

Sak: 15/2294

30.06.2015

Høringsnotat - Forslag om endringer av representantordningen i merverdiavgiftsloven

Innhold

1	Innledning	3
2	Gjeldende rett	4
2.1	Hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet	4
2.2	Kort om representantordningen	5
2.3	Generelt om registrering	7
2.4	Krav om tilknytning til Norge for registreringsplikt.....	8
2.5	Beregning og betaling av merverdiavgift mv.....	9
2.6	Forenklet registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere av elektroniske tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet	11
2.7	Fradragsrett og refusjon av merverdiavgift	12
2.8	EØS-avtalens rammeverk.....	13
2.9	Inndrivelse av merverdiavgiftskrav.....	14
2.10	Internasjonale avtaler om informasjonsutveksling og innfordring mv.	16
3	Utenlandsk rett.....	18
3.1	EU.....	18
3.2	Svensk rett.....	20
3.3	Dansk rett.....	21
4	Departementets vurderinger og forslag	23
4.1	Direkte registrering næringsdrivende etablert i utlandet	23
4.2	Hvilke virksomheter som er omfattet av forslaget.....	25
4.3	Spørsmål om behovet for særskilte regler for utenlandske næringsdrivende registrert i Merverdiavgiftsregisteret	28
4.4	Nærmere om den praktiske gjennomføringen av registrering i Merverdiavgiftsregisteret for næringsdrivende etablert i utlandet mv.	30
4.5	Forslag om presisering av merverdiavgiftsloven § 11-1 fjerde ledd	30
5	ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER	31
6	LOVFORSLAG.....	32

1 INNLEDNING

Det er behov for en modernisering og forenkling av gjennomføringen av merverdiavgiftsplikten for næringsdrivende med avgiftspliktig omsetning i norsk merverdiavgiftsområde, men uten å være etablert i landet. Finansdepartementet har derfor foretatt en gjennomgang av representantordningen og vil foreslå regelendringer.

EFTAs overvåkningsorgan (ESA) åpnet ved brev 28. mars 2012 formell traktatbruddssak mot Norge der det ble anført at ordningen med merverdiavgiftsrepresentant kunne utgjøre et brudd på EØS-avtalen artikkel 11 (forbud mot kvantitative importrestriksjoner og tiltak med tilsvarende virkning) og artikkel 36 (forbud mot restriksjoner som hindrer fri flyt av tjenester). I grunnlagt uttalelse 19. september 2012 konkluderte ESA med at hensynet til å sikre innbetaling av merverdiavgift er et lovlig hensyn, men at ordningen ikke er proporsjonal fordi det er mulig å oppnå det samme ved hjelp av andre og mindre restriktive tiltak. ESA mener derfor at ordningen er i strid med EØS-avtalen artikkel 11 og 36 i de tilfeller Norge har inngått avtale med den EØS-stat der den næringsdrivende er etablert om informasjonsutveksling og bistand i forbindelse med innkreving av merverdiavgift.

I brev til ESA 11. januar 2013 understreket Finansdepartementet betydningen merverdiavgiften har som inntektskilde for staten og behovet for å sikre disse inntektene. Blant annet ble det vist til at norske myndigheter har begrenset jurisdiksjon overfor næringsdrivende som ikke er etablert her i landet og at det er behov for tiltak for å hindre merverdiavgiftssvindel. Departementet la derfor til grunn at representantordningen inntil videre videreføres, men at det kan være behov for å foreta endringer i ordningen. I brevet til ESA varslet departementet at endringene vil skje i to trinn.

Som et første trinn ble det i Prop. 150 LS (2012-2013) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga foreslått å endre merverdiavgiftsloven slik at representantens ansvar for betaling av merverdiavgift oppheves dersom den næringsdrivende hører hjemme i en stat som Norge har avtale med om utveksling av informasjon og innkreving av merverdiavgift. Samtidig ble kravet om at salgsdokumentasjon skal sendes gjennom representanten, foreslått opphevet. Om forslaget nærmere innhold vises til kapittel 6 i proposisjonen. Forslaget ble vedtatt og trådte i kraft 1. juli 2013, se Innst. 475 L (2012-2013).

I Prop. 150 LS (2012-2013) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga ble det lagt til grunn at det er behov for å vurdere større endringer av representantordningen, men at dette var et arbeid som ville ta lengre tid. Det er dette arbeidet som nå har ledet ut i forslaget som presenteres i dette høringsnotatet.

I dette høringsnotatet foreslår Finansdepartementet at kravet om representant oppheves for avgiftssubjekter som er hjemmehørende i en EØS-stat som Norge har inngått avtale med om utveksling av opplysninger og gjensidig bistand til innfordring mv. av merverdiavgiftskrav. Denne gruppen avgiftssubjekter kan i stedet velge å bli direkte registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Se forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 2-1.

2 GJELDENE RETT

2.1 Hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester. I 2015 er den anslått å bringe inn om lag 256 mrd. kroner. Merverdiavgiftsplikten oppstår ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester.

Ved innenlands omsetning er hovedregelen at det er selgerne som plikter å oppkreve merverdiavgiften på vegne av staten. Merverdiavgiften skal som hovedregel beregnes i alle omsetningsledd, men registrerte næringsdrivende har rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Dette innebærer at merverdiavgift ikke kumuleres og beskatning først inntreer når varen eller tjenesten omsettes til en som ikke har fradragsrett (forbruker).

Merverdiavgiftssystemet ved internasjonal omsetning av varer og tjenester bygger på destinasjonsprinsippet, det vil si at avgift skal oppkreves i det landet forbruket skjer. Destinasjonsprinsippet blir realisert ved at utførsel av varer og tjenester til utenfor merverdiavgiftsområdet er renset for norsk merverdiavgift (fritak), og at det svares merverdiavgift ved innførsel.

Merverdiavgiftsloven har anvendelse i merverdiavgiftsområdet. Med merverdiavgiftsområdet menes det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene, jf. merverdiavgiftsloven § 1-2. Merverdiavgiftsplikt forutsetter dermed at den utenlandske næringsdrivende og/eller omsetningen har en viss tilknytning til Norge. Se nærmere i punkt 2.4 nedenfor.

2.2 Kort om representantordningen

Før 1. mai 1977 var det ingen regel i merverdiavgiftsloven som ga uttrykkelige bestemmelser om avgifts- og registreringsplikt for næringsdrivende som ikke hadde forretnings- eller hjemsted i landet. Etter fast forvaltningspraksis ble registrering i alminnelighet bare foretatt for næringsdrivende som hadde forretningskontor her i landet. Registreringsplikten for virksomheter som er etablert i Norge følger i slike tilfeller nå direkte av merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd. Avgiftssubjekter som ikke har forretningssted eller hjemsted i Norge, skal registreres ved representant, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd.

Om begrunnelsen for innføring av ordningen med registrering ved representant ble følgende uttalt i Ot.prp. nr. 18 (1976-77) Om lov om endringer i lov om merverdiavgift og i lov om avgift på investeringer mv:

«Manglende registrering av utlendinger som driver omsetning i Norge, men administrerer virksomheten fra utlandet, har ført til at det i mange tilfeller blir dobbelt merverdiavgift og dessuten til en forvridning i disfavør av norske næringsdrivende. Finansdepartementet foreslår at merverdiavgiftsloven § 10 endres slik at utenlandske næringsdrivende som ikke har forretningskontor eller bopel i Norge, som alminnelig regel skal pålegges å la seg registrere i avgiftsmanntallet ved representant når de driver omsetning her i landet.»

Reglene om registrering ved representant fremgår som nevnt av merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd. Etter denne bestemmelsen skal avgiftssubjekter som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet registreres ved representant. Det er videre oppstilt krav om at representanten må ha hjemsted eller forretningssted i merverdiavgiftsområdet. Det er ikke noe krav om at representanten skal ha spesielle faglige kvalifikasjoner.

Representanten var ved innføringen av reglene solidarisk ansvarlig sammen med avgiftssubjektet for beregning og betaling av merverdiavgift. Solidaransvaret ble med virkning fra 1. juli 2013 delvis opphevet. Etter dette er representanten ikke solidarisk ansvarlig når den næringsdrivende er hjemmehørende i en stat som Norge har inngått avtale med om utveksling av opplysninger og bistand til innkreving av merverdiavgift, se Prop. 150 LS (2012-2013) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga kapittel 6 og Innst. 475 L (2012-2013). Representant for næringsdrivende hjemmehørende i land hvor slik avtale ikke foreligger, er fortsatt solidarisk ansvarlig for innbetaling av merverdiavgift.

2.3 Generelt om registrering

Enhetsregisteret er et sentralt register over økonomiske virksomheter.

Enhetsregisteret har seks tilknyttede registre, herunder Merverdiavgiftsregisteret. Alle virksomheter som registreres i et tilknyttet register skal også registreres i

Enhetsregisteret og tildeles et organisasjonsnummer. Søknad om registrering i Enhetsregisteret skjer ved utfylling av blanketten "Samordnet registermelding».

Søknad om registrering i Merverdiavgiftsregisteret skal sendes uten ugrunnet opphold til skattekontoret eller Enhetsregisteret når vilkårene for registrering er oppfylt, jf. merverdiavgiftsloven § 14-1 første ledd. Registermeldingen består av to deler. Del 1 er hovedblanketten, mens del 2 er tillegg for Merverdiavgiftsregisteret. Grunndata skal inngis på del 1 og etatsspesifikke data til Merverdiavgiftsregisteret skal angis på del 2. Nærmere krav til søknaden er dessuten fastsatt i merverdiavgiftsforskriften.

Næringsdrivende etablert i utlandet som skal drive virksomhet i Norge, får ved registrering i Enhetsregisteret enhetstypen «Norsk avdeling av utenlandsk foretak» (NUF). Dette gjelder uavhengig av om de skal registreres med eget forretnings/driftssted eller ved representant. Det stilles ingen konkrete krav til hvilken type utenlandsk foretak som kan registrere seg i Norge. Både foretak med og uten begrenset ansvar for eierne eller deltakerne kan registrere seg. Den norske avdelingen er ikke et eget rettssubjekt. Det er det utenlandske foretaket som er ansvarlig for virksomheten i den norske avdelingen.

Som nevnt ovenfor kan en merverdiavgiftspliktig enhet som ikke har forretningssted eller hjemsted i Norge, ikke bli direkte registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Disse avgiftssubjektene må være registrert ved representant. I disse tilfellene skal blanketten for norskregistrert utenlandsk foretak (NUF) fylles ut med representantens navn/foretaksnavn, adresse og fødsels-/organisasjonsnummer. Representanten må ha

bosted/forretningssted i Norge. Den utenlandske enheten bekrefter oppnevning av representanten ved utfylling av et eget felt på blanketten eller i eget vedlegg.

I den samordnede registermeldingen skal det også oppgis hvem som tildeles signatur. Signatur er en fullmakt til å opptre og underskrive på vegne av enheten i forretningsforhold. Signaturretten kan tildeles rolleinneholder(e), navngitte personer eller enheter. Er signatur tildelt navngitte personer, må det oppgis navn, adresse og fødselsnummer. Personer uten norsk personnummer må i stedet oppgi D-nummer. Et D-nummer kan tildeles en fysisk person dersom den er skatte- eller avgiftspliktig i Norge, jf. folkeregisterforskriften § 2-6 bokstav a. Videre kan D-nummer tildeles fysisk person som har «rolle» i en juridisk enhet som er registrert i enhetsregisteret, jf. folkeregisterforskriften § 2-6 bokstav d. Utgangspunktet er at tildeling av D-nummer krever personlig oppmøte. Det er imidlertid i administrativ praksis hjemlet en dispensasjonsadgang fra dette, jf. Skattedirektoratets retningslinjer av 5. desember 2011.

2.4 Krav om tilknytning til Norge for registreringsplikt

Det som utløser merverdiavgiftsplikt i Norge er selve omsetningen. Vurderingstemaet «omsetning i Norge» oppstår som en konsekvens av at merverdiavgiftsplikten til Norge er undergitt en geografisk begrensning, se merverdiavgiftsloven § 1-2 første ledd.

Merverdiavgiftsplikten og dermed registreringsplikten beror således på hvor omsetningen finner sted, ikke hvor den næringsdrivende er hjemmehørende. Dette temaet var sentralt for Høyesteretts behandling i Rt. 2006 side 364. Spørsmålet var om et finsk selskap var avgiftspliktig for omsetning av fotokopier med mer til norske kunder. Høyesterett ga anvisning på at dette måtte avgjøres ved en konkret helhetsvurdering av om det forelå "(...) *tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge.*", se dommens avsnitt 35. For den nærmere vurderingen av innenlands

omsetning la Høyesterett betydelig vekt på hvordan omsetningen fremstod for de norske kundene, se avsnitt 36 i dommen. I saken var det reist spørsmål om hvilken betydning det kjøpsrettslige leveringsstedet hadde for vurderingen av om salgene utgjorde innenlandsk norsk omsetning. Høyesterett fant ikke å kunne legge avgjørende vekt på dette, men fremholdt i avsnitt 37 at det er det ”(...) *materielle innholdet i avtalen mellom partene som er styrende for om tilknytningskravet er oppfylt.*”.

Dette medfører at vurderinger av avtalers materielle innhold må være konkrete. Under henvisning til at det er reelle ulikheter mellom jurisdiksjoner hva angår kjøpers rettigheter, antas selgers rent faktiske opptreden å måtte tillegges vekt. I denne sammenheng vil blant annet markedsføringen, samt kundebehandlingen etter at avtale er inngått, være relevante momenter.

Hvor den næringsdrivende er etablert har like fullt betydning, ved at dette er avgjørende for om enheten skal registreres direkte i Merverdiavgiftsregisteret eller ved representant. Som omtalt i punkt 2.3 ovenfor skal næringsdrivende som ikke er etablert i merverdiavgiftsområdet registreres ved representant.

2.5 Beregning og betaling av merverdiavgift mv.

Avgiftssubjektet skal levere omsetningsoppgave, jf. merverdiavgiftsloven § 15-1 første ledd. Med avgiftssubjekt menes den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav d. Dette innebærer at både utenlandske næringsdrivende og representanter har plikt til å levere omsetningsoppgave.

Etter merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd skal avgiftssubjektet beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak. Både utenlandske næringsdrivende og representanter har dermed plikt til å beregne og betale

merverdiavgiften. Bestemmelsen oppstiller således et solidaransvar. I lovbestemmelsens fjerde ledd er representantens ansvar uttrykkelig uttalt.

Fra 1. juli 2013 ble merverdiavgiftsloven § 11-1 endret slik at representanten likevel ikke er ansvarlig for betaling av merverdiavgift dersom den næringsdrivende er hjemmehørende i et land som Norge har inngått avtale med om utveksling av opplysninger og gjensidig bistand til innfordring mv. av merverdiavgiftskrav, se Prop. 150 LS (2012-2013) Endringer i skatte-, avgifts- og tollgivning. Norge har per i dag inngått slike avtaler med følgende land i EØS-området: Belgia, Danmark, Finland, Frankrike, Island, Italia, Nederland, Polen, Portugal, Slovenia, Spania, Sverige, Storbritannia, Tsjekkia, Tyskland og Malta. Representanter for utenlandske næringsdrivende etablert i disse landene har dermed ikke lenger ansvar for å betale merverdiavgiften. Representantens ansvar for beregning av merverdiavgift er ikke opphevet. Dermed har representanten også ansvar for at bokføringsplikten overholdes, jf. bokføringsloven § 2 annet ledd som slår fast at enhver «som har plikt til å levere [...]omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven har bokføringsplikt etter denne loven».

Før 1. juli 2013 var det også et krav om at avgiftssubjekter som ikke hadde forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet, skulle sende salgsdokument for omsetning av varer og tjenester i merverdiavgiftsområdet gjennom representant. Av bokføringsforskriften fulgte det at representanten skulle påføre salgsdokumentet merverdiavgift av vederlaget og den utenlandske næringsdrivendes organisasjonsnummer og sitt eget navn og adresse.

Plikten til å sende salgsdokument gjennom representant ble ansett tungvint, utdatert og kostnadskrevende og ble opphevet fra 1. juli 2013. Det samme ble bokføringsforskriften § 5-2-1 fjerde ledd om at representanten skal føre merverdiavgift av vederlaget mv. på

salgsdokumentet. Andre forpliktelser den utenlandske næringsdrivende og representanten har etter bokføringsloven og bokføringsforskriften ble ikke berørt, dvs. at de begge fortsatt har bokføringsplikt, plikt til å beregne merverdiavgift og levere omsetningsoppgave mv.

2.6 Forenklet registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere av elektroniske tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet

Med virkning fra 1. juli 2011 ble merverdiavgiftsplikten utvidet slik at omsetning av elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge er avgiftspliktig, selv om salget finner sted utenfor det norske merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd, se Prop. 1 LS (2010-2011) Skatter og avgifter 2011 punkt 4.2. Det viktigste formålet ved denne lovendringen var å oppnå en likebehandling av norske og utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester.

Fra 1. juli 2011 ble det også innført en forenklet registreringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet, se Prop. 117 L (2010–2011) Endringer i merverdiavgiftsloven mv. (ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet). Utenlandske tilbydere kan velge om de vil registreres ved representant i det ordinære Merverdiavgiftsregisteret, eller etter den forenklete registreringsordningen. Den forenklete registreringsordningen innebar at det ble etablert et nytt register for utenlandske tilbydere som leverer elektroniske tjenester til norske privatpersoner. Tilbyderne behøver derfor ikke sørge for registrering i Enhetsregisteret. Med et eget register reduseres antall kontaktpunkter for de utenlandske tilbyderne ved at de kan forholde seg til ett skattekontor.

Videre er det lagt opp til at all kommunikasjon mellom tilbyderne og avgiftsmyndighetene hovedsakelig skal skje elektronisk. Gjennom en egen webløsning kan tilbyderne enkelt skaffe seg informasjon om de aktuelle reglene og søke registrering.

2.7 Fradragsrett og refusjon av merverdiavgift

Registrerte avgiftssubjekter har rett til fradrag for merverdiavgift som er påløpt ved kjøp av varer og tjenester til bruk i den avgiftspliktige virksomheten, 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.

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.

Tilbydere av elektroniske tjenester som er registrert etter den forenklete registrerings- og rapporteringsordningen, se punkt 2.6 ovenfor, anses ikke som avgiftssubjekter i merverdiavgiftslovens forstand. Disse tilbyderne har derfor ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift i henhold til merverdiavgiftsloven kapittel 8, men kan søke refusjon i henhold til merverdiavgiftsloven kapittel 10.

2.8 EØS-avtalens rammeverk

Norge har gjennom EØS-avtalen folkerettslige forpliktelser som det må tas hensyn til ved utformingen av det nasjonale regelverket. Fordi nasjonale skatte- og avgiftsbestemmelser ikke omfattes av EØS-avtalens direkte anvendelsesområde, er det ikke noe krav om at skatte- og avgiftsregelverket skal være i overensstemmelse med EUs sekundærlovgivning (direktiver og forordninger) på området. Andre regelsett i EØS-avtalen får likevel betydning ved utformingen av skatte- og avgiftsbestemmelsene. Dette gjelder både regelverket om de fire friheter og EØS-avtalens forbud mot offentlig støtte.

Reglene om det frie varebytte består av en del grunnleggende regler og prinsipper som forbyr handelsrestriktive tiltak knyttet til import og eksport, for eksempel avgiftshindre og kvantitative restriksjoner (eksempelvis kvoter). Disse bestemmelsene fremgår av EØS-avtalen del II kapittel 1, se særlig artiklene 11 og 12. Det er ikke alle typer restriktive tiltak som er forbudt, jf. EØS-avtalen artikkel 13. Her fremgår det at tiltak kan unntas fra forbudet under nærmere bestemte betingelser. Restriksjoner på import og eksport kan tillates på grunnlag av hensynet til offentlig moral, orden og sikkerhet, vernet om menneskers og dyrs liv og helse, mv. I tillegg til hensynene i artikkel 13, er

det fastslått gjennom EU-domstolens rettspraksis at også "allmenne" eller "tvingende" hensyn kan begrunne visse importhindrende tiltak. Eksempelvis kan skatte- og avgiftsregler som i utgangspunktet strider mot de fire friheter, på nærmere vilkår opprettholdes dersom de blir ansett rettferdiggjort av formålet om å motvirke skatteomgåelse. De aktuelle reglene må i så fall være egnet til å motvirke skatteomgåelse, og de må ikke gå ut over hva som er nødvendig for å ivareta dette formålet.

EØS-avtalen artikkel 31 forbyr restriksjoner på etableringsadgangen. Restriksjoner i etableringsadgangen kan imidlertid også unntaksvis godtas dersom de ikke forskjellsbehandler mellom norske og utenlandske tjenesteytere, er begrunnet i tvingende allmenne hensyn og er egnet og nødvendig for å ivareta disse hensynene.

2.9 Inndrivelse av merverdiavgiftskrav

Norske skattemyndigheter har i utgangspunktet ikke rettslig adgang til å inndrive krav i utlandet. En eventuell innfordring overfor selskap i utlandet forutsetter derfor at det foreligger en bistandsavtale med det landet hvor selskapet er hjemmehørende. For en nærmere beskrivelse av internasjonale avtaler Norge har inngått om informasjonsutveksling og innfordring mv., se punkt 2.10 nedenfor. Hvis slik avtale ikke er inngått, vil norske skattemyndigheter normalt bare kunne anmode selskapet om å betale kravet. Den norske ambassade i vedkommende land kan formidle en slik anmodning.

Plikten til å beregne utgående merverdiavgift gjelder uavhengig av om en utenlandsk næringsdrivende har etterkommet plikten til å registrere seg ved representant. Hvis en utenlandsk næringsdrivende ikke har etterlevet registrerings- og innberetningspliktene etter merverdiavgiftsloven vil det således kunne foretas en etterberegning av avgift, samt eventuelle renter og tilleggsavgift hos den utenlandske næringsdrivende, i tråd med de alminnelige reglene for dette. Det etterberegnete kravet vil bli gjort gjeldende overfor det utenlandske selskapet.

Samtidig med innføringen av representantordningen ble behovet for å sikre statens avgiftskrav overfor slike ikke-registrerte utenlandske næringsdrivende vurdert. I punkt 2.1.4 i Ot.prp. nr. 18 (1976-77) ble det uttalt:

«Utenlandske næringsdrivende som ikke har forretningssted eller bosted i Norge, har ofte en løs og kortvarig tilknytning til landet. Dette vil kunne føre til problemer av kontroll- og innfordringsmessig art. For å sikre statens avgiftskrav, vil Finansdepartementet foreslå at den merverdiavgift som utlendinger plikter å betale til statskassen ved virksomhet her i landet i en viss utstrekning skal kunne innfordres hos den som har mottatt ytelsen (varen eller tjenesten). Dette betalingsansvar forutsettes i første rekke pålagt slike mottagere av avgiftspliktige ytelser som er nevnt i merverdiavgiftsloven § 15, første og annet ledd.»

I merverdiavgiftsloven 1969 § 61a fikk departementet derfor fullmakt til å *«fastsette forskrifter om at avgiftskrav mot utlending som har unnlatt pliktig registrering ved representant, skal kunne inndrives hos den som har mottatt varen eller tjenesten»*.

Merverdiavgiftsloven 1969 § 61a er videreført i skattebetalingsloven § 16-30. Av denne bestemmelsen fremgår at departementet kan gi forskrift om at den som har mottatt varen eller tjenesten, er ansvarlig for merverdiavgift av varer og tjenester fra utenlandsk næringsdrivende som ikke er registrert ved representant etter reglene i merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd. Denne forskriftsfullmakten er benyttet i skattebetalingsforskriften § 16-30-1. Det fremgår av denne bestemmelsen at avgiftskrav mot avgiftssubjekt som i strid med merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd har unnlatt registrering ved representant, kan innfordres hos følgende kjøpere eller oppdragsgivere:

- a) Stat, kommune eller institusjoner som drives av stat eller kommune i den utstrekning disse ikke har fradragsrett for merverdiavgift av leveransen.*
- b) Ikke-registreringspliktige næringsdrivende.*
- c) Registreringspliktige næringsdrivende når det ikke foreligger fradragsrett for merverdiavgift av leveransen.»*

Slik bestemmelsen er utformet, har man begrenset dette ansvaret til å gjelde næringsdrivende og offentlige institusjoner, videre til tilfeller hvor statens avgiftskrav ikke ville ha blitt eliminert gjennom en tilsvarende fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Kravet er å anse som et «ansvarskrav» etter skattebetalingsloven § 16-1. Etter bestemmelsens annet ledd kan slike krav innkreves etter reglene i skattebetalingslovens del IV. Kravet er således et særlig tvangsgrunnlag etter skattebetalingsloven § 14-1.

2.10 Internasjonale avtaler om informasjonsutveksling og innfordring mv.

Norge har inngått både multilaterale og bilaterale avtaler med flere land om utveksling av opplysninger og gjensidig bistand til innfordring mv. av skattekrav.

Norge har inngått bilaterale avtaler med om lag 90 land. Avtalene bygger på OECDs og FNs modellavtaler til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse. Avtalene er inngått med hjemmel i lov av 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv. Både OECDs og FNs modellavtale har i artikkel 26 en bestemmelse som tar sikte på å oppnå en effektiv informasjonsutveksling i skattesaker. Disse bestemmelsene forplikter avtalepartene til å utveksle alle opplysninger som anses relevante for å gjennomføre bestemmelsene i skatteavtalene eller for å forvalte og håndheve internrettslige bestemmelser, herunder opplysninger om eierskap og transaksjoner, også fra banker, finansinstitusjoner og advokater og andre rådgivere. Fra 2003 fikk OECDs modell en ny artikkel 27 om bistand til innfordring av skatt, og fra 2005 ble artikkel 26 innskjerpet. Endringene ble også fulgt opp i FNs modell. Disse endringene var for lengst tatt inn i den norske mønsteravtalen. Imidlertid har ikke alle avtalene med de ulike landene like omfattende bestemmelser. Hver enkelt avtale må

vrderes for å fastsette rekkevidden av bestemmelsene om informasjonsutveksling mv. for det aktuelle landet. Det samme gjelder vurderingen av hvorvidt merverdiavgift er omfattet. For en nærmere omtale, se NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser.

Det finnes også to multilaterale avtaler om administrativ bistand i skattesaker. Den ene er avtalen av 7. desember 1989 om administrativ bistand i skattesaker inngått mellom de nordiske land. Mellom de nordiske landene er det en felles skatteavtale og en felles avtale om administrativ bistand i skattesaker. Avtalene har ført til et utstrakt samarbeid. Flere nordiske grupper møtes årlig for å diskutere forskjellige problemstillinger og for å utveksle erfaringer, både av generell karakter og konkret i form av anmodning om bistand i henhold til skatteavtalene. Som eksempel på slike grupper kan nevnes nordisk compliance-møte (dialogmøter) og nordisk kontaktgruppe for innkrevingssspørsmål. Skattesjefene i de nordiske landene møtes også en gang i året for å utveksle erfaringer. I tillegg er det et utstrakt uformelt samarbeid både mellom departementene og skattedirektoratene i de nordiske landene.

Den andre multilaterale avtalen er OECD/Europarådets overenskomst av 25. januar 1988 om gjensidig administrativ bistand i skattesaker. I samarbeid mellom Europarådet og OECD er det utarbeidet en overenskomst om gjensidig administrativ bistand i skattesaker. Per 8. april 2015 hadde 64 land tiltrådt overenskomsten. Formålet med overenskomsten er å fremme det internasjonale samarbeid for effektiv håndhevelse av de nasjonale skattelovgivningene og samtidig sikre skattyters grunnleggende rettigheter. Overenskomsten som er ment å være et virkemiddel for å bekjempe skatte- og avgiftsunndragelse, vil gi skattemyndighetene i de land som tiltrer adgang til blant annet å utveksle opplysninger om direkte og indirekte skatter og avgifter, og til å yte gjensidig bistand til sikring og innfordring av skatte- og avgiftskrav. For land Norge har inngått ordinær skatteavtale med, vil denne konvensjonen kunne være et supplement for utveksling av informasjon. Under denne avtalen har også 56 av avtalestatene undertegnet en kompetent

myndighetsmyndighetsavtale om automatisk utveksling av opplysninger knyttet til finansielle konti (Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters (Common Reporting Standard)).

EU-kommisjonen har tatt initiativ for å etablere en samarbeidsavtale med Norge på merverdiavgiftsområdet med utgangspunkt i Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 av 7. oktober 2010 om administrativt samarbeid og bekjempelse av merverdiavgiftssvindel. Dette er et rammeverk for EU-landene hvor samarbeidet blant annet består i å utvikle bedre redskaper for informasjonsutveksling. Målet for en eventuell avtale er å etablere et rammeverk også med Norge, for samarbeid særlig om bekjempelse av internasjonal merverdiavgiftssvindel og for å avhjelpe problemer med innfordring av avgift på tvers av landegrensene. Forhandlingene vil starte i løpet av året.

3 UTENLANDSK RETT

3.1 EU

Alle medlemslandene i EU må ha et merverdiavgiftssystem. Hoveddirektivet for merverdiavgift er Rådskdirektiv 2006/112/EF (merverdiavgiftsdirektivet).

Merverdiavgiftsdirektivet setter krav til, og rammer, for medlemslandenes regelverk på området, men det er opp til de nasjonale myndigheter hvordan innholdet i direktivet skal gjennomføres i nasjonal rett. Direktivet gir også valgmuligheter på enkelte områder.

Som ledd i etableringen av det indre marked fra 1. januar 1993 ble det lagt stor vekt på å harmonisere merverdiavgiftssystemene i medlemslandene. Gjennom merverdiavgiftsdirektivet har EU kommet langt i harmoniseringen av merverdiavgiften.

Etter merverdiavgiftsdirektivets artikkel 204 kan medlemsstatene tillate at avgiftspliktige personer som ikke er etablert i det EU-land merverdiavgiften skal

betales, kan oppnevne en avgiftsrepresentant. Dette er en valgfrihet som den avgiftspliktige selv har. Medlemsstatene kan likevel pålegge slike avgiftspliktige personer å utnevne en representant som er ansvarlig for betaling av merverdiavgift, dersom EUs regelverk ikke gir medlemsstaten krav på assistanse for oppfølgingen av den avgiftspliktiges merverdiavgiftsforhold.

Hovedregelen er at det kun er den avgiftspliktige person (etablert eller ikke-etablert) som kan være betalingspliktig og dermed eneansvarlig for merverdiavgiften. Dette ble vedtatt ved Rådets direktiv 2000/65/EF av 17. oktober 2000 om endring av direktiv 77/388/EØF for så vidt angår bestemmelse om betalingsplikten for merverdiavgiften. Ved dette direktivet ble medlemslandenes mulighet til å gjøre bruk av avgiftsrepresentant obligatorisk innsnevret til kun å gjelde i tilfeller der den avgiftspliktige person er hjemmehørende i et land hvor det ikke finnes rettslige instrumenter om bistand på linje med EUs regler. Bakgrunnen for endringen var et ønske om å forenkle reglene for de næringsdrivende og da særlig for de minste aktørene.

For å sikre et velfungerende indre marked, sammenholdt blant annet med økende mobilitet hos skattesubjektene og økende antall grenseoverskridende transaksjoner, pågår det en kontinuerlig modernisering av rettslige instrumenter om administrativt skattesamarbeid mellom medlemslandene. Det er vedtatt flere direktiver og forordninger hvor formålet er å få til et effektivt samarbeid mellom skatteadministrasjonene. På området for direkte skatt gjelder Rådets direktiv 2011/16/EU av 15. februar 2011 om administrativt samarbeid på beskatningsområdet. På merverdiavgiftsområdet trådte med virkning fra 1. januar 2012 en ny forordning i kraft, se Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 av 7. oktober 2010 om administrativt samarbeid og bekjempelse av merverdiavgiftssvindel. Forordningen fastsetter regler og prosedyrer for utveksling av informasjon med sikte på en korrekt anvendelse av merverdiavgiftsregelverket, overvåke denne anvendelsen, samt å bekjempe merverdiavgiftssvindel. Gjensidig assistanse mellom medlemslandene for å inndrive

skattekrav dekkes av Rådets direktiv 2010/24/EU av 16. mars 2010 om gjensidig bistand ved inndrivelse av fordringer i forbindelse med skatter, avgifter og andre foranstaltninger. Direktivet dekker også inndrivelse av merverdiavgiftskrav, og fastsetter dessuten en generell plikt til å utveksle anmodninger og dokumenter.

3.2 Svensk rett

Merverdiavgiften skal som utgangspunkt betales til staten ved avgiftspliktig omsetning fra en «beskattingsbar person». Merverdiavgift skal også betales ved kjøp fra andre medlemsland i EU når det er kjøperen som er avgiftspliktig. Det skal også betales merverdiavgift ved innførsel, se Mervärdesskattelag (1994:200) (heretter ML) 1. Kap.

Begrepet ”beskattingsbar person” omfatter den som utøver økonomisk virksomhet, uavhengig av formål eller resultat og av hvor den er etablert. En ”beskattingsbar person” som ikke er etablert eller bosatt i Sverige omtales ofte som en utenlandsk beskattingsbar person, se 1 kap. 15 § ML. For denne gruppen gjelder det visse særregler.

Det er den som er skattskyldig etter den svenske merverdiavgiftsloven som skal registreres hos Skatteverket. Med skattskyldig menes den som er ansvarlig for å betale merverdiavgiften, se 1 kap. 2 § ML. Dette kan være både fysiske og juridiske personer, som kan være enten svenske eller utenlandske.

Utenlandsk næringsdrivende som registreres skal i utgangspunktet representeres av et ombud, se 6 kap. 2 § Skatteförfarandelag (2011:1244). Dette gjelder imidlertid ikke for næringsdrivende fra EU eller fra land som Sverige har avtale om bistand med og der avtalen har tilsvarende regler som EUs direktiver og forordninger. Unntaket fra plikten til å registreres ved ombud er knyttet til om den næringsdrivende har setet for virksomheten sin – sitt faste etableringssted, er bosatt eller stadig oppholder seg – i land som Sverige har slik avtale med, se 6 kap. 3 § Skatteförfarandelag. Det

utenlandske foretaket kan imidlertid velge å ha et ombud.

Utenlandske næringsdrivende som registreres får tildelt organisasjonsnummer i en egen serie slik at det entydig fremgår at de ikke er hjemmehørende i Sverige. Det er ikke noe krav om at faktura skal sendes gjennom ombudet. Videre er ombudet ikke ansvarlig for betaling av merverdiavgiften og det stilles ikke krav om bankgaranti e.l.

Det er unntak fra registreringsplikt ved såkalt fjernsalg (distansförsäljning) internt i EU. Reglene innebærer at virksomheter fra EU med forretningssted utenfor Sverige ikke skal registreres når slik omsetning ikke overstiger SEK 320 000, se 5 kap. 2 § første punkt 4 ML. Dette gjelder kun varer som ikke er særavgiftspliktige.

I en rekke tilfeller er det mottaker som er ansvarlig for avgiften (omvendt avgiftsplikt) slik at den utenlandske næringsdrivende ikke er skattskyldig og heller ikke registreringspliktig, se blant annet 5 kap. 5 § ML.

Dersom en utenlandsk næringsdrivende ikke er skattskyldig for merverdiavgift i Sverige, men pådrar seg merverdiavgiftkostnader ved kjøp av varer eller tjenester der, kan det søkes om refusjon av merverdiavgiften, se 19 kap. *Återbetaling av skatt till icke skattskyldiga* i ML. Utenlandske næringsdrivende fra EU-land kan søke om refusjon via et elektronisk skjema. Næringsdrivende fra andre land må sende inn et fysisk skjema, vedlagt originalfakturaer.

3.3 Dansk rett

Avgiftspliktige personer som driver virksomhet med levering av varer og tjenester skal registrere virksomheten hos toll- og skatteforvaltningen, jf. den danske momsloven § 47 stk. 1. Med avgiftspliktige personer menes juridiske eller fysiske personer som driver selvstendig økonomisk virksomhet.

Registreringsplikten gjelder både danske og utenlandske næringsdrivende. Avgiftspliktige personer som er etablert i landet plikter ikke å registrere seg og å betale merverdiavgift før de avgiftspliktige leveransene overstiger 50 000 kroner årlig, jf. momsloven § 48 stk. 3. jf. § 49. For avgiftspliktige som ikke er etablert i landet gjelder ingen slik beløpsgrense, dvs. at utenlandske næringsdrivende er registreringspliktige uavhengig av leveransenes verdi og fra første krone.

Avgiftspliktige personer med forretningssted utenfor Danmark skal imidlertid ikke registreres dersom mottaker er betalingspliktig, jf. momsloven § 47 stk. 2. Av momsloven § 46 a følger at avgiftsplikten i flere tilfeller er lagt på mottakeren, hvorefter transaksjonen ikke utløser registreringsplikt for selgeren.

Avgiftspliktige personer som er etablert i et land utenfor EU, bortsett fra Færøyene, Island og Norge, som Danmark ikke har avtale med om gjensidig bistand med tilsvarende regler som i EU, skal registreres ved representant som er bosatt eller har forretningssted i Danmark, jf. momsloven § 47 stk. 2. Ved avgjørelsen av hvor den næringsdrivende skal anses å være etablert, legges det vekt på hvor vesentlige beslutninger vedrørende den alminnelige drift av virksomheten treffes, hvor virksomheten har sitt vedtektsfestede hjemsted og hvor virksomhetens ledelse møtes. Dersom disse kriteriene ikke entydig utpeker etableringsstedet, har stedet der de vesentlige beslutninger for den alminnelige drift av virksomheten treffes forrang som tilknytningsmoment.

Virksomheter fra EU-land, Færøyene, Island og Norge som ikke er etablert i Danmark kan pålegges å stille sikkerhet som vilkår for momsregistrering, se momsloven § 62 a. Slikt krav kan stilles dersom det er nærliggende risiko for avgiftstap. Et moment i en slik vurdering vil være om virksomheten har overholdt sine forpliktelser til å betale merverdiavgift i andre land. Sikkerhet må stilles i form av bankgaranti,

kontantinnskudd e.l. Sikkerheten skal beløpe seg til forventet innberettet beløp i en tre måneders periode. Kravet om sikkerhet opphører når virksomheten i løpet av tolv måneder rettidig har overholdt sine betalingsforpliktelser og risikoen for avgiftstap vurderes som bortfalt.

En utenlandsk næringsdrivende som ikke er registreringspliktig i Danmark, men pådrar seg merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester der, kan få merverdiavgiften refundert. Nærmere regler er gitt i momsbekendtgørelsen kapittel 8. Den næringsdrivende må sende inn en fysisk blankett. Vedlagt søknaden skal det følge originale fakturaer, samt bekreftelse fra kompetent myndighet i virksomhetens hjemland om at virksomheten er avgiftspliktig. Bekreftelsen skal inneholde virksomhetens registreringsnummer.

4 DEPARTEMENTETS VURDERINGER OG FORSLAG

4.1 Direkte registrering næringsdrivende etablert i utlandet

Det er et mål at aktører som ikke er etablert i Norge, skal kunne drive virksomhet her på tilsvarende vilkår som norske næringsdrivende. Det er videre et mål at disse faktisk oppfyller sine forpliktelser etter det norske merverdiavgiftsregelverket. Dette slik at innenlandsmarkedet er nøytralt, uavhengig av hvem som faktisk omsetter varer og tjenester i Norge. Et krav om at næringsdrivende som ikke er etablerte i Norge må ha representant for å bli avgiftsregistrert her, kan innebære en ulempe for disse. Etter EØS-avtalen kan en konkurransevridning anses legitim for tilfeller hvor ordningen er nødvendig for å ivareta hensynet til å sikre innbetaling av merverdiavgift. I grunnlagt uttalelse 19. september 2012 konkluderte ESA med at hensynet til å sikre innbetaling av merverdiavgift er et lovlig hensyn, men at ordningen ikke er proporsjonal fordi det er mulig å oppnå det samme ved hjelp av andre og mindre restriktive tiltak. Videre er det behov for en modernisering og forenkling av gjennomføringen av merverdiavgiftsplikten for næringsdrivende med avgiftspliktig omsetning i norsk

merverdiavgiftsområde, men uten å være etablert i landet. På denne bakgrunn mener Finansdepartementet at det bør gjøres endringer i representantordningen.

Etter Finansdepartementets oppfatning er det best i tråd med det generelle merverdiavgiftssystemet at næringsdrivende som har omsetning i Norge, kan registreres direkte i det norske Merverdiavgiftsregisteret med de rettigheter og plikter dette medfører, selv om den næringsdrivende ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet. En direkte registrering i Merverdiavgiftsregisteret vil innebære at det utenlandske rettssubjektet blir registrert, uten at det oppnevnes en representant som er hjemmehørende i eller har forretningssted i Norge. Som nevnt vil dette skje gjennom at det etableres en enhetstype «Norsk avdeling av utenlandsk foretak» (NUF). Det utenlandske foretaket er ansvarlig for virksomheten i den norske avdelingen. Direkte registrering er også mest i overensstemmelse med de systemene som praktiseres innen EU, og er således et internasjonalt akseptert system.

Departementet foreslår derfor å ta inn i merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd at kravet om representant ikke gjelder for næringsdrivende som er hjemmehørende i en EØS-stat som Norge har inngått avtale med om utveksling av opplysninger og gjensidig bistand til innfordring mv. av merverdiavgiftskrav. Disse kan likevel velge å være registrert ved representant.

En lettere og dermed rimeligere adgang til å bli registrert for merverdiavgift, vil gjøre det enklere for de som driver merverdiavgiftspliktig virksomhet å oppfylle pliktene etter merverdiavgiftsloven. På den annen side bør ikke adgangen til å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret være for enkel. Finansdepartementet peker her på at slik registrering har visse rettsvirkninger, ikke minst slik at selgeren er legitimert til å fakturere med merverdiavgift. Vilkårene for å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret er imidlertid ikke i seg selv egnet til å hindre at virksomheter fakturerer ikke-reell omsetning med merverdiavgift. Såkalte «fiktiv-fakturering»-saker har skjedd av subjekter som har vært direkte registrert i Merverdiavgiftsregisteret, med egen adresse

i Norge. Disse sakene viser at Skatteetaten i dag driver målrettet og omfattende kontrollvirksomhet, rettet mot svindelforsøk. Dette vil være kontroll rettet mot grunnlaget for registreringer i Merverdiavgiftsregisteret og avgiftssubjektenes etterlevelse av regelverket.

Det vises til forslag til § 2-1 sjette ledd nytt tredje punktum i merverdiavgiftsloven.

4.2 Hvilke virksomheter som er omfattet av forslaget

Siden Norge har begrenset jurisdiksjon i andre land, er det etter Finansdepartementets syn ønskelig å begrense forslaget om å oppheve representantkravet til næringsdrivende fra EØS-stater som Norge har avtaler om informasjonsutveksling og innfordring av merverdiavgifts krav med. Per i dag vil forslaget derfor omfatte næringsdrivende som er hjemmehørende i Belgia, Danmark, Finland, Frankrike, Island, Italia, Malta, Nederland, Polen, Portugal, Slovenia, Spania, Sverige, Tyskland og Tsjekkia.

Dette innebærer at næringsdrivende fra andre land enn EØS-stater som Norge har informasjons- og utvekslingsavtaler med, fortsatt må la seg registrere ved representant som er solidarisk ansvarlig for betaling av merverdiavgiften. Disse næringsdrivende kan altså ikke velge å la seg direkte registrere i Merverdiavgiftsregisteret.

Et spørsmål det må tas stilling til er hva informasjon- og utvekslingsavtalen nærmere må omfatte, for at virksomheter som er hjemmehørende i avtalestaten skal få slippe representantkravet.

I ESAs grunngitte uttalelse 19. september 2012 punkt 5.3.2. foretar ESA en proporsjonalitetsvurdering av de vilkårene som representantordningen oppstiller. ESA uttalte følgende:

“As mentioned above, Directive 76/308/EEC and Regulation (EC) No 1798/2003, that provide for a mechanism for administrative assistance in the exchange of information and

recovery of taxes are not part of the EEA Agreement. For that reason, it may be proportionate for Norway to require EEA States that are not bound under an agreement to provide necessary information or grant assistance in the recovery of VAT, to appoint a VAT representative since it may prove to be impossible to obtain the necessary assistance from that EEA State.

Norway has concluded agreements with 14 EEA States that provide for the mutual assistance in the collection of VAT and administrative assistance in the exchange of information concerning VAT. The Contracting States of those agreements are under an obligation to provide all relevant information concerning VAT and take the necessary steps to recover tax claims of another Contracting Party as if they were their own tax claims. Those Agreements make provisions for mechanisms for the exchange of information and assistance in recovery of VAT which are sufficient for the purposes of checking and reviewing the necessary information and ensuring cross border recovery of VAT.”

Av dette kan det utledes at Norge kan oppstille krav om at avtalen som begrunner unntak fra kravet om representant både skal gjelde informasjonsutveksling og bistand til innfordring. Flere av Norges skatteavtaler inneholder kun en bestemmelse om informasjonsutveksling, og ikke bistand til innfordring. Etter Finansdepartementets syn vil ikke en slik avtale være tilstrekkelig til at forslaget vilkår («avtale med om utveksling av opplysninger og gjensidig bistand til innfordring mv. av merverdiavgiftskrav») er oppfylt.

Både EØS-retten og avtaleforholdene mellom EØS-stater er i noen grad dynamiske. Dette taler etter Finansdepartementets syn for at den nærmere regulering av hva som skal anses for en tilstrekkelig avtale bør kunne endres uten at selve loven må endres. Departementet foreslår derfor at det i merverdiavgiftsloven § 2-1 åttende ledd annet punktum bokstav a innføres lovhjemmel til å gi forskriftsbestemmelser om hvilke forpliktelser staten den næringsdrivende er hjemmehørende i må ha påtatt seg for

utveksling av opplysninger og bistand til innfordring mv. av merverdiavgiftskrav, for å være unntatt fra kravet til representant.

Et annet spørsmål det må tas stilling til er hvilken tilknytning til EØS-staten den næringsdrivende må ha for å være omfattet av forslaget om unntak fra plikten til å bli registrert ved representant. I de tilfeller den næringsdrivende har en tilknytning til en stat som Norge har informasjons- og utvekslingsavtaler med, er staten forpliktet til å bistå norske avgiftsmyndigheter med informasjon og innfordring. Dette kunne tilsi at plikten til å ha representant kun burde bortfalle i tilfeller hvor den næringsdrivende har en tilstrekkelig etablering i avtalestat, til at avtalestaten faktisk kan gi norske skattemyndigheter effektiv bistand.

På den annen side er det behov for at registreringssaker avgjøres relativt hurtig. Registrering i Merverdiavgiftsregisteret er en forutsetning for at den næringsdrivende lovlig kan fakturere avgiftspliktig omsetning med merverdiavgift og gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser som er til bruk i virksomheten. Vurderingen av om den næringsdrivende har en tilstrekkelig tilknytning til en aktuell EØS-stat, bør derfor være knyttet til et vilkår som er retts teknisk enkelt å praktisere. På denne bakgrunn anser Finansdepartementet at unntaket fra registreringsplikt ved representant bør knyttes til om den næringsdrivende har en klar tilknytning til en aktuell EØS-stat, som er enkel å konstatere. Dette antas å være tilfellet dersom den næringsdrivende er registrert som bosatt eller med hovedkontor i en slik stat. Etter departementets oppfatning bør en tilknytning som skatte-/merverdiavgiftsplikt til de aktuelle statene, også være tilstrekkelig. Slik tilknytning antas å kunne dokumenteres på en relativt enkel måte og kan formuleres som at den næringsdrivende må være «hjemmehørende» i en EØS-stat. Departementet foreslår at det i merverdiavgiftsloven § 2-1 åttende ledd annet punktum bokstav b innføres lovhjemmel til å gi forskriftsbestemmelser om den nærmere avgrensning av når et subjekt skal være å anse som hjemmehørende i en stat.

Det vises til forslag til § 2-1 sjette ledd nytt tredje punktum og forslag til § 2-1 åttende ledd nytt annet punktum i merverdiavgiftsloven.

4.3 Spørsmål om behovet for særskilte regler for utenlandske næringsdrivende registrert i Merverdiavgiftsregisteret

Skatteetaten vil gjennomgående kunne ha større utfordringer med å kontrollere merverdiavgiftsoppgjørene til næringsdrivende som ikke er etablert i Norge, enn ved kontroller av næringsdrivende hjemmehørende her i landet. Som omtalt i punkt 2.7 gir registrering i Merverdiavgiftsregisteret rett til fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten. Dersom inngående avgift overstiger utgående avgift skal overskytende inngående merverdiavgift utbetales.

Finansdepartementet har derfor vurdert om fradragsretten bør avskjæres for de utenlandske næringsdrivende, slik at inngående merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten heller må søkes refundert etter merverdiavgiftsloven § 10-1.

Det å avskjære fradragsretten for de utenlandske næringsdrivende ville imidlertid innebære en forskjellsbehandling av norske og utenlandske næringsdrivende. Refusjon for inngående merverdiavgift i stedet for fradragsføring av merverdiavgiften via omsetningsoppgaver, medfører både økt likviditetsbelastning og økte administrative kostnader for den næringsdrivende. En slik forskjellsbehandling mellom næringsdrivende som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret ville reise EØS-rettslige spørsmål. På denne bakgrunn foreslås det ikke at fradragsretten for utenlandske næringsdrivende begrenses.

Skatteetatens utfordringer med å kontrollere og inndrive krav overfor næringsdrivende som ikke selv er etablert i Norge, antas imidlertid å utgjøre legitimt grunnlag for å oppstille enkelte mindre inngripende tiltak. Dette må særlig gjelde i tilfeller hvor det foreligger konkrete forhold som indikerer en forhøyet risiko for at den næringsdrivende ikke vil oppfylle sine merverdiavgiftsplikter. Finansdepartementet har

derfor vurdert om skattekontorene på nærmere vilkår bør gis adgang til å kreve at den næringsdrivende stiller økonomisk sikkerhet, for å kunne benytte seg av unntaket fra registreringsplikt ved representant. Departementet viser til at representanter for næringsdrivende fra land som Norge har avtaler med om utveksling av informasjon og om innfordring, har vært fritatt fra solidaransvar siden 1. juli 2013. Det er dermed et begrenset erfaringsgrunnlag for å vurdere effekten av den bistanden som disse informasjons- og innfordringsavtalene skal gi oss. På denne bakgrunn foreslår departementet at det i merverdiavgiftsloven § 2-1 åttende ledd annet punktum bokstav d inntas en hjemmel for departementet til å fastsette forskrift som gir hjemmel for å fastsette krav om sikkerhetsstillelse for næringsdrivende etablert i utlandet for merverdiavgiften som påløper i Norge.

Som det fremgår ovenfor er forutsetningen for unntaket fra plikten til registrering ved representant, at informasjons- og utvekslingsavtalene med den annen stat medfører effektiv bistand. I tilfeller hvor denne forutsetningen brister, er det etter Finansdepartementets oppfatning grunnlag for å gjøre registreringsplikten ved representant gjeldende. Departementet fremmer derfor forslag om at det inntas hjemmel i merverdiavgiftsloven § 2-1 åttende ledd annet punktum bokstav c for å gi forskriftsbestemmelser om at ikke-effektiv bistand kan utløse plikt til å være registrert ved representant, som er solidarisk ansvarlig for betaling av merverdiavgiften.

Finansdepartementet finner imidlertid ikke på nåværende tidspunkt å foreslå nærmere forskriftsbestemmelser om sikkerhetsstillelse og solidaransvar. Departementet antar at praksis vil vise om det er faktisk behov for slike bestemmelser. Det vil ved utformingen av slike eventuelle bestemmelser måtte foretas en grundig vurdering slik at de ikke vil støte an mot EØS-avtalens forpliktelser. Utkast til slike eventuelle forskriftsbestemmelser vil måtte sendes på alminnelig høring.

Det vises til forslag til § 2-1 åttende ledd nytt annet punktum i merverdiavgiftsloven.

4.4 Nærmere om den praktiske gjennomføringen av registrering i Merverdiavgiftsregisteret for næringsdrivende etablert i utlandet mv.

Når en næringsdrivende skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret, skal dette skje ved utfylling av blanketten Samordnet registermelding. For en nærmere omtale av registreringsprosessen, se punkt 2.3 ovenfor.

Ved innsendingen av registermeldingen må den næringsdrivende opplyse hovedkontorets adresse i hjemlandet. Disse opplysningene vil være relevante blant annet for å vurdere om den næringsdrivende er hjemmehørende i et land som gir rett til direkte registrering.

Finansdepartementet anser at dagens regelverk for hvem som har signaturrett for norskregistrerte utenlandske foretak, er anvendelige også for foretak som ikke har forretningssted i Norge. Det foreslås derfor ingen endringer i dette regelverket. Finansdepartementet vil imidlertid be Skattedirektoratet gjøre nødvendige endringer i retningslinjene av 5. desember 2011, for å unngå at kontaktpersonen må ha personlig oppmøte for å få D-nummer.

4.5 Forslag om presisering av merverdiavgiftsloven § 11-1 fjerde ledd

Som nevnt ble det foretatt enkelte endringer i representantordningen i 2013. Det fremgår av merverdiavgiftsloven § 11-1 fjerde ledd at representanten likevel ikke er solidarisk ansvarlig for betaling av merverdiavgift dersom den næringsdrivende er hjemmehørende «i et land» som Norge har inngått avtale med om utveksling av opplysninger og gjensidig bistand til innfordring mv. av merverdiavgiftskrav.

I Prop. 150 LS (2012–2013) Endringer i skatte-, avgifts- og tollgivning punkt 6.6.1. fremgår det imidlertid følgende:

”Norske styresmakter har inngått slik avtale med følgende land; Belgia, Danmark, Finland, Frankrike, Island, Italia, Nederland, Polen, Portugal, Slovenia, Spania, Sverige, Storbritannia, Tsjekkia og Malta. I dei tilfella Noreg har slike avtalar meiner

departementet at mogleighetene til å krevje inn avgifta er gode nok slik at behovet for å gjere representanten ansvarleg ikkje er naudsynt. Det er derfor ikkje grunn til å vidareføre kravet. ”

I forarbeidene vises det altså kun til de aktuelle EØS-statene som Norge hadde informasjons- og innfordringsavtaler med på daværende tidspunkt. Unntaket var dermed kun ment for representanter for næringsdrivende som var hjemmehørende i en av disse statene.

Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 11-1 fjerde ledd vil være aktuell selv etter eventuell innføring av det foreslåtte unntaket fra plikten til å være registrert ved representant. Finansdepartementet viser her til at de næringsdrivende fra disse landene fortsatt skal kunne velge representantregistrering. Departementet foreslår derfor at det presiseres i lovteksten at representantoppdrag ikke innebærer solidaransvar med virksomheter fra *EØS-stater* som Norge har inngått avtale med om utveksling av opplysninger og gjensidig bistand til innfordring mv. av merverdiavgiftskrav.

Det vises til forslag om endringer i merverdiavgiftsloven § 11-1 fjerde ledd.

5 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Forslagene som er presentert i dette høringsnotatet innebærer at næringsdrivende etablert i EØS-stater som Norge har informasjons- og utvekslingsavtaler kan velge å bli registrert direkte i stedet for med norsk representant. Dette vil medføre at virksomhetene får lavere kostnader knyttet til merverdiavgiftsbehandlingen i Norge.

Forslaget innebærer videre at norske skattemyndigheter må forholde seg direkte til en utenlandsk registrert enhet. Det kan innebære at kontrollsituasjonen blir noe mer kompleks. Videre vil innfordringskrav mv. måtte skje ved internasjonalt samarbeid

mellom ulike skattemyndigheter. Dette gjør at prosessene kan bli mer ressurskrevende og øke de administrative kostnadene for Skatteetaten. På den annen side vil enklere registreringsregler kunne innebære at utenlandske næringsdrivende i større grad faktisk velger å registrere seg i Norge for sin virksomhet her.

Skatteetaten vil også ha kostnader knyttet til å legge til rette for registrering av og gjennomføringen av merverdiavgiftsoppgjørene med næringsdrivende som er etablert i utlandet. Skattedirektoratet har opplyst at endringene forutsetter anskaffelser av eksterne tjenester på i overkant av 4 millioner kroner, i tillegg til bruk av interne ressurser på om lag 2,5 millioner kroner. Nødvendige endringer av registreringssystemer mv. må være på plass før eventuelle lovendringer kan tre i kraft. Dette kan ta noe tid.

6 LOVFORSLAG

Forslag

til lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

I

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

§ 2-1 sjette ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Plikten til å være registrert ved representant gjelder likevel ikke avgiftssubjekter som er hjemmehørende i en EØS-stat som Norge har inngått avtale med om utveksling av opplysninger og gjensidig bistand til innfordring mv. av merverdiavgiftskrav.

§ 2-1 åttende ledd nytt annet punktum skal lyde:

Departementet kan også gi forskrift om nærmere regulering av bestemmelsens sjette ledd, herunder:

- a) hvilke forpliktelser staten den næringsdrivende er hjemmehørende i må ha påtatt seg for utveksling av opplysninger og bistand til innfordring mv. av merverdiavgiftskrav, for å være unntatt fra kravet til representant
- b) avgrensningen av når et subjekt skal være å anse som hjemmehørende i en stat
- c) at ikke-effektiv bistand kan utløse plikt til å være registrert ved representant som er solidarisk ansvarlig for betaling av merverdiavgiften
- d) sikkerhetsstillelse.

§ 11-1 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Representanten er likevel ikke ansvarlig for betaling av merverdiavgift dersom den næringsdrivende er hjemmehørende i en *EØS-stat* som Norge har inngått avtale med om utveksling av opplysninger og gjensidig bistand til innfordring mv. av merverdiavgiftskrav.

II

Endringen under I trer i kraft xx.xx.xxxx.