveres som en fjernleverbar tjeneste, men hvor B2B-markedet er langt større enn B2C-markedet. Basert på tilgjengelig informasjon er det grunn til å anta at omsetningen av slike fjernleverbare tjenester til privatkunder er begrenset i Norge i dag. Dette taler for at provenyvirkningene som følger av forslaget vil være begrensede på kort sikt.

Det finnes imidlertid flere prinsipielle sider ved forslaget som er viktig å fremheve. Det norske skatte- og avgiftssystemets legitimitet avhenger av en bred opplevelse av at skatte- og avgiftssystemet er nøytralt og likebehandler aktørene i samme markedet. Forslaget vil sikre likere vilkår for aktører innenfor samme marked. Videre vil forslaget tette et hull i dagens skatte- og avgiftssystem. Ny teknologi og nye måter å organisere selskap på, vil kunne bidra til at flere stedbundne tjenester kan leveres som fjernleverbare tjenester i fremtiden. Regelendringene må dermed forventes å gi høyere merverdiavgiftsinntekter etter hvert.

6 UTKAST TIL LOVENDRINGER

I

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

§ 2-1 tredje ledd første punktum skal lyde:

(3) Tilbydere som leverer varer omfattet av § 3-1 annet ledd og tjenester omfattet av § 3-30 som leveres til andre mottakere enn næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, skal registreres.

§ 3-30 skal lyde:

§ 3-30. Tjenester

(1) Det skal beregnes merverdiavgift av fjernleverbare tjenester som er kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet når mottakeren er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet og

tjenesten er merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet. Dette gjelder likevel ikke dersom tjenesten inngår i beregningsgrunnlaget etter § 4-11 første ledd.

(2) Dersom tjenesten er til bruk i merverdiavgiftsområdet, skal det beregnes merverdiavgift selv om tjenesten leveres til mottaker som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette gjelder likevel ikke dersom det kan dokumenteres at det er beregnet merverdiavgift av tjenesten utenfor merverdiavgiftsområdet.

(3) Skjer leveringingen av elektroniske kommunikasjonstjenester gjennom en fast terminal i merverdiavgiftsområdet, skal det beregnes merverdiavgift selv om mottakeren ikke er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Skjer leveringingen gjennom fast terminal utenfor merverdiavgiftsområdet, skal det ikke beregnes merverdiavgift selv om mottakeren er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet.

§ 6-22 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Omsetning av fjernleverbare tjenester er fritatt for merverdiavgift når mottakeren er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet.

(3) Annet ledd gjelder likevel ikke dersom leveringingen av elektroniske kommunikasjonstjenester skjer gjennom fast terminal i merverdiavgiftsområdet. Skjer leveringingen av slike tjenester gjennom fast terminal utenfor merverdiavgiftsområdet, er leveringingen fritatt.

§ 11-3 skal lyde:

§ 11-3. Innførsel av tjenester

(1) Ved kjøp av fjernleverbare tjenester omfattet av § 3-30, skal mottaker som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet beregne og betale merverdiavgift. Dersom mottakeren ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal merverdiavgift først beregnes og betales når de samlede kjøp for en termin overstiger 2.000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet.

(2) *Er mottakeren andre enn næringsdrivende eller offentlig virksomhet som nevnt i første ledd, skal tilbyder som er nevnt i § 2-1 tredje ledd beregne og betale merverdiavgift.*

§ 14-4 første ledd bokstav b skal lyde:

b. *tjenester omfattet av § 3-30 som er levert til andre mottakere enn næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet.*

§ 15-10 fjerde ledd første punktum skal lyde:

(4) *Tilbyder i forenklet registreringsordning skal føre en oversikt over transaksjoner som omfattes av §§ 3-1 annet ledd og 3-30.*

II

Loven trer i kraft xx.xx.xx.