

**Finansdepartementet, 24. februar 2011**

# **Høringsnotat om endringer i merverdiavgiftsloven mv.**

**Forslag om en forenklet registrerings- og rapporteringsordning  
(forenklet registreringsordning) for tilbydere i utlandet som  
leverer elektroniske tjenester til andre mottakere hjemmehørende i  
Norge enn næringsdrivende og offentlig virksomhet**

## Innhold

1	Innledning og bakgrunn .....	5
1.1	Innledning .....	5
1.2	Bakgrunn .....	5
2	Gjeldende rett .....	7
2.1	Hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet .....	7
2.2	Generelt om merverdiavgiftsplikten .....	8
2.3	Registrering i Merverdiavgiftsregisteret .....	9
2.4	Nærmere om fradragsrett og refusjon av merverdiavgift .....	10
2.5	Ansvar for beregning og betaling av merverdiavgift .....	11
2.6	Saksbehandlingsregler mv. ....	12
2.6.1	Generelt .....	12
2.6.2	Saksbehandlingsregler ved refusjon av merverdiavgift .....	13
2.7	Kontroll-, sanksjons- og innkrevingsregler .....	14
2.7.1	Dokumentasjons-, opplysnings- og bistandsplikt .....	14
2.7.2	Plikt til å opplyse om forretningsforbindelser .....	15
2.7.3	Skjønnsfastsettelse, endringsvedtak og sanksjoner .....	15
2.7.4	Betalingsforfall .....	16
2.7.5	Renter .....	17
2.8	Merverdiavgift og internasjonal tjenestehandel .....	18
2.8.1	Innførsel og utførsel av fjernleverbare tjenester .....	18
2.8.2	Elektroniske kommunikasjonstjenester .....	20
2.8.3	Elektroniske tjenester - endringslov 10. desember 2010 nr. 71 .....	21
3	Merverdiavgiftsregelverket i EU .....	24
3.1	Hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet i EU .....	24
3.2	Regler om leveringssted for tjenester .....	24
3.2.1	Generelt .....	24
3.2.2	Hovedregel – leveranser til næringsdrivende .....	24
3.2.3	Hovedregel – leveranser til privatpersoner .....	25

3.2.4	Unntak.....	25
3.3	Levering av elektroniske tjenester til privatpersoner .....	26
3.3.1	Generelt.....	26
3.3.2	Nærmere om leveringssted for elektroniske tjenester.....	27
3.3.3	Leveringssted for teletjenester og kringkastingstjenester .....	27
3.3.4	Levering av enkelte andre immaterielle tjenester til privatpersoner.....	28
3.4	Betaling og identifikasjon.....	29
3.4.1	Generelt.....	29
3.4.2	Forenklet registreringsordning for tilbydere av elektroniske tjenester ....	29
3.4.2.1	<i>Bakgrunn</i> .....	29
3.4.2.2	<i>Nærmere om ordningen</i> .....	31
3.5	Kontroll- og sanksjonsregler .....	33
3.6	Hvordan den forenklede registrerings- og rapporteringsordningen er gjennomført i svensk rett .....	34
3.6.1	Generelt.....	34
3.6.2	Regler om leveringssted for tjenester til privatpersoner .....	34
3.6.3	Nærmere om den forenklet registrerings- og rapporteringsordning .....	35
4	Departementets vurderinger og forslag .....	36
4.1	Innledning .....	36
4.2	Avgiftsplikt ved innførsel av elektroniske tjenester .....	38
4.2.1	Presisering av avgiftsplikten .....	38
4.2.2	Nærmere om begrepet elektroniske tjenester.....	39
4.3	Ansvar for beregning og betaling .....	39
4.4	Registreringsplikt.....	40
4.5	Forenklet registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere av elektroniske tjenester i utlandet (forenklet registreringsordning) .....	42
4.5.1	Begrepet avgiftssubjekt.....	42
4.5.2	Hvem ordningen gjelder for.....	42
4.5.3	Forenklede registreringsprosedyrer .....	44
4.5.4	Omsetningsoppgave i forenklet registreringsordning.....	45
4.5.5	Betaling og renter.....	46

4.5.6	Forenklede dokumentasjonskrav og kontrollregler .....	47
4.5.7	Refusjon av inngående merverdiavgift .....	49
4.5.8	Sletting .....	49
4.5.9	Saksbehandling .....	51
4.5.10	Skjønnfastsettelse, endringsvedtak og sanksjoner.....	52
5	Innfordring av krav på tilbydere i utlandet.....	54
6	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	54
7	Forslag til endringer i lov 10. desember 2010 nr. 71 om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) .....	56
8	Utkast til lov om endring av lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).....	56
9	Utkast til lov om endring i lov 17. juni 2005 nr. 57 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven).....	63
10	Utkast til lov om endring i lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven).....	63
11	Utkast til endringer i forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften) .....	63

# 1 Innledning og bakgrunn

## 1.1 Innledning

Departementet legger i høringsnotatet fram forslag om endringer i merverdiavgiftsloven mv. knyttet til etablering av en 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). Det foreslås blant annet følgende endringer:

- Merverdiavgift på privatpersoners avgiftspliktige innførsel av elektroniske tjenester skal beregnes og betales av tilbyderne i utlandet.
- Aktuelle tilbydere vil i utgangspunktet være registreringspliktige i Merverdiavgiftsregisteret, men kan velge forenklet registreringsordning.
- Tilbydere i forenklet registreringsordning kan kommunisere elektronisk med ett skattekontor, de vil møte forenklete registreringsprosedyrer, forenklet rapportering og forenklete dokumentasjonskrav.
- Tilbydere i forenklet registreringsordning vil ikke kunne føre inngående merverdiavgift til fradrag i utgående merverdiavgift på omsetningsoppgaven, men vil kunne søke refusjon.

Endringene foreslås iverksatt med virkning fra 1. juli 2011.

## 1.2 Bakgrunn

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

I første hoveddel av arbeidet ble den materielle merverdiavgiftsplikten 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 kjøp av tjenester fra utlandet – innførsel av tjenester – er imidlertid merverdiavgiftsplikten begrenset i forhold til privatpersoner. I utgangspunktet 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 fordi 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 er økende. 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 merverdiavgiftsrettslige 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 proposisjonen, 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 proposisjonen, og forslagene i dette høringsnotatet er som nevnt annen hoveddel av lovarbeidet med å få på plass en avgiftsplikt ved privatpersoners kjøp av elektroniske tjenester fra utlandet. I høringsnotatet fremmes forslag om en forenklet 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.

## **2 Gjeldende rett**

### **2.1 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 budsjettert 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, se merverdiavgiftsloven § 3-1.

I merverdiavgiftsloven er det imidlertid fastsatt enkelte unntak og fritak fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Unntaksbestemmelsene er særskilt angitt i merverdiavgiftsloven § 3-2 til § 3-20 og 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. Det er bl.a. unntak for

omsetning av helsetjenester, sosiale tjenester, fast eiendom og finansielle tjenester. 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. Fritatt omsetning og uttak er regulert i merverdiavgiftsloven kapittel 6. 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 (definert i merverdiavgiftsloven som det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene) er renset for norsk merverdiavgift (nullsats), og at det beregnes merverdiavgift ved innførsel.

## **2.2 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 regulert 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 2.8 nedenfor.

### **2.3 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 denne omsetningen og uttaket (utgående merverdiavgift), jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd, § 2-1 første ledd og § 1-3 første ledd bokstav d. Det foreligger egne regler for idrettsarrangementer med stor publikumstilstrømning, se merverdiavgiftsloven § 2-1 annet ledd. Veldedige og allmenntjenlige 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 fravike 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 2 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.

Når det gjelder hvem som kan underskrive registermeldingens del 2, er dette 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).

## **2.4 Nærmere om fradragsrett 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 virksomhet (inngående avgift), jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Det er en forutsetning for fradragsrett 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 fradragsført 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 fradragsføres. Denne merverdiavgiften vil heller ikke kunne fradragsføres 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 2.6.2 nedenfor.

## **2.5 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 prinsippet 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 2.1 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 oppkreivingsmåten 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.

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

## **2.6 Saksbehandlingsregler mv.**

### **2.6.1 Generelt**

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

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 og 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.

### **2.6.2 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, i praksis er det 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 2.6.1 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.

## **2.7 Kontroll-, sanksjons- og innkrevingsregler**

### **2.7.1 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.

### **2.7.2 Plikt til å opplyse om forretningsforbindelser**

Merverdiavgiftsloven § 16-1 første ledd pålegger tredjemenn opplysningsplikt om disses forretningsforbindelser. Plikten retter seg til 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 parters 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.

### **2.7.3 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. Et skjønnsvedtak vil på den måten 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. Fristen for å kreve endringsvedtak må være kommet inn senest tre år etter utløpet av den terminen avgiftsoppgjøret gjelder.

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 tredjemenn 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 minst 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 skjønnfastsettelse 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 ilegge tilleggsavgift med inntil 100 prosent i tillegg til avgift fastsatt ved skjønnfastsettelse etter § 18-1 eller endringsvedtak etter § 18-4. Vilåret er at bestemmelser i merverdiavgiftsloven er overtrådt forsettlig eller uaktsomt og overtredelsen har eller kunne ha påført staten tap. Beviskravet for ileggelse av tilleggsavgift er kvalifisert sannsynlighetsovervekt.

Etter merverdiavgiftsloven § 21-4 første ledd er det hjemmel for å straffe den som forsettlig unndrar merverdiavgift. Det er i bestemmelsen henvist til straffelovens bedrageribestemmelser. Henvisningen innebærer at merverdiavgiftsunndragelse har en strafferamme på tre år, og seks år dersom unndragelsen er grov. Henvisningen innebærer imidlertid ikke at bedrageribestemmelsernes objektive vilkår må være oppfylt i tillegg til de objektive vilkår i § 21-4.

Etter annet ledd kan det idømmes straff for forsettlig unnlattelse av å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, forsettlig overtredelse av bestemmelsene om omsetningsoppgave, dokumentasjons- og bistandsplikt i kapittel 15, samt forsettlig 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 som overtredelse.

Det subjektive vilåret i første og annet ledd er som nevnt 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.

#### **2.7.4 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.

### **2.7.5 Renter**

Hovedregelen etter skattebetalingsloven § 11-1 er at det skal betales renter av avgiftskrav som ikke er betalt innen forfallstidspunktet i skattebetalingsloven kapittel 10, som beskrevet overfor. 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 oversittes, 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 på den annen side kun tilsvare den pengepolitiske styringsrenten.

## 2.8 Merverdiavgift og internasjonal tjenestehandel

### 2.8.1 Innførsel og utførsel av fjernleverbare tjenester

#### 2.8.1.1 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. Dersom 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 altså ikke i seg selv tilstrekkelig fordi tjenesten i tillegg hovedsakelig må 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 2.5.

Ved innførsel av elektroniske kommunikasjonstjenester 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, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 annet ledd, se nærmere om dette i avsnitt 2.3.

#### *2.8.1.2 Utførsel*

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 2.8.2. 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 eksportfritaket.

## **2.8.2 Elektroniske kommunikasjonstjenester**

### *2.8.2.1 Innførsel*

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 elektroniske 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.

### *2.8.2.2 Utførsel*

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 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.

### **2.8.3 Elektroniske tjenester - endringslov 10. desember 2010 nr. 71**

Ved lov 10. desember 2010 nr. 71 er 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 kommunikasjonstjenester 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 1-1 og 1-2 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 1-1 – Levering av elektroniske tjenester før 1. juli 2011				
	Tilbyder	Mottaker	Merverdiavgifts- pliktig 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 1-2 – Levering av elektroniske tjenester etter 1. juli 2011				
	Tilbyder	Mottaker	Merverdiavgifts- pliktig 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	-

## **3 Merverdiavgiftsregelverket i EU**

### **3.1 Hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet i EU**

Alle medlemsstater i EU må ha et merverdiavgiftssystem. Hoveddirektivet for merverdiavgift i EU er Rådskonklusjon 2006/112/EF (merverdiavgiftsdirektivet), som ble vedtatt 28. november 2006 og trådte i kraft 1. januar 2007.

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 selgere av varer og tjenester som beregner og betaler merverdiavgiften. Men i noen tilfeller er det kjøperen som skal beregne merverdiavgiften (omvendt avgiftsplikt).

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

### **3.2 Regler om leveringssted for tjenester**

#### **3.2.1 Generelt**

Ved grenseoverskridende handel oppstår blant annet spørsmålet om hvor merverdiavgift skal betales. I EU reguleres dette spørsmålet gjennom regler om beskatningssted (leveringssted). Beskatningsstedet 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 beskatningssted i EU vil også få betydning for fordeling av proveny mellom landene.

#### **3.2.2 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.

### **3.2.3 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, finnes ikke i dagens direktiv eller forordning, men er foreslått inntatt i utkast til revisjon av forordning (EF) nr. 1777/2005 artiklene 21 flg. og 14 flg. se COM (2009) 672.

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 beskatningssted. 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 beskatningssted.

### **3.2.4 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 reguleres (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 etter 1. januar 2011), adgang til aktiviteter innenfor kultur, kunst, sport, vitenskap, undervisning, underholdning

og lignende (artikkel 53 etter 1. januar 2011), 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), enkelte andre immaterielle tjenester (artikkel 59).

### **3.3 Levering av elektroniske tjenester til privatpersoner**

#### **3.3.1 Generelt**

Merverdiavgiftsdirektivet inneholder særskilte regler om beskatningssted 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. 1777/2005 artikkel 11 og 12, sammen med bilag I til forordningen som bidrar til å avgjøre hva som er elektroniske tjenester.

Forordningens artikkel 11 nr. 1 gir en mer generell definisjon av elektroniske tjenester:

”1. Elektronisk leverede ydelser som omhandlet i artikkel 9, stk. 2, litra e), tolvte led, og i bilag L i direktiv 77/388/EØF omfatter ydelser, der leveres via internettet eller et elektronisk net, og hvis egenart gjør leveringen deraf hovedsakelig 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 11, punkt nr. 1 samt nevnte lister som positivt angir hva som er elektroniske tjenester, suppleres også av artikkel 12 som gir eksempler på tjenester som ikke skal anses som elektroniske tjenester.

### **3.3.2 Nærmere om leveringssted for elektroniske tjenester**

Regler om leveringssted for elektroniske tjenester framkommer av artiklene 44, 45, 58 og 59. Artiklene 44 og 45 gjelder levering av elektroniske tjenester hvor både kjøper og selger er etablert i EU, mens artikkel 58 og 59 regulerer levering hvor en av partene er etablert utenfor EU.

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 beskatningsstedet det stedet som tilbyder har etablert sin virksomhet. Dette følger av artikkel 45 som gir hovedregelen om beskatningssted ved B2C-transaksjoner.

Artikkel 58 gir regler om beskatningssted ved levering av elektroniske tjenester fra tilbydere etablert utenfor EU til privatpersoner bosatt i EU. For disse transaksjonene er beskatningsstedet der hvor privatpersonen er bosatt. Det er disse leverandørene som kan benytte seg av den forenklede registreringsordningen, se avsnitt 3.4.2.

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 beskatningssted 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.

### **3.3.3 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.

### **3.3.4 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 3.3.3 anvendelsen av artikkel 59a(b) obligatorisk.

### **3.4 Betaling og identifikasjon**

#### **3.4.1 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 beskatningssted 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.

#### **3.4.2 Forenklet registreringsordning for tilbydere av elektroniske tjenester**

##### *3.4.2.1 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 Merverdiavgiftsdirektivet. 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 incitament 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.

#### *3.4.2.2 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 forenklete 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 inneholder 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. 1777/2005 artikkel 20 nr. 4. 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 (EF) nr. 1777/2005 artikkel 20 nr. 2.

Merverdiavgiftsdirektivet artikkel 363 gir regler om når en leverandør skal slettes fra ordningen. Dersom leverandører misligholder forpliktelsene etter den forenklete registreringsordningen 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 oppfylder vilkårene for å benytte den forenklete registreringsordningen. Merverdiavgiftsforordningen artikkel 20 nr. 1 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.

### 3.5 Kontroll- og sanksjonsregler

Merverdiavgiftsdirektivet artikkel 369 pålegger leverandører å føre regnskap over transaksjoner som er omfattet av den forenklete registreringsordningen, se avsnitt 3.4.2. 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 frafvoke direktivets øvrige bestemmelser er gitt i artikkel 395. Denne bestemmelsen sier at Rådet etter forslag fra 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 Kommisjonen.

Som omtalt i avsnitt 3.4.2 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.

### **3.6 Hvordan den forenklede registrerings- og rapporteringsordningen er gjennomført i svensk rett**

#### **3.6.1 Generelt**

Sverige innførte 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.

#### **3.6.2 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 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 skattskyldighet"). 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 tilbyderer er etablert i Sverige. Dette følger av 5 kap. 6 § ML som gjennomfører merverdiavgiftsdirektivet artikkel 45.

Unntakene fra de to hovedreglene er å finne 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, så 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.

### **3.6.3 Nærmere om den forenklet registrerings- og rapporteringsordning**

En næringsdrivende fra et land utenfor EU kan benytte seg av den forenklete registrering og rapporteringsordning ("särskild forenklad 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 tilsvarer 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 överklagande, som tilsvarer 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 inndrivning, 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, tilsvarer norsk tilleggsavgift) og förseningsavgift (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 forenkla ordningen i merverdiavgiftsdirektivet. Den forenkla 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 ilagge sanksjoner etter hver enkelt medlemsstats rettssystem.

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

## **4 Departementets vurderinger og forslag**

### **4.1 Innledning**

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. Blant annet er det nødvendig med en egen bestemmelse om registreringsplikt i merverdiavgiftsloven kapittel 2. Den foretatte lovendringen forutsetter at ansvaret for beregning og betaling av norsk

merverdiavgift skal ligge hos tilbyderne av slike tjenester. Dette nødvendiggjør endringer i merverdiavgiftsloven kapittel 11.

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 3.4.2. I Prop. 1 LS (2010-2011) Skatter og avgifter 2011 ble det varslet at det arbeides med en forenklet 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.”*

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 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). Dette tilsier i utgangspunktet at bestemmelsene bør plasseres etter sin saklige sammenheng.

Etter forslaget vil tilbydere av elektroniske tjenester kunne velge å registrere seg etter en forenklet registreringsordning. Et separat register som ikke er tilknyttet Enhetsregisteret gjør at tilbyderne vil få ett kontaktpunkt i Norge. Tilbyderne vil

møte forenklete dokumentasjonskrav og registreringen vil i seg selv ikke medføre at tilbyderne blir omfattet av bokføringsloven eller regnskapsloven. Gjennom en egen webløsning legges det opp til at tilbyderne vil kunne kommunisere elektronisk med avgiftsmyndighetene. Både registreringsprosedyren og rapporteringen vil være forenklet og elektronisk.

Ved siden av bestemmelser om materiell avgiftsplikt, inneholder merverdiavgiftsloven en rekke forvaltningsregler. Dette er blant annet regler om saksbehandling, kontroll, sanksjoner, skjønnsfastsettelse og endringsvedtak. Etter forslaget anses tilbyderne i forenklet registreringsordning ikke som avgiftssubjekt etter merverdiavgiftsloven. Med dette som utgangspunkt er tilbyderne underlagt færre plikter enn de som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Flere av reglene som gjelder avgiftssubjekt bør imidlertid også komme til anvendelse på tilbydere som benytter forenklet registreringsordning. I disse bestemmelsene er det derfor nødvendig å gjøre enkelte tekniske endringer.

På denne bakgrunn legger departementet fram forslag til regelverksendringer som ledd i arbeidet med gjennomføringen av merverdiavgiftsplikten ved privatpersoners kjøp av elektroniske tjenester fra tilbydere i utlandet. Forslagene er presentert i avsnitt 4.2 flg. nedenfor.

## **4.2 Avgiftsplikt ved innførsel av elektroniske tjenester**

### **4.2.1 Presisering av avgiftsplikten**

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, foreslår departementet 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. En slik bestemmelse vil hindre at det oppstår konkurransevridding ved at innenlands omsetning er unntatt/fritatt, mens innførsel av den samme tjenesten er avgiftspliktig. Det kan for eksempel tenkes at en utenlandsk tilbyder innretter 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.

Departementet mener det er informativt med en slik presisering i merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd, selv om vilkåret i merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd etter bestemmelsens oppbygging også gjelder for fjerde ledd.

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

#### **4.2.2 Nærmere om begrepet elektroniske tjenester**

”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 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 3.3.1 ovenfor.

I tillegg til definisjonen av elektroniske tjenester i merverdiavgiftsloven, er det gitt en forskriftsfullmakt i merverdiavgiftsloven § 1-3 annet ledd bokstav e), slik at begrepet nærmere kan fastlegges i merverdiavgiftsforskriften om nødvendig. Det kan stilles spørsmål ved om man bør benytte seg av fullmaktsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 1-3 annet ledd bokstav e) og i merverdiavgiftsforskriften definere begrepet elektroniske tjenester nærmere. Det vil imidlertid 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. Finansdepartementet mener derfor at en definisjon i forskriften ikke vil tilføre mye utover det som følger av lovens definisjon og den veiledning som ligger i merverdiavgiftsdirektivet og merverdiavgiftsforordningen i EU.

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

#### **4.3 Ansvar for beregning og betaling**

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 2.5 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.

På denne bakgrunn 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.

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 næring. Kort fortalt vil ansvaret hvile på 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 endringer i § 11-3 annet ledd i merverdiavgiftsloven.

#### **4.4 Registreringsplikt**

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

bestemmelse om at tilbydere i utlandet som leverte slike tjenester skulle registreres i avgiftsmanntallet (nå Merverdiavgiftsregisteret) ved representant. Regelen er i dag inntatt 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 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 leverer 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 avsnitt 4.5 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 har vært i 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. Departementet legger foreløpig opp til en beløpsgrense på 50 000 kroner, men vil konkludere endelig etter høringen.

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

#### **4.5 Forenklet registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere av elektroniske tjenester i utlandet (forenklet registreringsordning)**

##### **4.5.1 Begrepet avgiftssubjekt**

Begrepet "avgiftssubjekt" ble innført sammen med ny teknisk revidert merverdiavgiftslov. Begrepet omfatter alle som er registreringspliktig eller faktisk er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og skal fremme lovens brukervennlighet, se Ot.prp. nr. 76 (2008-2009). Begrepet er derfor 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 tilbyderne registreres i Merverdiavgiftsregisteret.

Departementet legger imidlertid opp til 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 4.5.2 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 tilbyderne i utgangspunktet skal få begrensede plikter å forholde seg til, samtidig som de ikke vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift, men vil kunne søke refusjon. Tilsvarende som næringsdrivende uten avgiftspliktig omsetning i merverdiavgiftsområdet, men innfører varer eller tjenester fra utenfor merverdiavgiftsområdet, vil tilbyderne anses som betalingspliktige i merverdiavgiftsloven.

##### **4.5.2 Hvem ordningen gjelder for**

Som nevnt i avsnitt 4.4 skal tilbyderne som utgangspunkt registreres i Merverdiavgiftsregisteret, men de kan på visse vilkår velge å benytte forenklet registreringsordning.

Det foreslås at forenklet registreringsordning skal være tilgjengelig for 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).

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

Ordnings vil 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.

Kravet om at det kun skal beregnes og betales merverdiavgift på elektroniske tjenester fra utlandet innebærer at tilbydere som allerede er registrert i Merverdiavgiftsregisteret for annen virksomhet ikke vil kunne velge forenklet registreringsordning ved oppstart av e-handel. Vilåret innebærer også at tilbydere som allerede er registrert etter forenklet registreringsordning skal slettes dersom det i tillegg startes annen virksomhet som er registreringspliktig etter merverdiavgiftsloven § 2-1 første og annet ledd. Se nærmere om sletting under avsnitt 4.5.8.

Forenklet registreringsordning vil ikke 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 merverdiavgiften 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).

Departementet foreslår at tilbydere som i utgangspunktet oppfyller vilkårene for å velge forenklet registreringsordning likevel kan nektes å benytte ordningen dersom de tidligere har blitt slettet på grunn av mislighold av plikter, se nærmere under avsnitt 4.5.8.

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

### **4.5.3 Forenklete registreringsprosedyrer**

Departementet foreslår som nevnt 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. De 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.

Tilbydere av elektroniske tjenester som ikke har forretningssted i Norge må altså ta et valg når leveranser til norske privatpersoner overstiger 50 000 kroner (under forutsetning av at beløpsgrensen skal gjelde, se avsnitt 4.4). 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 opp til reglene i merverdiavgiftsdirektivet som flere tilbydere allerede er kjent med. Det legges derfor opp til en forskrift hvor det går fram at meldingen skal inneholde tilbyderens navn, postadresse, elektroniske adresser, herunder webadresser, skattnummer i tilbyders hjemland og en erklæring om at tilbyder ikke er avgiftssubjekt i Norge. Informasjonskravene tilsvarende i stor grad merverdiavgiftsdirektivet artiklene 360-362 og innebærer en forenkling sammenlignet med prosedyrene for registrering i

Merverdiavgiftsregisteret. Se avsnitt 2.3 om registrering i Merverdiavgiftsregisteret.

Skattekontoret vil deretter tildele tilbyderer et unikt identifikasjonsnummer i det særskilte registeret og gi tilbyderer elektronisk melding om dette.

Det vises til forslag til ny § 14-5 i merverdiavgiftsloven, og forslag til ny § 14-5-1 i merverdiavgiftsforskriften.

#### **4.5.4 Omsetningsoppgave i forenklet registreringsordning**

Et viktig formål med forenklet registreringsordning er å redusere tilbydererens plikter etter merverdiavgiftsloven, samt gjøre det enklere for tilbyderer 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. Forslagene nedenfor tilsvarer således reglene i merverdiavgiftsdirektivet.

Merverdiavgiftslovens regler om omsetningsoppgaven er gitt i kapittel 15 I. Som nevnt i avsnitt 4.1 mener departementet at reglene om forenklet registreringsordning bør plasseres der de systematisk hører hjemme. Det foreslås derfor å innta 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 i forslag til nytt tredje ledd i § 15-6. Paragraf 15-6 omhandler i dag den særskilte omsetningsoppgaven for kjøp av fjernleverbare tjenester og kjøp av klimakvoter. Departementet antar at det systemteknisk og pedagogisk er hensiktsmessig at også andre omsetningsoppgaver på siden av den ordinære omsetningsoppgaven blir plassert i samme paragraf. Omsetningsoppgaven skal inneholde tilbydererens identifikasjonsnummer, som det har fått utdelt ved registreringen. I tillegg skal det angis beregningsgrunnlaget, som er samlede leveranser, og beregnet merverdiavgift. Beløpene skal omregnes til norske kroner.

Beløpet for de totale leveranser skal gjelde den terminen betalingen skjedde. Dette framgår av forslag til nytt annet punktum i § 15-9 første ledd. Regelen for den ordinære omsetningsoppgaven og den særskilte omsetningsoppgaven i § 15-6 første og annet ledd er at beløpet skal gjelde den terminen dokumentasjonen er utstedt. Denne regelen er uanvendelig for tilbyderer i forenklet registreringsordning, ettersom disse ikke plikter å utstede salgsdokument.

På samme måte som for den særskilte omsetningsoppgaven, foreslår departementet at omsetningsoppgaven i forenklet registreringsordning skal leveres kvartalsvis. Dette vil framgå av § 15-6 fjerde ledd. I likhet med den ordinære omsetningsoppgaven, foreslår departementet at omsetningsoppgaven i forenklet registreringsordning skal leveres for hver termin selv om det ikke har vært merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak i terminen.

Ordinære og særskilte omsetningsoppgaver kan leveres på papir eller elektronisk. Departementet foreslår at omsetningsoppgaven i forenklet registreringsordning skal leveres elektronisk gjennom den webløsningen som er under utarbeiding. Etter forslag vil dette fremgå av nytt tredje punktum i § 15-7 tredje ledd.

Departementet foreslår at oppgavefristen skal være tjue dager fra utløpet av terminen. Denne regelen er foreslått inntatt i nytt femte punktum i § 15-8 første ledd.

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

#### **4.5.5 Betaling og renter**

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 innenlands merverdiavgift. Bestemmelsens overskrift er for så vidt ikke helt presis, men den er satt for å avgrense merverdiavgift på innførsel av varer. Ettersom tilbydere i forenklet registreringsordning 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 2.7.5. Sverige har som nevnt i avsnitt 3.6.3 gjort unntak fra renteplikten. 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 renter ved forsinket betaling og endringsvedtak. Departementet foreslår derfor at reglene om renteplikt i kapittel 11 skal gjelde fullt ut for tilbydere i forenklet registreringsordning.

Det vises til forslag til endringer i § 9-1 i skattebetalingsloven.

#### **4.5.6 Forenklete dokumentasjonskrav og kontrollregler**

At tilbyderne i forenklet registreringsordning befinner seg i utlandet, vil i utgangspunktet redusere mulighetene for at norske myndigheter kan føre kontroll med at tilbyderne beregner og betaler riktig merverdiavgift.

Departementet legger til grunn at tilbydere i forenklet registreringsordning, ikke skal være bokføringspliktige i Norge. Bokføringsloven § 2 annet ledd sier at enhver som leverer omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven, er bokføringspliktig. For å unnta tilbydere i forenklet registreringsordning foreslås det et nytt annet punktum i bokføringsloven § 2 annet ledd.

I EUs merverdiavgiftsdirektiv er det viktigste kontrollmidealet 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. Her vil det også framgå at oversikten skal være elektronisk tilgjengelig for skattekontoret innen tre uker etter anmodning fra skattekontoret. Fristregelen er foreslått for å ha klare regler for når dokumentasjonsplikten inntreffer. Oversikten skal oppbevares i ti år fra utgangen av det året transaksjonene er gjennomført.

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.

Med hjemmel i denne bestemmelsen foreslår departementet en slik forskrift, inntatt i merverdiavgiftsforskriften § 15-10-1. Forskriften bestemmer at transaksjonsoversikten for det første skal angi dokumentasjonshenvisning. Dette er samme uttrykk som er brukt i bokføringsforskriften § 3-1. En dokumentasjonshenvisning er normalt en henvisning til salgsdokumentet. I og med at tilbyderne i forenklet registreringsordning ikke skal ha plikt til å utstede salgsdokument, vil det også måtte godtas henvisninger til andre kilder som dokumenterer transaksjonen, herunder elektroniske dokumenter. Det kan for eksempel være loggføring fra et elektronisk system. For det andre skal oversikten inneholde leveringsdato. For det tredje skal det angis kundens navn og bostedsadresse. For det fjerde skal det angis hvilken valuta tjenesten er solgt i. For det femte skal det oppgis tjenestens vederlag inklusive merverdiavgift. Dette beløpet skal oppgis i transaksjonsoversikten i norske kroner. For det sjette skal det oppgis merverdiavgift. Det skal ikke være et krav at tjenesten spesifiseres.

Departementet har ikke valgt å foreslå at tilbyderne skal ha plikt til å utstede salgsdokument. Begrunnelsen er at salgsdokument vanskelig vil kunne fungere som et kontrollmiddel når det utstedes til privatpersoner. Privatpersoner har ikke plikt til å oppbevare salgsdokument. Det vil dessuten være lite aktuelt at skatteetaten utfører kontroller av privatpersoners salgsdokumenter.

Tilbydere i forenklet registreringsordning skal likevel ha adgang til å utstede salgsdokument hvor det oppgis merverdiavgiftsbeløp og at vederlaget omfatter merverdiavgift. Departementet foreslår derfor en tilføyelse i regelen om adgang til å utstede salgsdokument i § 15-14 første ledd, som i dag bare omfatter ”registrert avgiftssubjekt”.

Merverdiavgiftsloven har en rekke generelle kontrollbestemmelser, som omtalt i avsnitt 2.6.1 og 2.6.2. Departementet legger til grunn at disse bestemmelsene også skal gjelde tilbydere i forenklet registreringsordning. Det er riktignok ikke alle som vil ha praktisk betydning, ettersom tilbyderne i forenklet registreringsordning befinner seg i utlandet.

Som nevnt i avsnitt 4.1 retter mange av forvaltningsreglene i merverdiavgiftsloven seg mot ”avgiftssubjekter”.

En av disse bestemmelsene er § 15-11, som pålegger avgiftssubjektet plikt til å sende inn regnskapsdokumenter og for øvrig gi de opplysninger avgiftsmyndighetene måtte kreve. Tilbydere i forenklet registreringsordning skal ikke ha plikt til å tilgjengeliggjøre andre dokumenter enn transaksjonsversikten som foreslått i § 15-10 nytt fjerde ledd. Men tilbyderne skal ha opplysningsplikt om forhold avgiftsmyndighetene finner kan ha betydning for avgiftskontrollen. Departementet foreslår derfor at bare første ledd fjerde punktum skal gis tilsvarende anvendelse overfor tilbydere 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 muligheten til og som er av betydning for avgiftskontrollen. At bestemmelsen skal gjelde, vil derfor ikke forvanske den forenklete registreringsordningen.

Kapittel 16 regulerer tredjemenns opplysningsplikt. Disse bestemmelsene skal også gjelde tilbydere i forenklet registreringsordning. Paragraf 16-2 tredje ledd retter seg imidlertid mot avgiftssubjektet. Denne bestemmelsen regulerer avgiftsmyndighetenes adgang til å kreve opplysninger om navngitte og ikke navngitte avgiftssubjekter hos finansinstitusjoner. Departementet foreslår en setning i bestemmelsens tredje punktum om at denne bestemmelsen også skal gjelde for opplysninger om tilbydere i forenklet registreringsordning.

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.

Det vises til forslag til nytt § 15-10 fjerde ledd og femte ledd, endringer i § 15-11 første ledd, § 16-2 tredje ledd i merverdiavgiftsloven, ny § 15-10-1 i merverdiavgiftsforskriften og endringer i § 2 bokføringsloven.

#### **4.5.7 Refusjon av inngående merverdiavgift**

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 fradragsføre 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.

#### **4.5.8 Sletting**

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 4.5.2 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. Tilbyderen skal melde fra til skattekontoret når vilkårene ikke lenger er oppfylt eller virksomheten opphører. Men også dersom skattekontoret selv finner ut at tilbyderen ikke lenger oppfyller vilkårene eller at virksomheten har opphørt, skal tilbyderen slettes. 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 forenklete 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, 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. For øvrig omfattes både mislighold av prosessuelle plikter, som at tilbyderen ikke leverer korrekt oppgave innen fristen, og overholdelse av den materielle avgiftsplikten. Ethvert pliktbrudd vil imidlertid ikke medføre sletting. Som i merverdiavgiftsdirektivet foreslår departementet å innta et vilkår om at tilbyderen "gjentatte ganger" skal ha misligholdt pliktene. Terskelen for når dette vilkåret er oppfylt, vil bero på hva slags pliktbrudd man står overfor. At tilbyderen ikke overholder de materielle avgiftspliktene vil i utgangspunktet være mer alvorlig enn brudd på prosessuelle plikter. Brudd på bestemte prosessuelle plikter kan imidlertid tyde på et bakenforliggende brudd på den materielle avgiftsplikten, og kan således være like alvorlig.

En tilbyder som slettes på dette grunnlaget, og som fortsatt driver avgiftspliktig virksomhet, skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret ved representant. Dette følger for så vidt av merverdiavgiftssystemet og av merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd, men departementet foreslår av informasjonshensyn å ta det inn i § 14-7 fjerde ledd.

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 at 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.

#### **4.5.9 Saksbehandling**

Som nevnt i avsnitt 4.1 legger departementet til grunn at merverdiavgiftslovens generelle forvaltningsregler skal gjelde for tilbydere som benytter forenklet registreringsordning. Dette innebærer blant annet merverdiavgiftslovens klageregler og regler om taushetsplikt vil gjelde. Forvaltningsloven vil gjelde såfremt merverdiavgiftsloven ikke har særregler.

I merverdiavgiftslovens bestemmelse om taushetsplikt er det nødvendig å gjøre en endring. I bestemmelsen sies det at taushetsplikten ikke omfatter opplysninger om at en næringsdrivende er eller ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Etter departementets oppfatning 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.

#### **4.5.10 Skjønnsfastsettelse, endringsvedtak og sanksjoner**

Som omtalt i avsnitt 2.7.3 gir merverdiavgiftsloven anvisning på ulike rettsvirkninger dersom det oppdages feil i et avgiftsoppgjør. Som nevnt i avsnitt 4.1 er det 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 forenklet registreringsordning.

Merverdiavgiftsloven § 18-1 om skjønnsfastsettelse retter seg etter dagens ordlyd mot ”et avgiftssubjekts avgiftsoppgjør”. For at bestemmelsen skal gjelde også tilbydere i forenklet registreringsordning, foreslår departementet å ta bort uttrykket ”avgiftssubjekt”, både i første og annet ledd. Denne endringen har ingen annen innholdsmessig betydning enn at det klargjøres at bestemmelsen ikke bare gjelder avgiftssubjekter.

Merverdiavgiftsloven § 18-3 om endring av merverdiavgiftsoppgjør etter krav fra avgiftssubjektet retter seg også mot ”avgiftssubjektet”. For at bestemmelsen også skulle gjelde mottakere av fjernleverbare tjenester, som har plikt til å beregne og betale avgift etter § 11-3 første ledd, ble det tatt inn en bestemmelse om dette i femte ledd. Departementet foreslår at det i femte ledd tilføyes at første til fjerde ledd også skal gjelde tilbydere i forenklet registreringsordning.

Merverdiavgiftsloven § 18-4 gjelder vedtak uten klage. I første ledd første punktum angis hvilke vedtak som kan endres. I første ledd annet punktum sies at det samme gjelder vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret når det samtidig er truffet vedtak om skjønnsfastsettelse etter § 18-1 som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket. Det er her nødvendig å tilføye at det samme må gjelde vedtak om registrering eller sletting i forenklet registreringsordning.

Som omtalt i avsnitt 3.6.3 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 kan riktignok innvendes at det i mange tilfeller vil være praktisk vanskelig å ilegge virksomheter som holder til i utlandet tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3. Dette må sees i sammenheng med de begrensede kontrollmulighetene, som er beskrevet i avsnitt 4.5.6. Begrensede kontrollmuligheter kan gjøre det vanskelig å avdekke forhold som vil utløse

tilleggsavgift. Det kan dessuten være vanskelig å innhente tilstrekkelig bevis for å kunne oppfylle det kvalifiserte beviskravet som gjelder for ileggelse av tilleggsavgift. Departementet er likevel av den oppfatning at det ville være prinsipielt uheldig dersom tilbydere i forenklet registreringsordning ikke skulle være underlagt de sanksjonene som avgiftssubjektene må følge. Videre 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 § 21-3 annet ledd er det nødvendig å gjøre en teknisk endring, slik at bestemmelsen ikke bare gjelder avgiftssubjekter, men også tilbydere i forenklet registreringsordning.

I praksis vil antakelig merverdiavgiftsloven § 21-2 om forhøyet utgående avgift være den mest anvendelige sanksjonen. 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 2.7.3 avhenger ikke adgangen til å ilegge sanksjoner eller straff av at 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 kvalifiserer 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 4.5.6. 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. De praktiske utfordringene dukker dessuten ikke opp når tilbydere i utlandet velger å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret ved representant. Representanten vil være solidarisk ansvarlig for oppfyllelse av de pliktene som pålegges tilbyderen.

Det er også grunn til å understreke 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.

Bestemmelsene i § 20-1 og § 20-2 regulerer henholdsvis søksmål mot staten og søksmål fra staten. Disse bestemmelsene gjelder etter sin ordlyd kun avgiftssubjekter. Departementet foreslår tekniske endringer i § 20-1 andre og tredje ledd samt § 20-2 annet ledd slik at bestemmelsen også vil gjelde tilbydere i forenklet registreringsordning.

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

## **5 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 nødvendig 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 insitamenter 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.

## **6 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 kan antas at i underkant av 1/3 av omsetningen kan knyttes til salg av musikk, ved nedlastning eller streaming. Videre antas at om lag 1/3 kan knyttes til spill, som nettpill 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. Provenyvirkningene av en avgiftsplikt for slike tjenester kan på usikkert grunnlag anslås til i størrelsesorden 150 mill. kroner årlig. Hvis iverksettelse skjer fra 1. juli kan effekten i 2011 utgjøre om lag 75 mill. kroner påløpt og om lag 38 mill. kroner bokført. Inntektene til staten vil avhenge av at utenlandske tjenestetilbydere innberetter og betaler avgift. Provenyanslaget er usikkert og departementet vil komme tilbake med eventuelt endringer i anslaget i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2011. 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 seg etter en forenklet registrerings- og rapporteringsordning. Målsettingen vil blant annet være i størst mulig grad å forenkle de administrative pliktene gjennom enklere registrerings- og rapporteringsprosedyrer.

Skattetatens administrative kostnader ved innføring av merverdiavgiftsplikten er anslått til i størrelsesorden 5 mill. kroner i utviklingskostnader og 2 mill. kroner i årlige driftskostnader. De administrative kostnadene knyttet til etablering og drift av en forenklet registrerings- og rapporteringsordning vil imidlertid bero på hvilke tekniske løsninger som velges. Anslaget er derfor noe usikkert.

## **7 Forslag til endringer i lov 10. desember 2010 nr. 71 om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)**

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

### I

§ 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.*

### II

Endringsloven trer i kraft 1. juli 2011.

## **8 Utkast til lov om endring av lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)**

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

### I

§ 2-1 tredje ledd skal lyde:

*(3) Tilbyder som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet og som leverer elektroniske tjenester, herunder elektroniske kommunikasjonstjenester omfattet av § 3-30 fjerde og femte ledd, skal registreres når leveranser til sammen har oversteget 50.000 kroner i en periode på tolv måneder.*

§ 10-1 nytt annet ledd skal lyde:

*(2) Næringsdrivende i utlandet som er registrert etter forenklet registreringsordning i kapittel 14 II 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 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 den 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.*

Overskriften til kapittel 14 skal lyde:

*Kapittel 14. Registrering i Merverdiavgiftsregisteret mv. og forenklet registreringsordning*

Deloverskrift til §§ 14-1 til 14-3 skal lyde:

*I Registrering i Merverdiavgiftsregisteret*

Deloverskrift til §§ 14-4 til 14-7 skal 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) *Den 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 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 gi forskrift om utfylling og gjennomføring av annet ledd bokstav c og femte ledd.*

Overskriften til § 15-6 skal lyde:

*§ 15-6 Særskilt omsetningsoppgave mv. for mottakere av fjernleverbare tjenester og omsetningsoppgave i forenklet registreringsordning*

§ 15-6 tredje til femte ledd skal lyde:

*(3) Tilbyder i forenklet registreringsordning skal levere omsetningsoppgave som viser identifikasjonsnummer, beregningsgrunnlag, omregnet til norske kroner, og beregnet merverdiavgift. 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 skal lyde:

*(3) Omsetningsoppgave skal leveres elektronisk eller på papir og sendes den mottakssentral Skattedirektoratet bestemmer. Omsetningsoppgave som er levert på papir skal undertegnes. Omsetningsoppgave i forenklet registreringsordning skal leveres elektronisk.*

§ 15-8 første ledd skal lyde:

(1) Oppgavefristen er en måned og ti dager etter utløpet av hver oppgavetermin eller fra tidspunktet for virksomhetens opphør. Fristen for tredje termin etter § 15-2 er likevel 31. august. For avgiftssubjekt innen primærnæringene som har kalenderåret som oppgavetermin, er oppgavefristen tre måneder og ti dager. For avgiftssubjekt med lav omsetning og kalenderåret som oppgavetermin er oppgavefristen to måneder og ti dager. *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 nytt 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 fra skattekontoret. 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.*

§ 15-11 første ledd skal lyde:

(1) Et avgiftssubjekt skal uten opphold legge fram, utlevere eller sende inn registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale og andre dokumenter av betydning for avgiftskontrollen når avgiftsmyndighetene krever det. Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene gjelder også elektroniske programmer og programsystemer. Avgiftssubjektet plikter å gi fullstendige opplysninger om forhold som myndighetene finner kan ha betydning for kontrollen. Det samme gjelder den som er ansvarlig for merverdiavgift ved innførsel av varer, samt den som er pålagt bokføringsplikt etter bokføringsloven §

2 tredje ledd. *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.

Nytt § 16-2 tredje ledd skal lyde:

(3) Avgiftsmyndighetene kan hos institusjon som nevnt i første og annet ledd foreta undersøkelser eller kreve opplysninger om et navngitt avgiftssubjekts midler som forvaltes, og om avkastning av midlene, om innskudds- og gjeldskontoer, deposita og andre økonomiske mellomværender med et navngitt avgiftssubjekt som nevnt. Skattedirektoratet, eller den direktoratet har gitt fullmakt, kan hos institusjoner som er nevnt i første ledd kreve opplysninger eller foreta undersøkelser om et ikke navngitt avgiftssubjekt. *Dette ledd 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

- a) 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,
- b) mottatt omsetningsoppgave er uriktig eller ufullstendig eller bygger på regnskap som ikke er ført i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning, eller
- c) 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 som skal levere omsetningsoppgave etter § 15-6 og *tilbydere i forenklet registreringsordning*.

§ 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 sammenheng 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 annet ledd skal lyde:

(2) Søksmål rettes mot Klagenemnda for merverdiavgift ved lederen. Søksmål må være reist innen fire måneder etter at klagenemndas vedtak ble truffet. 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

Endringsloven trer i kraft 1. juli 2011.

## **9 Utkast til lov om endring i lov 17. juni 2005 nr. 57 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)**

I lov 17. juni 2005 nr. 57 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

### I

§ 9-1 første ledd skal lyde:

(1) Skatte- og avgiftskrav kan betales med tvungne betalingsmidler eller ved overføring av beløpet til innkrevingsmyndighetenes konto, med mindre innkrevingsmyndighetene har bedt om betaling med kontanter. *Tilbyder i forenklet registreringsordning som nevnt i merverdiavgiftsloven kapittel 14 II skal betale avgiftskravet ved overføring av beløpet til innkrevingsmyndighetenes konto.*

### II

Endringsloven trer i kraft 1. juli 2011.

## **10 Utkast til lov om endring i lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven)**

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

### I

§ 2 annet ledd skal lyde:

Enhver som har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven eller omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven har bokføringsplikt etter denne loven for den virksomhet som drives. *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.*

### II

Endringsloven trer i kraft 1. juli 2011.

## **11 Utkast til endringer i forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften)**

I forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften) gjøres følgende endringer:

## I

Ny § 14-5-1 skal lyde:

*§ 14-5-1 Melding for å velge forenklet registreringsordning*

*Melding som nevnt i merverdiavgiftsloven § 14-5 første ledd skal inneholde:*

- a) navn*
- b) adresse*
- c) elektroniske adresser, herunder webadresser*
- d) eventuelt skattnummer i tilbyders hjemland*
- e) en erklæring om at avgiftssubjektet ikke er registrert eller registreringspliktig i Merverdiavgiftsregisteret etter § 2-1 første og annet ledd*

Ny § 15-10-1 skal lyde:

*§ 15-10-1 Transaksjonsoversikt for tilbyder i forenklet registreringsordning*

*Tilbyder i forenklet registreringsordning skal føre en oversikt over transaksjoner som omfattes av § 3-30 fjerde og femte ledd. Oversikten skal minst inneholde følgende opplysninger:*

- a) dokumentasjonshenvisning*
- b) leveringsdato*
- c) kundens navn og bostedsadresse*
- d) valuta*
- e) vederlag inklusive merverdiavgift, hvor beløpet oppgis i norske kroner, og*
- f) merverdiavgift*

## II

Endringene trer i kraft 1. juli 2011.