



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 113 L

(2015–2016)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

---

Endringer i merverdiavgiftsloven  
(utvidet adgang til direkte registrering)



# Innhold

<b>1</b>	<b>Proposisjonens hovedinnhold</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>Forslaget i høringsnotatet</b> .....	<b>18</b>
<b>2</b>	<b>Bakgrunnen</b> .....	<b>7</b>	<b>6</b>	<b>Høringsinstansenes syn</b> .....	<b>19</b>
2.1	ESAs uttalelse .....	7			
2.2	Høringen .....	7	<b>7</b>	<b>Departementets vurdering</b> .....	<b>20</b>
			7.1	Direkte registrering av avgifts-	
				subjekter som ikke er etablert	
<b>3</b>	<b>Gjeldende rett</b> .....	<b>9</b>		i Norge .....	<b>20</b>
3.1	Hovedtrekkene i merverdi-	9	7.2	Virksomheter som er omfattet	
	avgiftssystemet .....	9		av forslaget .....	<b>21</b>
3.2	Kort om representant-	9	7.3	Særskilte regler for avgifts-	
	ordningen .....	9		subjekter uten etablering i	
3.3	Generelt om registrering .....	10		merverdiavgiftsområdet .....	<b>23</b>
3.4	Krav om tilknytning til Norge	10	7.4	Forslag om presisering av	
	for registreringsplikt .....	10		merverdiavgiftsloven § 11-1	
3.5	Beregning og betaling av	11		fjerde ledd .....	<b>25</b>
	merverdiavgift mv. ....	11	7.5	Iverksettelse .....	<b>25</b>
3.6	Forenklet registrerings- og				
	rapporteringsordning for tilbydere		<b>8</b>	<b>Økonomiske og administrative</b>	
	av elektroniske tjenester utenfor			<b>konsekvenser</b> .....	<b>26</b>
	merverdiavgiftsområdet .....	11			
3.7	Fradragsrett og refusjon av	12	<b>9</b>	<b>Merknader til de enkelte</b>	
	merverdiavgift .....	12		<b>bestemmelser i lovforslaget</b> ....	<b>27</b>
3.8	EØS-avtalens rammeverk .....	12			
3.9	Inndrivelse av merverdi-	13		<b>Forslag til lov om endringer i</b>	
	avgiftskrav .....	13		<b>merverdiavgiftsloven (utvidet adgang</b>	
3.10	Internasjonale avtaler om			<b>til direkte registrering)</b> .....	<b>29</b>
	informasjonsutveksling og				
	innfordring av skattekrav .....	13			
<b>4</b>	<b>Utenlandsk rett</b> .....	<b>15</b>			
4.1	EU .....	15			
4.2	Svensk rett .....	15			
4.3	Dansk rett .....	16			





DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 113 L

(2015–2016)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

---

## Endringer i merverdiavgiftsloven (utvidet adgang til direkte registrering)

*Tilråding fra Finansdepartementet 22. april 2016,  
godkjent i statsråd samme dag.  
(Regjeringen Solberg)*

### 1 Proposisjonens hovedinnhold

Finansdepartementet fremmer forslag til endringer i merverdiavgiftslovens regler om registrering av avgiftssubjekter som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet.

Forslaget innebærer at avgiftssubjekter som er hjemmehørende i en EØS-stat som etter skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst med Norge skal utveksle opplysninger og bistå med innfordring av merverdiavgiftskrav, skal kunne registreres direkte i Merverdiavgiftsregisteret, uten å måtte bruke representant. I tillegg foreslår departementet presisert i loven at representantoppdrag ikke innebærer solidaransvar dersom avgiftssubjektet er fra en EØS-stat som Norge har en slik avtale med.

Formålet med forslaget er å legge bedre til rette for at aktører som ikke har forretningssted eller hjemsted i Norge, skal kunne drive virksomhet her på tilsvarende vilkår som norske næringsdrivende. Forslaget er basert på en avveining mellom ulike hensyn. Det er behov for en modernisering og forenkling av gjennomføringen av merverdiavgiftsplikten for avgiftssubjekter som har avgifts-

pliktig omsetning i Norge, men som ikke har forretningssted eller hjemsted her. EFTAs overvåkningsorgan ESA har dessuten konkludert med at representantordningen er i strid med EØS-avtalen artikkel 11 og 36. På den annen side er det viktig at regelverket legger til rette for at myndighetene kan utføre et effektivt kontroll- og innfordringsarbeid. Skatteavtaler eller folkerettslige avtaler med EØS-stater som inneholder bestemmelser om at Norge kan kreve gjensidig bistand knyttet til kontroll og innfordring av merverdiavgiftskrav, blir derfor av avgjørende betydning for å avhjelpe disse utfordringene.

Lovforslagene har vært på høring. Forslagene i høringsnotatet er med mindre endringer videreført i denne proposisjonen.

De foreslåtte endringene vil innebære lavere administrative kostnader for virksomhetene som velger å bli direkte registrert. Direkte registrering antas dessuten å bidra til økt etterlevelse av norske merverdiavgiftsregler. For Skatteetaten kan arbeidet med kontroll og innfordring bli mer ressurskrevende og dermed øke de administra-

tive kostnadene. Skatteetaten, og i noen grad Brønnøysundregistrene, vil også ha kostnader knyttet til å legge til rette for registrering av og gjennomføringen av merverdiavgiftsoppgjør med avgiftssubjekter som ikke har forretningssted eller hjemsted i Norge.

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

punktum i merverdiavgiftsloven, samt forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 11-1 fjerde ledd. Det foreslås at endringene i merverdiavgiftsloven § 2-1 skal tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer, mens endringene i merverdiavgiftsloven § 11-1 foreslås at skal tre i kraft straks.

## 2 Bakgrunnen

### 2.1 ESAs uttalelse

---

EFTAs overvåkingsorgan (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 folkerettslig avtale med en EØS-stat, der den næringsdrivende er hjemmehørende, 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 har forretningssted eller hjemsted her i landet og at det er behov for tiltak for å hindre merverdiavgiftssvindler.

Finansdepartementet la derfor til grunn at representantordningen inntil videre videreføres, men at det kunne være behov for å foreta endringer i ordningen. I brevet til ESA varslet departementet at endringene ville 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 avgiftssubjektet er hjemmehørende i en stat som Norge har folkerettslig avtale med som gir Norge rett til å kreve utveksling av opplysninger og bistand til innføring av merverdiavgift. Samtidig ble kravet om at salgsdokumentasjon skal sendes gjennom representanten, foreslått opphevet. Om forslaget nær-

mere innhold vises til kapittel 6 i ovennevnte proposisjon. Endringsforslaget ble vedtatt og trådte i kraft 1. juli 2013, se Innst. 475 L (2012–2013).

I denne proposisjonen foreslår Finansdepartementet nye endringer i reglene om registrering ved avgiftsrepresentant som ledd i neste trinn i arbeidet med å modernisere og forenkle gjennomføringen av merverdiavgiftsplikten for næringsdrivende med avgiftspliktig omsetning i norsk merverdiavgiftsområde, uten å ha forretningssted eller hjemsted her i landet. Endringen er i samsvar med hva som ble varslet i Prop. 150 LS (2012–2013) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga.

### 2.2 Høringen

---

Finansdepartementet sendte 30. juni 2015 på høring forslag til endringer i merverdiavgiftslovens regler om avgiftsrepresentant. Høringsfristen var 30. september 2015. Høringsnotatet ble sendt til følgende høringsinstanser:

Justis- og beredskapsdepartementet  
Nærings- og fiskeridepartementet  
Utenriksdepartementet

Direktoratet for økonomistyring  
Domstolsadministrasjonen  
Regjeringsadvokaten  
Riksrevisjonen  
Sivilombudsmannen  
Skattedirektoratet  
Statistisk sentralbyrå  
Toll- og avgiftsdirektoratet (nå Tolldirektoratet)  
ØKOKRIM

Den Norske Advokatforening  
Den norske Revisorforening  
Hovedorganisasjonen Virke  
IKT-Norge  
Innovasjon Norge  
Landsorganisasjonen i Norge  
Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening  
(nå Regnskap Norge)

Norges Rederiforbund  
Næringslivets Hovedorganisasjon  
Skattebetalerforeningen  
Småbedriftsforbundet  
Storbedriftenes skatteforum  
Tax Justice Network – Norge

Høringsnotatet ble dessuten lagt ut på regjerings nettsider.

Følgende instanser har kommet med merknader til forslaget:

Skattedirektoratet  
Toll- og avgiftsdirektoratet (nå Tolldirektoratet)  
Den Norske Advokatforening

Regnskap Norge (tidligere Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening)  
Næringslivets Hovedorganisasjon

Følgende instanser har meddelt at de ikke har merknader til forslaget:

Justis- og beredskapsdepartementet  
Utenriksdepartementet  
Regjeringsadvokaten  
Statistisk sentralbyrå

Landsorganisasjonen i Norge og Domstolsadministrasjonen har meddelt at de ikke avgir uttalelse i saken.



## 3 Gjeldende rett

### 3.1 Hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester. I 2016 er den anslått å bringe inn om lag 263,5 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. Den som plikter å oppkreve merverdiavgift utgjør et avgiftssubjekt. Begrepet er definert i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav d til den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Merverdiavgiften skal som hovedregel beregnes i alle omsetningsledd, men avgiftssubjekter 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 svarer 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/omsetningen har en viss tilknytning til Norge. Se nærmere i punkt 3.4 nedenfor.

### 3.2 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 lan-

det. Etter fast forvaltningspraksis ble registrering i alminnelighet bare foretatt for næringsdrivende som hadde forretningskontor her i landet. Registreringsplikten for avgiftssubjekter 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. Det er oppstilt krav om at representanten må ha hjemsted eller forretningssted i merverdiavgiftsområdet.

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 m.v.:

«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.»

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 en folkerettslig avtale med som inneholder bestemmelser hvor Norge kan kreve utveksling av opplysninger og bistand til innkreving av merverdiavgift, se Prop. 150 LS (2012–2013) Endringer i skatte-, avgifts- og tollgivning kapittel 6 og Innst. 475 L (2012–2013). Representant for avgiftssubjekt hjemmehørende i land hvor slik folkerettslig avtale ikke foreligger, er fortsatt solidarisk ansvarlig for innbetaling av merverdiavgift.

### 3.3 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 som driver virksomhet i Norge uten å ha forretningssted eller hjemsted her, er typisk registrert i Enhetsregisteret med enhets-typen «Norsk avdeling av utenlandsk foretak» (NUF). Enhetstypen anvendes uavhengig av om avgiftssubjektet er registrert med eget forretnings/driftssted i Norge 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 et avgiftssubjekt 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 registreringsmeldingen for norskregistrert utenlandsk foretak (NUF) fylles ut med representantens navn/foretaksnavn, adresse og fødsels-/organisasjonsnummer. Representanten må ha hjemsted/forretningssted i Norge. Avgiftssubjektet bekrefter oppnevning av representanten ved utfylling av et eget felt i registreringsmeldingen 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 rolleinnhaver(e), navngitte personer eller enheter. Er signatur tildelt navngitte perso-

ner, 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.

### 3.4 Krav om tilknytning til Norge for registreringsplikt

---

For at det skal foreligge merverdiavgiftsplikt må flere vilkår være oppfylt. Et grunnvilkår er at det foreligger omsetning i Norge. Dette vilkåret kan utledes 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 vurderingstemaet 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 avgiftssubjektet er etablert er imidlertid avgjørende for om enheten skal registreres direkte i Merverdiavgiftsregisteret eller ved representant. Som nevnt ovenfor skal avgiftssubjekt som ikke er etablert i merverdiavgiftsområdet registreres ved representant.

### 3.5 Beregning og betaling av merverdiavgift mv.

---

Avgiftssubjektet skal levere omsetningsoppgave, jf. merverdiavgiftsloven § 15-1 første ledd. Ved representantregistrering innebærer dette at både avgiftssubjektet og representanten begge har ansvar for at omsetningsoppgaver blir levert.

Etter merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd skal avgiftssubjektet beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak. Både avgiftssubjektet og eventuell representant har ansvar for pliktene til å beregne og betale merverdiavgift. 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 EØS-land som Norge har inngått en folkerettslig avtale med som inneholder bestemmelser hvor Norge kan kreve utveksling av opplysninger og gjensidig bistand til innfordring av merverdiavgiftskrav, se Prop. 150 LS (2012–2013) Endringer i skatte-, avgifts- og tollvgivinga. Norge har nå inngått folkerettslige avtaler som inneholder slike bestemmelser med de fleste EØS-land. Representanter for utenlandske næringsdrivende hjemmehørende i et EØS-land som Norge har inngått folkerettslig avtale som omfatter slike bestemmelser, har dermed ikke lenger ansvar for å betale merverdiavgiften. Representantens ansvar for beregning av merverdiavgift er imidlertid ikke opphevet. Dermed har representanten fortsatt medansvar 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 tungvinn, utdatert og kostnadskreven, 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 avgiftssubjektet og representanten har etter bokføringsloven og bokføringsforskriften ble ikke berørt, dvs. at de begge er ansvarlige for at pliktene om bokføring, beregning av merverdiavgift og levering av omsetningsoppgave mv. blir overholdt.

### 3.6 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 mv. hjemmehørende i Norge er avgiftspliktig, selv om salget finner sted utenfor 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). Tilbyderne 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 tilbydere i utlandet som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner mv. hjemmehørende i Norge. Tilbyderne behøver derfor ikke sørge for registrering i Enhetsregisteret. Med et eget register reduseres antall kontaktpunkter for tilbyderne ved at de kan forholde seg til ett skattekontor.

### 3.7 Fradragsrett og refusjon av merverdiavgift

---

Registrerte avgiftssubjekter har rett til fradrag for inngående 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 konkurranseøytralitet 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 forenklede registrerings- og rapporteringsordningen, se punkt 3.6 ovenfor, anses ikke som avgiftssubjekter i merverdiavgiftslovens forstand. Disse tilbyderne har derfor

ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven kapittel 8, men kan søke refusjon etter merverdiavgiftsloven kapittel 10.

### 3.8 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 EUs domstolens rettspraksis at også «tvingende allmenne» 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.

Det fremgår av EØS-avtalen artikkel 36 at det ikke skal være noen restriksjoner på adgangen for næringsdrivende etablert i en EU- eller EØS-stat til å yte tjenester i en annen EU- eller EØS-stat. Restriksjoner som anvendes på en ikke-diskriminerende måte, er begrunnet i tvingende allmenne hensyn og som er egnede og proporsjonale kan likevel være unntatt fra forbudet.

EØS-avtalen artikkel 31 forbyr restriksjoner på etableringsadgangen. Restriksjoner i etablerings-

adgangen 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.

### 3.9 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 folkerettslig avtale mellom Norge og det landet hvor selskapet er hjemmehørende hvor Norge kan kreve administrativ bistand fra skattemyndighetene i det andre landet. For en nærmere beskrivelse av slike folkerettslige avtaler mellom Norge og andre land, se punkt 3.10 nedenfor. Hvis det ikke er inngått en slik folkerettslig avtale, eller dersom bestemmelsene i den aktuelle avtalen er begrenset, vil norske skattemyndigheter ha begrenset adgang til tvangsinndrivelse av avgiftskravet. Skattemyndighetene vil i slike tilfeller 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.

### 3.10 Internasjonale avtaler om informasjonsutveksling og innfordring av skattekrav

Norge har inngått både multilaterale og bilaterale avtaler med en rekke land som inneholder

bestemmelser om utveksling av opplysninger for skatteformål og bistand til innfordring av skattekrav.

Norge har inngått skatteavtaler med over 90 land. Avtalene bygger på OECDs og FNs modellavtaler til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse. Avtalene er inngått med hjemmel i lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. Både OECDs og FNs mønsteravtale har inn tatt bestemmelser om administrativ bistand mellom skattemyndigheter i henholdsvis artikkel 26 om utveksling av opplysninger og artikkel 27 om bistand til innfordring av skattekrav. Bestemmelsene om administrativ bistand i OECDs mønsteravtale ble vesentlig endret i 2005, med enkelte mindre modifiseringer i 2012 av artikkel 26. Disse endringene er også inntatt i FNs mønsteravtale av 2011. Bestemmelsene i mønsteravtalene gjelder bistand knyttet til alle skattarter, herunder merverdiavgift.

De fleste skatteavtaler Norge har inngått med andre land de senere årene inneholder bestemmelser om utveksling av opplysninger og bistand til innfordring av skattekrav, i tråd med bestemmelsene i OECDs mønsteravtale. Enkelte av skatteavtalene inneholder imidlertid mer begrensede bestemmelser om slik administrativ bistand. De aktuelle bestemmelsene i den enkelte skatteavtalen må derfor vurderes konkret for å avgjøre hvorvidt bestemmelsen omfatter administrativ bistand av merverdiavgiftskrav. For oversikt over skatteavtaler mellom Norge og andre land, se <https://regjeringen.no/skatteavtaler>.

I tillegg til skatteavtalene som er nevnt ovenfor, har Norge også tiltrådt to multilaterale avtaler om administrativ bistand i skattesaker, hhv. den

nordiske avtalen om administrativ bistand i skattesaker av 7. desember 1989 og Europarådet/OECDs overenskomst om gjensidig administrativ bistand i skattesaker som endret ved protokoll av 27. mai 2010 (heretter omtalt som den multilaterale bistandsavtalen). Den multilaterale bistandsavtalen er åpen for tiltredelse for alle land, også land som ikke er medlem av OECD eller Europarådet, og stadig flere land har tiltrådt konvensjonen de senere årene. Oversikt over hvilke land som har tiltrådt konvensjonen og deres reservasjoner er publisert på Finansdepartementets hjemmeside, se <https://regjeringen.no/skatteavtaler>.

Felles for disse bistandsavtalene er formålet om å fremme det internasjonale samarbeidet for effektiv håndhevelse av nasjonale skatte- og avgiftslover, samtidig som skattyters grunnleggende rettigheter sikres. Overenskomstene er et viktig verktøy for å bekjempe skatte- og avgiftsunndragelser ved å gi skattemyndighetene i avtalestatene adgang til både å kreve og å yte bistand, blant annet i form av utveksling av opplysninger og bistand til innfordring av direkte og indirekte skatter og avgifter.

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. Det pågår nå slike avtaleforhandlinger.

## 4 Utenlandsk rett

### 4.1 EU

---

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

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 Rådskonklusjon 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 Rådskonklusjon 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 Rådskonklusjon (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 Rådskonklusjon 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.

### 4.2 Svensk rett

---

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

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

I utgangspunktet er det den som omsetter skattepliktige varer og tjenester i Sverige som vil være skattskyldig etter den svenske merverdiavgiftsloven og 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 § Skatteforfarandelag (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 § Skatteforfarandelag. Det utenlandske foretaket kan imidlertid velge å ha et ombud. Ombudet skal, i henhold til fullmakt fra den skattskyldige, sørge for innberetning av merverdiavgiftsoppgavene og representere den skattskyldige virksomheten i merverdiavgiftsspørsmål. Videre skal dokumentasjonen for merverdiavgiftsoppgavene være tilgjengelig hos ombudet.

I en rekke tilfeller er det imidlertid 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. ML. Ved såkalte fjernsalg (distanfsalgs) skal virksomhet fra EU, med forretningssted utenfor Sverige, registreres for omsetning av særavgiftspliktige varer og for ikke-særavgiftspliktige varer dersom omsetningen overstiger SEK 320 000, se 5 kap. 2 § if. ML.

Dersom en utenlandsk næringsdrivende ikke er skattskyldig for merverdiavgift i Sverige, men pådrar seg merverdiavgiftskostnader ved kjøp av varer eller tjenester der, kan det søkes om refusjon av merverdiavgiften, se 19 kap. Återbetaling av skatt. 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.

### 4.3 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 avgift-

spliktige 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. 1 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 if. Av momsloven § 46 a følger at avgiftsplikten i flere tilfeller er lagt på mottakeren, hvor etter transaksjonen ikke utløser registreringsplikt for selgeren. Som i Sverige er såkalte distansesalg særskilt regulert, jf. momsloven § 48 stk. 3.

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. Representanten hefter solidarisk for betaling av merverdiavgiften, jf. momsloven § 46 stk. 6, og må være bosatt eller ha 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.



Momsloven § 45 gir på nærmere vilkår virksomheter som ikke er etablert i Danmark rett til godtgjøring av avgift. Ordningen er forbeholdt

virksomheter som ikke er registrerte eller registreringspliktige i landet.

## 5 Forslaget i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslo 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 innkreving av merverdiavgift. Etter forslaget kan denne gruppen avgiftssubjekter i stedet velge å bli direkte registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

I høringsnotatet ble det videre foreslått at departementet skal kunne regulere enkelte spørs-

mål nærmere i forskrift. Blant annet gjelder dette avgrensning av når et subjekt skal anses å være hjemmehørende i en stat. Det ble forutsatt at spørsmålet om behovet for å foreta en forskriftsregulering vurderes på et senere tidspunkt. I høringsnotatet ble det dessuten foreslått presisert at representantoppdrag ikke innebærer solidaransvar dersom avgiftssubjektet er fra en EØS-stat som Norge har en slik avtale med.

## 6 Høringsinstansenes syn

*Næringslivets Hovedorganisasjon* er positiv til forslaget og viser til at det i tillegg til å innebære forenklinger, bidrar til å utjevne konkurransehindre.

*Den Norske Advokatforening* peker også på at forslaget innebærer forenklinger og antar videre at ordningen vil bli mindre økonomisk byrdefull. Foreningen har derfor ingen innvendinger mot forslaget. Om forskriftsregulering stiller foreningen spørsmål om ikke sentrale vilkår for direkte registrering bør hjemles i lov.

*Regnskap Norge* uttrykker bekymring for utenlandske aktørers egenhåndtering av norsk regelverk ved en slik endring i representantordningen. Blant annet vises det til at ordningen har vært et kontaktpunkt for utenlandske avgiftssubjekter ved rådgivning og etterlevelse av norske regler om skatt, avgift, bokføring mv. I denne sammenheng viser Regnskap Norge også til problemer som kan oppstå ved at de norske merverdiavgiftsreglene på flere områder avviker fra reglene i EU. I sitt høringsinnspill skriver Regnskap Norge avslutningsvis:

«Dersom forslaget vedtas bør det ved registrering av utenlandske foretak opplyses i tydelig ordelag at norske regler er materielt forskjellige fra EU-regelverk, samt at det anbefales å skaffe rådgivning med kompetanse på lokalt regelverk for å sikre etterlevelse.

Tildeling av D-nummer og håndtering av Altinn er områder som erfaringsmessig byr på store utfordringer for utlendinger hjemmehørende utenfor det likeartede skandinaviske språkområdet. Altinn-rapportering for utlendinger er forslag som ser greit ut på papiret, men som etter vår erfaring ikke fungerer godt i praksis.

Når det gjelder kontroll har våre medlemmer fremhevet viktigheten av lik praktisering av regelverk. Særlig har man sett store variasjoner vedrørende håndhevelsen av utenlandske aktørers plikt til å sende inn både årsregnskap og selvangivelse. Ulik praktisering gjør det tungt å gi råd om etterlevelse. Det inne-

bærer også en forskjellsbehandling til ugunst for norske næringsdrivende når utenlandske aktører får uhjemlet fritak for forpliktelser som de etter loven har felles med norske virksomheter.»

*Toll- og avgiftsdirektoratet* uttaler at representantordningen for merverdiavgift ikke er av betydning for innkreving av innførselsmerverdiavgift. Direktoratet bemerker for øvrig at innfordring i medhold av bistandsavtaler ikke er like effektivt som tvangsinnfordring i Norge. Det blir pekt på at det er lovendringen i 2013, knyttet til representanters solidaransvar, som har størst betydning for risikoen for tap av fordringer. Endringen som nå er foreslått, anses å ha større betydning for kontroll siden. Toll- og avgiftsdirektoratet nevner avslutningsvis at tollverdien på varer som innføres til Norge, kan påvirkes av hvordan virksomhet med vareomsetning blir organisert.

*Skattedirektoratet* slutter seg til de grunnleggende forutsetningene om forenklinger og likere konkurransevilkår som ligger bak forslaget. På den annen side fremhever direktoratet at forslaget kan skape utfordringer, og understreker betydningen av at kontroll- og innkrevingsregimet må omfatte også avgiftssubjekter som ikke er etablert i Norge. Direktoratet uttaler at bistand fra andre staters skatte- og innkrevingsmyndigheter er administrativt byrdefullt og ofte ikke gir den samme effekten som Skatteetaten oppnår overfor næringsdrivende som er etablert i Norge. Direktoratet viser til at det er innledet forhandlinger med EU-kommisjonen om administrativ avtale på merverdiavgiftsområdet. Det oppfordres til at en i den forbindelse søker å sikre mer effektiv bistand fra andre stater. Direktoratet bemerker at risikovurderingen av forslaget bør foretas ved at også andre regelutviklings tiltak tas i betraktning, herunder innberetning og innbetaling av innførselsmerverdiavgift i det innenlandske merverdiavgiftssystemet.

Det nærmere innhold i høringsinstansenes merknader behandles løpende nedenfor i tilknytning til de enkelte forslagene.

## 7 Departementets vurdering

### 7.1 Direkte registrering av avgifts- subjekter som ikke er etablert i Norge

I høringsnotatet ble det foreslått å endre representantordningen slik at det åpnes for direkte registrering i Merverdiavgiftsregisteret uten bruk av representant, med visse begrensninger, for avgiftssubjekter som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet. Finansdepartementet foreslo 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 innkreving av merverdiavgift.

Finansdepartementet opprettholder forslaget om en slik adgang til direkte registrering uten bruk av representant. Det vil fortsatt være anledning for utenlandske næringsdrivende å velge å benytte seg av en representant. Forslaget innebærer at dette ikke lenger er en pliktig ordning.

Viktige egenskaper ved et velfungerende merverdiavgiftssystem er at aktører som ikke er etablert i Norge skal kunne drive virksomhet her på tilsvarende vilkår som norske næringsdrivende. Innenlandsmarkedet skal være merverdiavgiftsmessig 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.

I tillegg 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.

I høringen har *Regnskap Norge* fremhevet den viktige funksjon representantordningen har for etterlevelsen av norske regler, og uttrykt bekymring for konsekvensene forslaget kan medføre. *Skattedirektoratet* har for sin del trukket fram at forslaget kan skape utfordringer for å gjennomføre effektive kontroll- og innkrevingstiltak. *Toll- og avgiftsdirektoratet* har holdt fram at forslaget i første rekke vil ha betydning for kontroll siden. Om innføring viser direktoratet til endringene i reglene om representanters solidaransvar som trådte i kraft 2013.

Finansdepartementet bemerker at merverdiavgiftssystemet er basert på selvdeklaring. Blant annet innebærer dette at avgiftssubjektene selv er ansvarlige for å ha tilstrekkelig kunnskap om relevante bestemmelser til å kunne oppfylle sine plikter etter merverdiavgiftsloven. En målsetting i regelverksarbeidet er å gjøre etterlevelsen enklere for avgiftssubjektene.

På den annen side er det viktig at reglene legger til rette for at myndighetene kan utføre et effektivt kontroll- og innfordringsarbeid. Dette arbeidet vil kunne være mer utfordrende dersom avgiftssubjektet har sin hovedetablering i en annen stat enn Norge. Utfordringer som følger av at avgiftssubjekt er etablert i utlandet kan i noen grad søkes løst ved særskilte regimer i norsk rett. Representantordningen er et eksempel på dette. Det er imidlertid klart at utfordringene knyttet til at avgiftssubjekter er etablert i andre stater, ikke fullt ut kan løses ved særskilte ordninger i det norske regelverket. Også målet om konkurransenøytralitet tilsier at utfordringene møtes på annet vis enn ved å etablere særregimer. Handlingsrommet er dessuten begrenset av Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

Finansdepartementet vil understreke at folkerettslige avtaler mellom stater som inneholder bestemmelser om gjensidig administrativ bistand mellom skattemyndighetene knyttet til kontroll og innføring av merverdiavgiftskrav, er av avgjørende betydning for å avhjelpe utfordringene knyttet til etterlevelse av merverdiavgiftsreglene, herunder at skyldig merverdiavgift blir innbetalt. Som nevnt har flere høringsinstanser påpekt at mulig-

heten for direkte registrering kan øke utfordringene for myndighetenes kontroll- og innfordringsvirksomhet. Det er videre slik at registrering i Merverdiavgiftsregisteret har visse rettsvirkninger, blant annet ved å legitimere selger til å fakturere med merverdiavgift. Vilklårene for å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret kan imidlertid ikke i seg selv avskjære uberettigede registreringer og skattekriminalitet. Departementet viser i denne forbindelse til at de såkalte «fiktiv-fakturering»-sakene omfatter saksforhold med fakturaer fra aktører som har vært direkte registrert i Merverdiavgiftsregisteret, med egen adresse i Norge. Sakene viser at Skatteetaten driver målrettet og omfattende kontrollvirksomhet rettet mot svindelforsøk. Grunnlaget for registrering i Merverdiavgiftsregisteret er og vil måtte være et kontrollområde, uavhengig av om visse avgiftssubjekter må registreres ved representant eller selv kan registreres direkte. I denne proposisjonen fremmer departementet likevel forslag om forskriftshjemler, slik at det ved behov kan innarbeides visse mekanismer i regelverket, se punktene 7.2 og 7.3 nedenfor.

En direkte registrering i Merverdiavgiftsregisteret vil innebære at den utenlandske virksomheten blir registrert, uten at det oppnevnes en representant som er hjemmehørende eller har forretningssted i Norge. Avgiftssubjektene, som er omfattet av forslaget, kan likevel velge å være registrert ved representant.

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

## 7.2 Virksomheter som er omfattet av forslaget

I høringsnotatet ble det foreslått å begrense forslaget om å oppheve representantkravet til avgiftssubjekter hjemmehørende i EØS-stater «*som Norge har inngått avtale med om utveksling av opplysninger og gjensidig bistand til innfordring av merverdiavgiftskrav*». Bakgrunnen for den foreslåtte begrensningen er utfordringer knyttet til kontroll av og innfordring fra avgiftssubjekter som ikke er etablert i Norge.

Skattedirektoratet har i høringen påpekt at det må være en forutsetning for unntak fra kravet om representant, at virksomheten er etablert i en stat som ved avtale har påtatt seg å yte bistand til innfordring av merverdiavgiftskrav i tillegg til utveksling av opplysninger til merverdiavgiftsformål.

Finansdepartementet slutter seg til disse vurderingene og opprettholder forslaget i høringsnotatet om en slik begrensning i adgangen

til direkte registrering. Departementet foreslår imidlertid at det i forslaget til endring i merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd heller brukes formuleringen «*som etter skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst med Norge skal utveksle opplysninger og bistå med innfordring av merverdiavgiftskrav*». Dette innebærer ingen realitetsendringer i forhold til det som ble foreslått i høringsnotatet, men formuleringen anses å være mer informativ ved å angi de aktuelle avtaleformene.

Om adgangen til å oppstille et slikt krav viser Finansdepartementet til ESAs grunngitte uttalelse 19. september 2012. I punkt 5.3.2 i uttalelsen foretar ESA følgende proporsjonalitetsvurderingen av de vilklårene som representantordningen oppstiller:

«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.»

Finansdepartementet er enig i dette og mener at Norge kan oppstille krav om at den folkerettslige avtalen, som begrunner unntak fra kravet om representant, må inneholde bestemmelser om både utveksling av opplysninger og bistand til innfordring av merverdiavgiftskrav. Gjennom skatteavtalene og de multilaterale bistandsavtalene, omfatter Norges avtalenettverk nå avtaler med slike bestemmelser med de fleste EØS-landene. Enkelte av Norges avtaler inneholder imidlertid

bare bestemmelser om utveksling av opplysninger, og ikke bistand til innfordring, eller bestemmelsen om bistand til innfordring er begrenset slik at de ikke omfatter bistand til innfordring av merverdiavgiftskrav. En konsekvens av at det etter forslaget er et vilkår at det skal både foreligge en avtale om utveksling av opplysninger og bistand til innfordring, vil være at en avtale kun om utveksling av opplysninger ikke er tilstrekkelig. Det er heller ikke tilstrekkelig at den aktuelle avtalen har trådt i kraft. Den aktuelle avtalen må også ha virkning for den perioden merverdiavgiftsregistreringen gjelder. Forslaget innebærer at avgiftssubjekter som ikke er hjemmehørende i en EØS-stat som Norge har inngått folkerettslig avtale med om utveksling av opplysninger og bistand til innfordring av merverdiavgiftskrav, fortsatt må la seg registrere ved representant som er solidarisk ansvarlig for betaling av merverdiavgiften.

Et særskilt spørsmål er hvilken tilknytning til EØS-staten den næringsdrivende må ha, for å være omfattet av unntak fra plikten til å bli registrert ved representant i Merverdiavgiftsregisteret.

I høringsnotatet ble det foreslått at tilknytningskravet i lovteksten formuleres som «hjemmehørende». Det ble ikke foreslått noen nærmere definisjon av begrepet i loven. Finansdepartementet opprettholder forslaget i høringsnotatet og ser det videre ikke som hensiktsmessig nå å innta en definisjon i loven av begrepet. Blant annet vises det til at en slik definisjon vanskelig kan inneholde alle relevante momenter.

Om det nærmere innholdet av «hjemmehørende» som vilkår for ikke å måtte registrere seg med representant i Merverdiavgiftsregisteret, viser Finansdepartementet til at det i høringsnotatet ble lagt til grunn en lav terskel for at kravet, i relasjon til den aktuelle lovbestemmelsen, skal anses for å være oppfylt. Vurderingen av hvilke kriterier som bør ligge til grunn for at et avgiftssubjekt skal anses som hjemmehørende i en relevant EØS-stat, som vilkår for å bli direkte registrert, krever at ulike hensyn avveies.

Hensynet til kontroll- og innfordring kunne tilsi at plikten til å ha representant kun burde bortfalle dersom det kan forventes effektiv bistand fra den avtalestaten som avgiftssubjektet etter denne bestemmelsen anses å være hjemmehørende i. Som en overordnet betraktning kan det legges til grunn at en avtalestat vil ha best grunnlag for å gi bistand knyttet til informasjon og innfordring, dersom avgiftssubjektet har sin hovedetablering i staten. Dersom avgiftssubjektet har en mindre omfattende tilknytning til staten, vil det gjerne kunne

medføre begrensninger for hvilke virkemidler den aktuelle staten kan anvende overfor avgiftssubjektet og for hvilke effekter som kan oppnås.

Hensynene som isolert sett kunne tale for at direkte registrering forbeholdes avgiftssubjekter som har sin hovedetablering i en relevant EØS-stat, må imidlertid avveies blant annet mot behovet for at registreringssaker avgjøres relativt hurtig og med begrensede administrative kostnader. Om bakgrunnen for dette behovet vises det til at registrering i Merverdiavgiftsregisteret er en forutsetning for at avgiftssubjektet lovlig kan fakturere avgiftspliktig omsetning med merverdiavgift og at registrering er en forutsetning for fradragsføring av inngående merverdiavgift på anskaffelser som er til bruk i virksomheten. Finansdepartementet anser derfor at det bør legges vesentlig vekt på at kriteriene, for når et avgiftssubjekt skal anses å være tilstrekkelig knyttet til/hjemmehørende i en relevant EØS-stat, bør være relativt enkle å anvende.

I høringsnotatet ble det gitt uttrykk for nærmere angitte tilknytningsformer som burde anses for å være tilstrekkelige, til at avgiftssubjektet kan registreres uten å bruke representant. Det ble gitt uttrykk for at de angitte tilknytningsformene ville være relativt enkle å dokumentere. *Skattedirektoratet* har i sin høringsuttalelse bemerket at det ikke utelukkende bør legges vekt på formelle registreringsforhold i utlandet. *Finansdepartementet* slutter seg til dette.

Nedenfor gis det enkelte bemerkninger til tilknytningskriteriene som ble omtalt i høringsnotatet, og som Finansdepartementet fastholder at bør være tilstrekkelige til direkte registrering.

Avgiftssubjekter som har hjemsted/hovedkontor i en EØS-stat, må sies å ha en kvalifisert tilknytning til den aktuelle staten. Finansdepartementet legger til grunn at det vil være relativt enkelt for avgiftssubjektene å dokumentere slike tilknytninger til en EØS-stat.

Noe av bakgrunnen for at Finansdepartementet tar til orde for at også mindre omfattende tilknytninger til relevant EØS-stat bør være tilstrekkelig for direkte registrering, er det forhold at avgiftssubjekter ofte er etablert i flere stater. Etableringene i de ulike statene kan gjerne være av en slik art at det kan være vanskelig å fastslå i hvilken stat den næringsdrivende må sies å ha sitt hjemsted eller hovedkontor. For departementet er det sentralt at registreringssaker bør kunne behandles uten at det må foretas så komplekse vurderinger som av hvor avgiftssubjektet har sitt hovedkontor/hjemsted. Departementet bemerker at skatte- og eller merverdiavgiftsplikt til en EØS-

stat utløses av reell aktivitet og at en slik plikt etablerer en tilknytning til den aktuelle EØS-staten. At merverdiavgiftsplikt til en EØS-stat skal utgjøre en tilstrekkelig tilknytning, innebærer en lav terskel for å kunne bli direkte registrert. En fordel ved å legge til grunn at en slik tilknytning er tilstrekkelig, er at avgiftssubjekt som er skatte- og eller merverdiavgiftspliktig til en annen EØS-stat, må forventes relativt enkelt å kunne dokumentere dette i forbindelse med søknad om direkte registrering i det norske Merverdiavgiftsregisteret. Ved å legge terskelen for direkte registrering så vidt lavt, synes det heller ikke tvilsomt at adgangen til direkte registrering gjøres vid nok til å overholde forpliktelsene etter EØS-avtalen.

På denne bakgrunn mener Finansdepartementet at ved å legge disse kriteriene til grunn vil begrepet «hjemmehørende» på en tilstrekkelig presis måte angi kravet til den tilknytning til EØS-staten avgiftssubjektet må ha, for å være omfattet av unntak fra plikten til å bli registrert ved representant i Merverdiavgiftsregisteret.

I høringsnotatet ble det foreslått en hjemmel for å kunne forskriftsregulere den nærmere avgrensning av begrepet «hjemmehørende». Det ble forutsatt at denne forskriftskompetansen skal kunne benyttes ved behov på et senere tidspunkt.

*Skattedirektoratet* har i sin høringsuttalelse uttrykt visse betenkeligheter av mer generell art til det å forskriftsregulere «hjemmehørende» som vilkår for virksomheters tilknytning til EØS-stat.

Finansdepartementet viser til at etter forslaget kan avgiftssubjekter bli registrert uten bruk av representant, selv med en relativt begrenset tilknytning til den relevante EØS-staten. Arten av avgiftssubjektets tilknytning til den aktuelle staten kan videre ha betydning for hvor god effekt bistanden fra EØS-staten vil ha for norske skattemyndigheters oppgaver med innføring og kontroll. Av disse grunner kan det vise seg nødvendig på et senere tidspunkt å innføre vilkår om at virksomheter bør ha en mer kvalifisert tilknytning til en relevant EØS-stat, for å kunne bli registrert uten å bruke representant.

Finansdepartementet opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet, om en lovhjemmel for å forskriftsregulere en nærmere avgrensning av når et avgiftssubjekt, i denne sammenheng, skal anses som hjemmehørende i en stat. Etter forslaget vil en slik forskriftshjemmel fremgå i merverdiavgiftsloven § 2-1 åttende ledd nytt annet punktum.

I høringsnotatet ble det foreslått en lovhjemmel for at Finansdepartementet skulle kunne gi forskriftsbestemmelser om hvilke forpliktelser staten som avgiftssubjektet er hjemmehørende i

må ha påtatt seg, om utveksling av opplysninger og bistand til innkreving, for at unntaket fra registrering ved representant skal komme til anvendelse. Etter en fornyet vurdering har departementet kommet til at det ikke er behov for en forskriftshjemmel på dette området. Forslaget fra høringsnotatet om en slik forskriftshjemmel opprettholdes derfor ikke.

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

### 7.3 Særskilte regler for avgiftssubjekter uten etablering i merverdiavgiftsområdet

I høringsnotatet ble det reist spørsmål ved om avgiftssubjekter som ikke har forretningssted eller hjemsted i Norge, bør henvises til refusjonsordningen for å få fradrag for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Høringsinstansene har ikke kommentert dette spørsmålet, og Finansdepartementet holder fast ved vurderingen i høringsnotatet om at avgiftssubjektene skal gjøre bruk av fradragsretten på ordinær måte.

I høringsnotatet ble det imidlertid foreslått lovhjemmel for forskriftsbestemmelser, om at avgiftssubjektet på nærmere vilkår skal kunne pålegges å stille økonomisk sikkerhet. *Skattedirektoratet* anbefaler i sin høringsuttalelse at det innføres slike bestemmelser. Finansdepartementet opprettholder forslagene i høringsnotatet.

Når det gjelder spørsmålet om de aktuelle avgiftssubjektene burde være avskåret fra den ordinære fradragsretten, viser Finansdepartementet til at Skatteetaten gjennomgående vil ha større utfordringer med å kontrollere merverdiavgiftsoppgjørene til avgiftssubjekter som ikke har forretningssted eller hjemsted i Norge, enn ved kontroll av avgiftssubjekter med slik etablering her i landet. Dette har også kommet til uttrykk i høringsmerknadene fra Toll- og avgiftsdirektoratet og Skattedirektoratet. Som omtalt i punkt 3.7 ovenfor, gir registrering i Merverdiavgiftsregisteret rett til fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten. Dermed inngående avgift overstiger utgående avgift skal overskytende inngående merverdiavgift utbetales. Denne siden av merverdiavgiftssystemet gir risiko for urettmessige utbetalinger fra statskassen. Risikoen ville kunne reduseres ved å avskjære fradragsretten for avgiftssubjekter uten etablering i norsk merverdiavgiftsområde, slik at inngående merverdiavgift på varer og tjenester til

bruk i virksomheten heller måtte søkes refundert etter merverdiavgiftsloven § 10-1.

Avskjæring av fradragsretten for virksomheter som ikke er etablert i Norge, ville imidlertid innebære en forskjellsbehandling ut fra hvor virksomheten er etablert. Det nærliggende alternativet til fradragsrett ville som nevnt være en refusjonsordning, slik at avgiftssubjektet måtte dokumentere den inngående merverdiavgiften for å få fradrag. Refusjon av inngående merverdiavgift, i stedet for fradragsføring via omsetningsoppgaver, medfører imidlertid både økt likviditetsbelastning og økte administrative kostnader for avgiftssubjektet. En slik forskjellsbehandling mellom avgiftssubjekter, som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, ville reise EØS-rettslige spørsmål.

På denne bakgrunn foreslår Finansdepartementet ikke noen særskilt begrensning i fradragsretten for utenlandske avgiftssubjekter.

Utfordringene med å kontrollere og inndrive krav overfor avgiftssubjekter 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. Disse momentene kan tilsi at skattekontorene på nærmere vilkår bør ha adgang til å kreve at den næringsdrivende stiller økonomisk sikkerhet, for å kunne benytte seg av unntaket fra registreringsplikt ved representant. Dette ble foreslått i høringsnotatet og *Skattedirektoratet* gir i sin høringsuttalelse uttrykk for at det bør innføres slike regler.

Finansdepartementet viser til at representanter for næringsdrivende fra land som Norge har en folkerettslig avtale med som inneholder bestemmelser om utveksling av opplysninger og bistand til innfordring av merverdiavgiftskrav, har vært fritatt fra solidaransvar siden 1. juli 2013. Det er dermed et begrenset erfaringsgrunnlag for å vurdere effekten av den bistanden som disse folkerettslige avtalene faktisk gir norske skattemyndigheter. På denne bakgrunn foreslår departementet at det i denne omgang gis hjemmel i merverdiavgiftsloven § 2-1 åttende ledd nytt annet punktum for departementet til å gi forskrift om at adgangen til registrering uten representant som er ansvarlig for at merverdiavgift blir betalt, skal være betinget av at avgiftssubjektet stiller økonomisk sikkerhet. Ved behov kan det

dermed senere fastsettes forskriftsbestemmelser med krav om sikkerhetsstillelse.

Finansdepartementet har vurdert om forskriftshjemmelen bør fremgå av merverdiavgiftsloven eller skattebetalingsloven. Hensynet til en samordnet fremstilling av vilkårene for registrering i Merverdiavgiftsregisteret, tilsier etter departementets syn at forskriftshjemmelen inntas i merverdiavgiftsloven § 2-1 åttende ledd nytt annet punktum.

Som omtalt i punkt 7.2 ovenfor, er forutsetningen for unntaket fra plikten til registrering ved representant, at de folkerettslige avtalene som danner grunnlag for den administrative bistanden mellom skattemyndighetene i avtalestatene medfører en effektiv bistand. I tilfeller hvor denne forutsetningen brister, er det etter Finansdepartementets oppfatning grunnlag for å gjøre registreringsplikt ved representant med solidaransvar gjeldende. I høringsnotatet ble det foreslått å gi hjemmel for departementet til å gi forskrift om at ikke-effektiv bistand kan utløse plikt til å være registrert ved representant som er solidarisk ansvarlig for betaling av merverdiavgiften. *Skattedirektoratet* anmoder i sin høringsuttalelse om at bestemmelser om dette konkretiseres nærmere.

Finansdepartementet bemerker at det vil måtte foretas grundige vurderinger dersom det skal utformes slike bestemmelser, for å sikre at de ikke vil støte an mot EØS-avtalens forpliktelser. Slike begrensninger bør etter departementets oppfatning bygge på praktiske erfaringer, herunder fra bistandsarbeidet mellom de aktuelle statene. Dersom det foreligger indikasjoner fra andre lands praksis om at et aktuelt land ikke yter effektiv bistand ved utveksling av opplysninger eller bistand til innfordring av skattekrav, vil det kunne tas hensyn til slike erfaringer. Forutsetningen må imidlertid være at det er grunn til å anta at de samme praktiske utfordringene vil gjøre seg gjelde i samarbeidet mellom norske myndigheter og den aktuelle staten. Eventuelle erfaringer, som viser behov for å begrense adgangen til registrering uten representant, vil utgjøre et godt grunnlag for utforming av slike bestemmelser. Departementet anser det hensiktsmessig at det i denne omgang kun innføres en forskriftshjemmel. Etter forslaget fremgår slik forskriftshjemmel av merverdiavgiftsloven § 2-1 åttende ledd nytt annet punktum.

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



## 7.4 Forslag om presisering av merverdiavgiftsloven § 11-1 fjerde ledd

---

I høringsnotatet ble det foreslått å presisere unntaket fra bestemmelsen om solidaransvar for merverdiavgiftsrepresentanter. Høringsinstansene har ikke gitt bemerkninger til dette forslaget, som opprettholdes av Finansdepartementet.

Endringene i representantordningen som ble foretatt i 2013, er nærmere omtalt under punkt 3.5. Det fremgår av merverdiavgiftsloven § 11-1 fjerde ledd at representanten 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 av merverdiavgiftskrav. I Prop. 150 LS (2012–2013) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga punkt 6.6.1. fremgår det imidlertid følgende:

«I dei tilfella Noreg har slike avtalar meiner departementet at moglegheitene 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 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 innføring av det foreslåtte unntaket fra plikten til å være registrert ved representant. De næringsdrivende fra

disse landene vil fortsatt kunne velge representantregistrering. Finansdepartementet foreslår derfor at det presiseres i lovteksten at representantoppdrag ikke innebærer solidaransvar med virksomheter fra EØS-stater som Norge har inngått en folkerettslig overenskomst med, som inneholder bestemmelser om utveksling av opplysninger og gjensidig bistand til innfordring av merverdiavgiftskrav. Departementet foreslår videre at bestemmelsens ordlyd endres slik at teksten blir i overensstemmelse med ordlyden i forslaget til merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd nytt tredje punktum, se forslaget til § 11-1 fjerde ledd annet punktum. Denne foreslåtte endringen var ikke omtalt i høringsnotatet. Endringen er imidlertid ikke ment å innebære noen realitetsendring. Det vises til omtalen i punkt 7.2 ovenfor.

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

## 7.5 Iverksettelse

---

Hensynet til Norges forpliktelser etter EØS-avtalen tilsier at lovendringene om adgang til direkte registrering uten bruk av representant trer i kraft så raskt som mulig. Det er imidlertid behov for å gjennomføre nødvendige forberedende tiltak før denne omleggingen av representantordningen kan iverksettes. Dette er også påpekt av *Skattedirektoratet* i høringsrunden. På denne bakgrunn foreslår Finansdepartementet at endringene i merverdiavgiftsloven § 2-1 trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Finansdepartementet foreslår at endringene i merverdiavgiftsloven § 11-1 trer i kraft straks.

## 8 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslagene innebærer at avgiftssubjekter som er hjemmehørende i EØS-stat som ved skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst er forpliktet til å innhente og utveksle opplysninger samt bistå med innfordring av merverdiavgiftskrav, kan velge å bli registrert direkte i stedet for med 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 avgiftssubjekter som ikke har forretningssted i Norge. Dette kan innebære at særlig kontrollsituasjonen blir noe mer utfordrende, blant annet ved at prosessene kan bli mer ressurskrevende og således øke de administrative kostnadene for Skatteetaten. På den annen side vil enklere registreringsregler

kunne innebære at utenlandske næringsdrivende i større grad faktisk registrerer seg i Norge for sin merverdiavgiftspliktige virksomhet her.

Skatteetaten og i noen grad også Brønnøysundregistrene vil ha kostnader knyttet til å legge til rette for registrering av og gjennomføringen av merverdiavgiftsoppgjørene med næringsdrivende som er etablert i utlandet. Skattedirektoratet og Brønnøysundregistrene samarbeider om dette, uten at det nå kan angis når tiltakene vil bli sluttført.

Skattedirektoratet har opplyst at endringene i innføringsfasen vil innebære kostnader for Skatteetaten på om lag 8,6 millioner kroner. Brønnøysundregistrene opplyser at det vil påløpe utviklingskostnader for Brønnøysundregistrene på om lag 100 000 kroner.

## 9 Merknader til de enkelte bestemmelser i lovforslaget

### Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift

#### *Til endringer § 2-1 sjette ledd*

Endringene i bestemmelsens *sjette ledd* med nytt *tredje punktum* gir på nærmere vilkår avgiftssubjekter rett til merverdiavgiftsregistrering uten å bruke representant, selv om avgiftssubjektet ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet.

Unntaket fra kravet om registrering ved representant kommer til anvendelse for avgiftssubjekter som er hjemmehørende i en EØS-stat, som etter skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst med Norge skal utveksle opplysninger og bistå med innfordring av merverdiavgiftskrav. Det er lagt til grunn at vilkåret om hjemmehørende i denne sammenheng gir anvisning på en relativt lav terskel.

EØS-staten som avgiftssubjektet er hjemmehørende i, må være forpliktet både til å gi informasjon og til å bistå med innfordring av merverdiavgiftskrav. Skatteavtalen eller annen folkerettslig overenskomst må også ha virkning for den perioden merverdiavgiftsregistreringen gjelder.

#### *Til endringer i § 2-1 åttende ledd*

Endringene i *åttende ledd* med nytt *annet punktum* gir departementet forskriftskompetanse til å fastsette vilkår for at et avgiftssubjekt skal anses som hjemmehørende i en EØS-stat.

Endringene i åttende ledd nytt annet punktum gir også departementet forskriftskompetanse til å fastsette at ikke-effektiv bistand knyttet til informasjonsutveksling og innfordring av merverdiavgift, kan utløse plikt for avgiftssubjekter som er hjemmehørende i den aktuelle staten, til å være registrert ved representant med solidaransvar.

Endringene i åttende ledd nytt annet punktum gir også departementet forskriftskompetanse til å fastsette at adgangen til registrering uten representant som er ansvarlig for at merverdiavgiften blir betalt, skal være betinget av at avgiftssubjektet stiller økonomisk sikkerhet.

Det er forutsatt at forskriftshjemlene benyttes på et senere tidspunkt dersom erfaringer med endringene med direkte registrering uten representant tilsier dette.

#### *Til endringer i § 11-1 fjerde ledd*

Endringen i bestemmelsens *fjerde ledd annet punktum* presiserer den rettsstilstand som var til siktet ved lovendringen i 2013, se nærmere om lovendringen i punkt 2.1 ovenfor. Unntaket fra at representanter er solidarisk ansvarlige for betaling av merverdiavgiften gjelder bare dersom avgiftssubjektet er hjemmehørende i en EØS-stat, som skal utveksle opplysninger og bistå med innfordring av merverdiavgiftskrav.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om endringer i merverdiavgiftsloven (utvidet adgang til direkte registrering).

---

**Vi HARALD**, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i merverdiavgiftsloven (utvidet adgang til direkte registrering) i samsvar med et vedlagt forslag.

---

## Forslag

### til lov om endringer i merverdiavgiftsloven (utvidet adgang til direkte registrering)

#### I

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

§ 2-1 sjettede 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 etter skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst med Norge skal utveksle opplysninger og bistå med innfordring av merverdiavgiftskrav.*

§ 2-1 åttende ledd nytt annet punktum skal lyde:  
*Departementet kan også i forskrift gi regler om registrering ved representant og kan herunder fastsette vilkår for at et avgiftssubjekt skal anses å være hjemmehørende i en stat, at ikke effektiv bistand kan utløse plikt til å være registrert ved representant som er solidarisk ansvarlig for betaling av merverdiavgiften, og at adgangen til registrering uten representant som er ansvarlig for at merverdiavgif-*

*ten blir betalt, skal være betinget av at avgiftssubjektet stiller økonomisk sikkerhet.*

#### II

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

§ 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 etter skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst med Norge skal utveksle opplysninger og bistå med innfordring av merverdiavgiftskrav.

#### III

Lovens del I trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Lovens del II trer i kraft straks.

---

---





