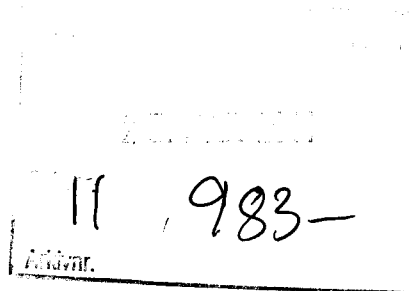


Det kongelige finansdepartement
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

Oslo, 24. mars 2011
Vår ref.: 1126880.1-44693 BRYEIV/GJEKRI
Ansvarlig advokat: Eivind Bryne



HØRING AV ENDRINGER I MERVERDIAVGIFTSLOVEN MV. SOM FØLGE AV MERVERDIAVGIFT PÅINNFØRSEL AV ELEKTRONISKE TJENESTER TIL PRIVATPERSONER HJEMMEHØRENDE I NORGE

INNLEDNING

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev av 25. februar 2011. Departementet foreslår en presisering i merverdiavgiftsloven § 3-30 samt en forenklet registreringsordning.

Advokatfirmaet Steenstrup Stordrange DA har følgende merknader:

DEPARTEMENTETS FORSLAG TIL PRESISERING I § 3-30

Til merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd første punktum foreslås følgende endring angitt i kursiv:

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

Bestemmelsen er ment å sikre at avgiftsplikten ved innførsel og innenlands omsetning er den samme. Problemet kan være aktuelt for fjernundervisning, som i følge Merverdiavgiftshåndboken er en avgiftspliktig (elektronisk) tjeneste og dermed ikke undervisning, dersom den aktuelle fjernundervisningen "*hovedsakelig er automatisert*". Her vil vi anta at det vil være en god løsning å sørge for at det blir gitt en mest mulig presis definisjon av "elektroniske kommunikasjonstjenester".

Bortsett fra den aktuelle presisering i § 3-30 fjerde ledd første punktum, er de materielle reglene om merverdiavgift ved innførsel av elektroniske tjenester til privatpersoner hjemmehørende i Norge, allerede lovfestet uten alminnelig høring, den 10. desember 2010 i forbindelse med Stortingets behandling av Statsbudsjettet.

I lov av 10. desember 2010 ble det følgende gitt som definisjon av elektroniske tjenester i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav j:

"elektroniske tjenester: fjernleverbare tjenester som leveres over internett eller annet elektronisk nett og som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi, hvor leveringen av tjenestene hovedsakelig er automatisert".

Merverdiavgiftslovens definisjon av elektroniske tjenester i § 1-3 første ledd bokstav j) samsvarer med tilsvarende utgangspunkt i EUs forordning 1777/05 og 5531/11:

"Electronically supplied services" as referred to in Directive 2006/112/EC shall include services which are delivered over the Internet or an electronic network and the nature of which renders their supply essentially automated and involving minimal human intervention, and impossible to ensure in the absence of information technology."

EU har i Official Journal for 23. mars 2010 publisert en ny implementeringsforordning 5531/11 av 15. mars 2010 som inneholder en spesifikk gjennomgang i en artikkel 7, "paragraph 2" av hvilke elektroniske "innholdstjenester" som skal omfattes av begrepet:

"Paragraph 1 shall cover, in particular, the following:

- (a) the supply of digitised products generally, including software and changes to or upgrades of software;*
- (b) services providing or supporting a business or personal presence on an electronic network such as a website or a webpage;*
- (c) services automatically generated from a computer via the Internet or an electronic network, in response to specific data input by the recipient;*
- (d) the transfer for consideration of the right to put goods or services up for sale on an Internet site operating as an online market on which potential buyers make their bids by an automated procedure and on which the parties are notified of a sale by electronic mail automatically generated from a computer;*
- (e) Internet Service Packages (ISP) of information in which the telecommunications component forms an ancillary and subordinate part (i.e. packages going beyond mere Internet access and including other elements such as content pages giving access to news, weather or travel reports; playgrounds; website hosting; access to online debates etc.);*
- (f) the services listed in Annex I"*

I denne positive avgrensingen oppregnes tjenester som skal falle inn under begrepet.

Vi vil anta at EUs oppregning kan danne grunnlag for en avgrensning i merverdiavgiftsforskriften.

I tillegg til den positive oppregningen av de innholdstjenester som skal omfattes, har EU valgt å avklare eksempelvis forholdet til fjernundervisning og ordinært fjernsalg av varer, med følgende følgende negative avgrensning av begrepet elektronisk leverte tjenester:

"Paragraph 1 shall not, in particular, cover the following:

- (a) radio and television broadcasting services ;*
- (b) telecommunications services;*
- (c) goods, where the order and processing is done electronically;*
- (d) CD-ROMs, floppy disks and similar tangible media;*
- (e) printed matter, such as books, newsletters, newspapers or journals;*
- (f) CDs and audio cassettes;*
- (g) video cassettes and DVDs;*

- (h) games on a CD-ROM;
- (i) services of professionals such as lawyers and financial consultants, who advise clients by e-mail;
- (j) teaching services, where the course content is delivered by a teacher over the Internet or an electronic network (namely via a remote link);
- (k) offline physical repair services of computer equipment;
- (l) offline data warehousing services;
- (m) advertising services, in particular as in newspapers, on posters and on television;
- (n) telephone helpdesk services;
- (o) teaching services purely involving correspondence courses, such as postal courses;
- (p) conventional auctioneers' services reliant on direct human intervention, irrespective of how bids are made;
- (q) telephone services with a video component, otherwise known as videophone services;
- (r) access to the Internet and World Wide Web;
- (s) telephone services provided through the Internet."

Etter Advokatfirmaet Steenstrup Stordrange DAs oppfatning, kan både de positive og negative avgrensninger som EU har implementert ved forordning 5531/11 benyttes til veiledning ved praktisering av de "nye" reglene i merverdiavgiftsloven.

De nye reglene i merverdiavgiftsloven er basert på begrepet "tjenester som kan fjernleveres". I Finansdepartementets høringsnotat side 18 er begrepet forklart på en måte som kan danne grunnlag for en mer konsekvent praksis på området også i Norge:

"Det er i denne forbindelse verdt å legge merke til at avgiftsplikten gjelder "fjernleverbare" tjenester, dvs. tjenester som kan fjernleveres, i motsetning til tjenester som faktisk blir fjernlevert, slik som tilfellet vil være med elektroniske tjenester. Dersom en og samme tjeneste kan bli levert til mottaker både over avstand og ved direkte levering, vil den være fjernleverbar selv om den rent faktisk ikke blir fjernlevert i det konkrete tilfellet. For eksempel kan en konsulenttjeneste bli levert til mottaker i form av en skriftlig rapport, som enten overgis direkte, sendes i posten eller sendes i elektronisk form. Tjenesten vil i alle disse tilfellene være fjernleverbar".

Advokatfirmaet Steenstrup Stordrange DA vil be om at Finansdepartementet publiserer klargjørende uttalelser der det fremkommer at de aktuelle reglene for tjenester som kan fjernleveres, herunder elektroniske tjenester, elektroniske kommunikasjonstjenester og immaterielle tjenester skal samsvare i størst mulig grad med reglene i våre naboland. I den forbindelse vil vi be Departementet om å presisere at reglene er ment å omfatte alle tjenester "hvor utførelsen eller leveringen av tjenesten etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted", hvor OECD ikke la opp til en skjønnsmessig vurdering av stedstilknytning i hvert enkelt tilfelle, men at kategorien skal gjelde immaterielle tjenester som etter sin egenart kan karakteriseres ved at tjenestene "ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted"

Merverdiavgiftsloven § 1-2 angir lovens geografiske virkeområde til å være innenfor Norges territorialgrense. I den forbindelse vil det være aktuelt å presisere at forbruksstedet ved omsetning av elektroniske tjenester til privatpersoner "hjemmehørende" i Norge, ikke er ment å omfatte et hvert sted på jorden hvor en privatperson t hjemmehørende i Norge tilfeldigvis oppholder seg ved kjøp av elektroniske tjenester, men kjøp til bruk i Norge.

DEPARTEMENTETS FORSLAG TIL FORENKLET REGISTRERINGSORDNING

Høringsnotatets forslag til forenklet registreringsordning er i samsvar med den ordning

som EU den 1. juli 2003 innførte for leverandører av elektroniske tjenester etablert utenfor EU.

Departementet nevnte det aktuelle forslaget allerede ved høringen om lovregel for "innførsel av tjenester" ved endring av merverdiavgiftsloven § 65a i 1998. Etter Advokatfirmaet Steenstrup Stordrange DAs oppfatning bør representantordningen forenkles, og vi vil derfor foreslå at den nye forenklede registreringsordning tilbys utenlandske næringsdrivende generelt, dvs. også andre næringsdrivende enn utenlandske leverandører av elektroniske tjenester til personer hjemmehørende i Norge.

Avslutningsvis vil Advokatfirmaet Steenstrup Stordrange DA gi en generell bemerkning til de nye reglene for registrering av utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester;

Norge vil i stor grad være avhengig av at seriøse aktører av egen vilje registrerer virksomheten.

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

Med vennlig hilsen
Advokatfirmaet Steenstrup Stordrange DA


Eivind Bryne
advokat/partner