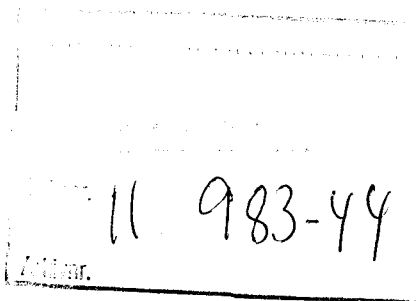




Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo



Også sendt pr. e-post til postmottak@fin.dep.no

Deres ref: 11/983 Vår ref: #111172v1/th
SL KKA/KR

Saksbehandler: Trude Hafslund
th@advokatforeningen.no
T +47 22 03 50 61

28.03.2011

Høringsuttalelse – Endringer i merverdiavgiftsloven mv. som følge av merverdiavgift på innførsel av elektroniske tjenester til privatpersoner hjemmehørende i Norge

1 INNLEDNING

Vi viser til Departementets høringsbrev av 25. februar 2011 vedrørende ovennevnte høring.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettssikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokaters rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et uavhengig ekspertorgan. Årsaken til at vi sonder mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som et uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for avgiftsrett. Lovutvalget består av Jan Kolbjørnsen (leder), Christin Bøsterud, Eivind Bryne, Marianne Brockmann Bugge og Knut P. Toftegaard.

2 ADVOKATFORENINGENS UTTALELSE

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

2.1 Bakgrunnen

Høringen er utlyst i anledning av at Departementet foreslår en forenklet registreringsordning, samt en presisering i merverdiavgiftsloven § 3-30. Høringen gir en velkommen anledning til å kommentere den relativt sendrektige utviklingen av merverdiavgiftslovgivningens regler for elektroniske tjenester sett i forhold til EU, som senest 16. mars 2011 har gitt en ny forordning 5531/11 med en utførlig avgrensning av begrepet elektronisk leverte tjenester.

2.2 Presiseringen i merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd

I Departementets høringsbrev foreslås at merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd første punktum gis følgende ordlyd:

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”*.

Presiseringen i uthevet skrift har til hensikt å unngå at det skal oppstå tvil om at avgiftsplikten ved innførsel og innenlands omsetning er den samme. Som eksempel på et unntak fra avgiftsplikten nevner Departementet internettbasert fjernundervisning som hovedsakelig er automatisert. Av Merverdiavgiftshåndboken 6. utgave 2010 fremgår det imidlertid side 135 at *”For at det skal anses å omsettes en undervisningstjeneste må det kunne kreves at den som tilbyr programmet på en eller annen måte må bistå eller ta del i brukerens tilegnelse av kunnskapen som formidles via programmet”*. Fjernundervisning som hovedsakelig er automatisert er i følge Merverdiavgiftshåndboken en avgiftspliktig (elektronisk) tjeneste og dermed ikke undervisning. Eksemplet viser at grensen mellom unntatt fjernundervisning og avgiftspliktig elektronisk informasjonstjeneste er vanskelig nok for norske næringsdrivende, men vil sannsynligvis være enda vanskeligere for utenlandske leverandører av denne type tjenester. Advokatforeningen støtter imidlertid prinsippet om at merverdiavgiften skal være nøytral uavhengig av om det er norsk eller utenlandsk leverandør som lever tjenester til bruk i Norge. Bortsett fra den aktuelle presisering i § 3-30 fjerde ledd første punktum, ble de materielle reglene om merverdiavgift ved innførsel av elektroniske tjenester til privatpersoner hjemmehørende i Norge, foreslått som en del av forslaget til statsbudsjett 5. oktober 2010 og lovfestet 10. desember 2010 i forbindelse med Stortingets behandling av Statsbudsjettet.

De materielle reglene som ble vedtatt i forbindelse med Statsbudsjettet var endringer i merverdiavgiftsloven §§ 3-30 fjerde ledd og 6-22 tredje ledd, hvor *”fjernleverbare tjenester i form av elektroniske kommunikasjonstjenester”* ble erstattet av *”fjernleverbare tjenester i form av elektroniske tjenester, herunder elektroniske kommunikasjonstjenester”*. Det ble i tillegg gitt en definisjon av elektroniske tjenester i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav j, som lyder som følger:

”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”.

Advokatforeningens kommentarer:

Advokatforeningen mener at Finansdepartementet burde ha sendt forslaget til definisjon av begrepet elektroniske tjenester på særskilt høring i 2010. Advokatforeningen har fra tidligere notert seg at høringen til NOU 1990:11 ble ansett tilstrekkelig for Ot. Prp. nr. 2 (2000-2001) ”Merverdiavgiftsreformen”, og vil derfor ved denne anledning vise til Advokatforeningens høringsuttalelse av 1. juni 2004 i forbindelse med Departementets høringsbrev av 16. april 2004 om kjøp av elektroniske kommunikasjonstjenester fra utlandet. Som det fremgår ovenfor er lov av 10 desember 2010 i hovedsak en utvidelse av leveringsstedsreglene for elektroniske kommunikasjonstjenester til å gjelde elektroniske tjenester inkludert kommunikasjonstjenestene.

Fra Advokatforeningens høringsuttalelse av 1. juni 2004 hitsettes følgende merknader som har aktualitet i forbindelse med lovendringen av 10. desember 2010 og lovforslaget som er på høring:

”2.3 Begrepsbruk

Det er utvilsomt en fordel å benytte ensartet terminologi i regelverk som angår forskjellige sider av samme forhold. Det bør utarbeides en nærmere definisjon av begrepet tjenester som gjelder elektronisk kommunikasjon”. Advokatforeningen vil foreslå at det gis spesifikke regler for henholdsvis telekommunikasjon og ekomtjenester, herunder innholdsleveranser so i EUs 6. direktivs artikkel 9(2)(e) og (f), for å sikre den nødvendige harmoniseringen i forhold til EU. Bruken av begrepet ”tjenester som kan fjernleveres” bør også revurderes.

2.4 Avgrensning mot levering av innhold

Det fremgår at ”avgiftsplikt for leveransen av (eller ytelsen av) innholdet må vurderes på selvstendig grunnlag, jf. tilsvarende avgrensning også i EUs regulering av elektronisk leverte tjeneste”. Det er selve transporttjenesten (transporteringen av innholdet) eller bruken av nettet som omfattes. Til dette er å innvende at forslaget ukritisk synes å anvende lovteksten fra ”teletorgbestemmelsen” i merverdiavgiftsloven § 5 b, 3. ledd som avgiftsbelegger alt innhold. Dessuten er det korrekte når det gjelder EU, at EUs regler omfatter et særskilt bestemt innhold og ikke kun selve transporttjenesten, som det her synes å fremgå.

2.5 Når skal en ekomtjeneste avgiftsbelegges i Norge?

Utgangspunktet er at omsetningsvirksomhet i Norge skal avgiftsbelegges her, men utviklingen internasjonalt gjør det mulig å ”fange opp” og pålegge merverdiavgift på teletjenester og ekomtjenester, herunder elektronisk leverte produkter som omsettes til bruk i Norge. Norge bør ta i bruk regler tilsvarende det 6. direktiv, artikkel 9(3).

2.6 Ad punkt 4 gjennomføring

Finansdepartementet nevner at ”i fremtiden vil det vurderes nærmere om tjenesteytere

sol leverer tjenester til Norge i stedet kan omfattes av en forenklet registreringsordning, altså uten bruk av avgiftsrepresentant.

Fremtiden er her; Advokatforeningen foreslår at en forenklet registreringsordning uten representant blir tilbudt leverandører av ekomtjenester til Norge, som er hjemmehørende i land som tilbyr norske ekomtilbydere forenklet registreringsordning."

Gjenbruk av høringsuttalelser er ikke vanlig, og er vanligvis ikke Advokatforeningens praksis. Det har imidlertid vist seg at det skulle gå mer enn 6 år før Finansdepartementet fikk utvidet avgiftsplikten til å omfatte innførsel av elektroniske tjenester til privatpersoner, slik Advokatforeningen foreslo i 2004. Advokatforeningen noterer dessuten med tilfredshet at Finansdepartementet nå endelig innfører en forenklet registreringsordning.

Før vi kommenterer forslaget til registreringsordning, vil vi ved denne anledning be om at Finansdepartementet presiserer definisjonen av elektroniske tjenester som ble lovfestet 10. desember 2010 ved å spesifisere begrepsinnholdet i samsvar med EUs forordning 5531/11.

Merverdiavgiftslovens definisjon av elektroniske tjenester i § 1-3 første ledd bokstav j); *"fjernleverbare tjenester som leveres over internett eller annet elektronisk nett og som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi, hvor leveringingen av tjenestene hovedsakelig er automatisert"* 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 implementert følgende spesifikke positive avgrensning av elektroniske tjenester:

"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"*

EU har dessuten implementert følgende spesifikke negative avgrensning av elektroniske 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.”*

Advokatforeningen legger til grunn at de positive og negative avgrensninger som EU har implementert forordning 5531/11 også vil ha stor betydning ved forståelsen av regelverket uten dermed å være uttømmende i norsk avgiftsrett.

Når det gjelder begrepet *”tjenester som kan fjernleveres”* har Advokatforeningen merket seg at Finansdepartementets høringsnotat side 18 inneholder følgende presisering:

”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”.

Advokattjenester vil f.eks. normalt være tjenester som etter sin art kan fjernleveres. Avgiftsmyndighetene har uttalt at hvis tjenestene går over eller innebærer prosessoppdrag for norsk domstol, er advokattjenestene likevel ikke fjernleverbare. Spørsmålet om prosessoppdrag for norsk domstol er omfattet av fritaket i merverdiavgiftsloven § 6-22(2), er etter det Advokatforeningen kjenner til under behandling for norsk domstol.

Advokatforeningen vil derfor foreslå at Departementet ved innføring av det nye regelverket også vurderer å avklare hvorvidt tjenester knyttet til prosessoppdrag er fjernleverbare tjenester.

2.3 Forenklet registreringsordning

Høringsnotatets forslag til forenklet registreringsordning er i samsvar med den ordning som EU den 1. juli 2003 innførte for leverandører fra land utenfor EU, herunder norske av elektroniske tjenester til EU.

Advokatforeningens kommentarer:

Advokatforeningen ser positivt på at det innføres en valgfri forenklet registreringsordning for merverdiavgift som et alternativ til registrering ved representant.

Advokatforeningen vil foreslå at den forenklete registreringsordning tilbys utenlandske næringsdrivende generelt, dvs. også andre enn leverandører av elektroniske tjenester til personer hjemmehørende i Norge.

Av høringsnotatet side 42 fremgår det at *"tilbydere som velger forenklet registreringsordning vil ikke være registreringspliktig i Merverdiavgiftsregisteret og vil dermed falle utenfor lovens definisjon av avgiftssubjekt"*. Advokatforeningen har merket seg at begrepet *"avgiftssubjekt"* ikke er anvendt i merverdiavgiftslovens kapittel 10 om refusjon av merverdiavgift til næringsdrivende i utlandet. Advokatforeningen antar imidlertid at de vil være enkelt å endre merverdiavgiftslovens definisjon av avgiftssubjekt i § 1-3 d) til å omfatte alle avgiftspliktige næringsdrivende i samsvar med naturlig språkbruk.

De nærmere regler for registrering, rapportering og betaling som er omtalt i høringsnotatet side 45, synes å være parallelle til de reglene som norske leverandører av elektroniske tjenester møter i EU. Advokatforeningen imøteser at den norske merverdiavgifts-lovgivningen dermed i større grad blir brakt i samsvar med EØS-avtalen. Norge gjør imidlertid ikke unntak for renteplikten i skattebetalingslovens kapittel 11. Dette i motsetning til eksempelvis Sverige. Advokatforeningen antar at rentekrav vil bli bestridt.

Advokatforeningen har merket seg at motstykket til *"registrert avgiftssubjekt"* i merverdiavgiftsloven § 15-14 blir *"tilbyder i forenklet registreringsordning"*, og antar at det valgte begrepet vil behøve en presisering: Advokatforeningen foreslår her *"leverandør av elektroniske tjenester i forenklet registreringsordning"*.

2.4 Formålet med § 3-30

Advokatforening vil avslutningsvis påpeke at formålet med merverdiavgiftsloven § 3-30 og den forenklete registreringsordning er at det i praksis skal skje avgiftsberegning av elektroniske tjenester som leveres til privatpersoner *"hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet"* Norge. I likhet med avgiftsplikten på disse privatpersoners bruk av mobiltelefoni i utlandet, er det her innført et globalmomsprinsipp, som vanskelig kan sies å være i samsvar med merverdiavgiftsloven § 1-2 som angir lovens geografiske virkeområde til å være innenfor Norges territorialgrense. Advokatforeningen foreslår at det for elektroniske tjenester, inkludert mobiltelefoni, presiseres at avgiftsbelegging gjelder forbruk innenfor Norges territorialgrense.

EUs tilsvarende ordning har den svakhet at *"VAT collection for electronically supplied B2C services by non-EU suppliers is based on voluntary compliance"* (Donato Raponi – DG Taxud

head of VAT unit). Advokatforeningen ser ikke for seg at Finansdepartementet kan påregne større grad av etterlevelse av de tilsvarende norske reglene som trer i kraft 1. juli 2011. Av hensyn til den faktiske konkurranselighet tilsier nevnte erfaring fra EU at Norge på ny vurderer lavere merverdiavgiftssats på eksempelvis elektroniske bøker.

Vennlig hilsen



Merete Smith
generalsekretær