

---

Saksnr. 25/2000

21.03.2025

# Høringsnotat

## Merverdiavgift ved grensekryssende handel med fjernleverbare tjenester

## Innhold

1	Innledning og bakgrunn.....	4
2	Gjeldende rett.....	6
2.1	Generelt om merverdiavgiften.....	6
2.2	Nærmere om fradragsretten.....	7
2.3	Merverdiavgiftsunntak.....	8
2.4	Fjernleverbare tjenester til bruk i merverdiavgiftsområdet.....	9
2.4.1	Innledning.....	9
2.4.2	Næringsdrivendes kjøp av fjernleverbare tjenester.....	11
2.4.2.1	Generelt.....	11
2.4.2.2	Terskelen for å anses som «hjemmehørende» i merverdiavgiftsområdet.....	12
2.4.2.3	Nærmere om merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd – forvaltningspraksis.....	13
2.5	Overføringer mellom virksomheter internt i ett og samme rettssubjekt.....	14
2.6	Fjernleverbare tjenester til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet.....	15
2.7	Fellesregistrering.....	16
3	Utenlandsk rett.....	18
3.1	Innledning.....	18
3.2	OECD.....	19
3.2.1	Overordnet om OECDs retningslinjer for internasjonal handel med tjenester.....	19
3.2.2	Nærmere om fordelingsmetoden.....	21
3.3	Tilnærminger der MLE-interne overføringer anses som omsetning.....	25
3.4	EU.....	26
3.4.1	EUs leveringsstedsbestemmelser.....	26
3.4.2	Subjektintern overføring av tjenester i MLE-er.....	28
3.5	Oppsummering.....	29
4	Vurderinger og forslag.....	30
4.1	Innledning.....	30

4.2	Valg av løsningsalternativ .....	32
4.2.1	Vurderingskriterier .....	32
4.2.1.1	Nøytralitet.....	32
4.2.1.2	Administrative kostnader.....	34
4.2.1.3	Omgåelsesfare .....	38
4.2.2	Forholdet til EØS-avtalen .....	39
4.2.3	Oppsummering.....	40
4.3	Avgiftsplikt for fjernleverbare tjenester til bruk i merverdiavgiftsområdet... 41	
4.3.1	Oversikt over endringsforslaget .....	41
4.3.2	Ingen avgiftsplikt der tjenesten er fullt ut til bruk i registrert virksomhet	43
4.3.3	Subjektkretsen som omfattes av forslaget til § 3-30 annet ledd.....	44
4.3.4	Om kriteriet «til bruk» i merverdiavgiftsområdet.....	45
4.3.5	Fordeling av kostnaden der tjenesten er til bruk av flere MLE-etableringer	50
4.3.6	Beregningsgrunnlaget for merverdiavgift .....	51
4.3.7	Motvirkning av dobbeltbeskatning .....	54
4.4	Fradragsrett for fjernleverbare tjenester til bruk utenfor Norge.....	55
4.5	Forholdet til OECD-retningslinjene.....	58
4.6	Salg av avgiftsunntatte finansielle tjenester fra utlandet direkte til kunder i merverdiavgiftsområdet .....	59
5	Administrative og økonomiske konsekvenser .....	62
6	Ikrafttredelse .....	64
7	Forslag til lovendringer .....	64

## 1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

Finansdepartementet arbeider løpende med å modernisere merverdiavgiftsreglene for tjenester som leveres over landegrensene. Målet er å sikre skattegrunnlaget fremover, tilpasse reglene til en mer digitalisert økonomi samt sørge for at reglene i størst mulig grad realiserer destinasjonsprinsippet.

Destinasjonsprinsippet går ut på at beskatningsretten ligger til det landet der forbruket av varen eller tjenesten skjer. Destinasjonsprinsippet gjennomføres ved at innførselen av varer og tjenester til merverdiavgiftsområdet ilegges merverdiavgift i Norge, og ved at utførselen av varer og tjenester fra merverdiavgiftsområdet er fritatt for norsk merverdiavgift. Prinsippet bidrar til nøytralitet i den internasjonale handelen ved at alle tilbyderne som konkurrerer i et gitt marked, likebehandles avgiftsmessig.

Første trinn i arbeidet ble gjennomført 1. januar 2023. Da ble avgiftsplikten på fjernleverbare tjenester<sup>1</sup> fra utlandet gjort generell, ved at også omsetning til forbrukere ble omfattet, se Prop. 1 LS (2022–2023) *Skatter, avgifter og toll 2023*. Neste trinn i arbeidet gjelder tjenesteflyt over landegrensen i foretak med etableringer i mer enn ett land, for eksempel et selskap med hovedkontor i Sverige og en filial i Norge.

I dette høringsnotatet brukes «etablering» som samlebetegnelse på tilstedeværelse eller aktivitet som kvalifiserer for å anses som «hjemmehørende» etter merverdiavgiftsloven.<sup>2</sup> I merverdiavgiftsretten kan et selskap være hjemmehørende i flere land. Subjekter med etableringer i mer enn ett land, omtales i dette høringsnotatet som «MLE-er». Dette er i tråd med OECDs begrepsbruk og er en forkortelse for «Multi Location Entities», som i OECDs retningslinjer er definert som et rettssubjekt med etableringer i mer enn én jurisdiksjon.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Tjenester der utførelsen eller leveringene etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav i.

<sup>2</sup> Se punkt 2.4.2.2 om terskelen for å anses som «hjemmehørende» etter merverdiavgiftsloven.

<sup>3</sup> Se [OECD \(2017\), International VAT/GST Guidelines](#).

MLE-er strukturerer gjerne innkjøp av tjenester slik at tjenestene kjøpes inn av én etablering (for eksempel hovedkontoret i Sverige), mens tjenestene – helt eller delvis – er til bruk av andre etableringer (for eksempel filialen i Norge). Etter destinasjonsprinsippet skal den andelen av de innkjøpte tjenestene som er til bruk i Norge, avgiftslegges i Norge. I merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd er det gitt en bestemmelse med dette formålet, som går ut på at fjernleverbare tjenester som er til bruk i Norge av en etablering hjemmehørende i Norge, skal avgiftsberegnes selv om tjenesten leveres til en mottaker som er hjemmehørende utenfor Norge. Denne bestemmelsen har imidlertid blitt fortolket og praktisert slik at MLE-ene i mange tilfeller unngår avgiftsberegning i Norge. I mange tilfeller får MLE-ene heller ingen avgiftsbelastning i utlandet på anskaffelsene, idet de har fradragrett for merverdiavgiften som eventuelt har blitt beregnet i utlandet. Resultatet er utilsiktet ikke-beskatning.

For foretak som har omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, har det en betydelig økonomisk betydning å unngå merverdiavgiftsbelastning på anskaffelser til bruk i denne aktiviteten. Det skyldes at det ikke gis fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er til bruk i aktivitet som er unntatt fra merverdiavgiftsloven.

Dagens situasjon bryter med grunnleggende systemhensyn og gir ulik avgiftsbelastning av MLE-er og helnasjonale foretak, idet helnasjonale foretak får en avgiftsbelastning ved kjøp av tilsvarende tjenester (for eksempel IT-tjenester) til bruk i aktivitet som er unntatt fra merverdiavgiftsloven.

Skatteetaten observerer at MLE-er med omsetning i Norge som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, utnytter muligheten til å unngå avgiftsbelastning på anskaffelser til bruk i denne aktiviteten. Dette gjelder særlig foretak som omsetter finansielle

tjenester.<sup>4</sup> I mange tilfeller dreier det seg om store avgiftsbesparelser.

Problemstillingen ble omtalt i Meld. St. 2 (2023–2024) Revidert nasjonalbudsjett 2024 punkt 4.4. Der orienterte departementet om arbeidet med tiltak for å «rette opp i det som har utviklet seg til en utilsiktet ikke-beskatning av MLE-er med avgiftsunntatt omsetning i Norge».

I dette høringsnotatet foreslår departementet å endre de norske merverdiavgiftsreglene for næringsdrivende og offentlige virksomheters kjøp og bruk av fjernleverbare tjenester. Departementet foreslår en utvidet avgiftsplikt for fjernleverbare tjenester som er til bruk i merverdiavgiftsområdet, se punkt 4.3. Videre foreslår departementet en utvidet fradragsrett for fjernleverbare tjenester som er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet, se punkt 4.4. Disse forslagene bygger på OECDs retningslinjer. I tillegg foreslår departementet en særregel for å demme opp for tilpasninger i lys av hovedforslaget, se punkt 4.6. Forslagene vil bidra til å styrke nøytraliteten i merverdiavgiftssystemet.

## **2 GJELDENDE RETT**

### **2.1 Generelt om merverdiavgiften**

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester. Merverdiavgiftens formål er å skaffe inntekter til staten. Plikten til å beregne merverdiavgift oppstår ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester til merverdiavgiftsområdet. Merverdiavgiftsområdet er det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene.

En betydelig andel av merverdiavgiften oppkreves av de registrerte virksomhetene. Næringsdrivende og offentlig virksomhet plikter å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret når avgiftspliktig omsetning og uttak overstiger 50 000 kroner

---

<sup>4</sup> Finansielle tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsloven, jf. merverdiavgiftsloven § 3-6.

i løpet av tolv måneder. Ved innførsel av varer og tjenester er plikten til å beregne og betale merverdiavgift i en del tilfeller lagt på mottakeren av varen eller tjenesten, se mer i punkt 2.4.

En registreringspliktig virksomhet skal beregne og oppkreve merverdiavgift av sin avgiftspliktige omsetning (utgående merverdiavgift) uavhengig av om kjøperen er en annen avgiftspliktig virksomhet, en forbruker eller en annen kjøper. Det er likevel bare sluttforbruket av de avgiftsbelagte varene og tjenestene som skal belastes merverdiavgift. For å oppnå dette kan registrerte avgiftssubjekter fradragsføre den merverdiavgiften som virksomheten har betalt ved kjøp av varer og tjenester til virksomheten (inngående merverdiavgift). Den avgiftspliktiges avgiftsoppgjør med staten består i differansen mellom utgående og inngående merverdiavgift. Systemet innebærer at det er merverdien i hvert omsetningsledd som blir skattlagt. Videre medfører fradragsretten både at det totale avgiftsbeløpet som blir innbetalt til staten ikke påvirkes av antallet omsetningsledd frem til sluttbrukeren (det vil si en bruker som ikke har fradragsrett for inngående avgift), og at avgiften blir effektivt innbetalt til staten først når varen eller tjenesten når frem til en sluttbruker.

## **2.2 Nærmere om fradragsretten**

Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Høyesterett har presisert dette som at tiltaket må være relevant for virksomheten og ha en naturlig og nær tilknytning til virksomheten.<sup>5</sup>

Avgiftssubjekter som både har avgiftspliktig virksomhet og aktivitet som ikke er avgiftspliktig, har bare rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser som er til bruk i den registrerte virksomheten. Dersom en anskaffelse er fullt ut til bruk i den registrerte virksomheten, har virksomheten rett til fullt fradrag. Dersom

---

<sup>5</sup> Se blant annet HR-2021-2025-A (Staten mot Staten II).

anskaffelsen er fullt ut til bruk i annen aktivitet enn den registrerte virksomheten, har virksomheten ikke rett til fradrag. Dersom en anskaffelse er til bruk både i den registrerte virksomheten og til andre formål – gjerne omtalt som fellesanskaffelser – har virksomheten rett til fradrag for inngående merverdiavgift bare for den delen av varen eller tjenesten som er til antatt bruk i den registrerte virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 8-2 første ledd. I § 8-2 tredje og fjerde ledd er det oppstilt praktisk begrunnede unntak fra utgangspunktet om at fradraget for inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser skal fordeles.

### **2.3 Merverdiavgiftsunntak**

Utgangspunktet er at det gjelder en generell avgiftsplikt ved omsetning av varer og tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd. En del ytelser er likevel unntatt fra merverdiavgiftsloven. Disse ytelsene er definert i merverdiavgiftsloven kapittel 3, og omfatter blant annet omsetning av finansielle tjenester, fast eiendom, helsetjenester og undervisningstjenester.

Levering av avgiftsunntatte ytelser gir verken rett eller plikt til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret.<sup>6</sup> Det skal ikke beregnes utgående merverdiavgift ved omsetning av avgiftsunntatte ytelser. Motsatsen er at det ikke gis fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser som er til bruk i slik virksomhet. Det innebærer at merverdien som skapes ved produksjonen av tjenesten som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, ikke fanges opp til beskatning. Generelt leder dette til at den samlede avgiftsbelastningen blir lavere på tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsloven. For eksempel er den isolerte skatteutgiften ved merverdiavgiftsunntaket for finansielle tjenester i 2024 anslått å være 11,3 mrd. kroner, se Prop. 1 LS (2024–2025).<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> Ved utleie av fast eiendom gjelder det likevel en rett til frivillig registrering, jf. merverdiavgiftsloven § 2-3.

<sup>7</sup> Hensyntatt finansskatten er netto skatteutgift anslått til 6,3 mrd. kroner.



Begrunnelsen for de ulike merverdiavgiftsunntakene varierer. For eksempel er hovedbegrunnelsen for unntaket for finansielle tjenester tekniske utfordringer med å komme frem til et egnet avgiftsgrunnlag, mens unntaket for fast eiendom blant annet er begrunnet med administrative hensyn.

For virksomheter som omsetter tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, blir den inngående merverdiavgiften en endelig kostnad. Denne må hensyntas ved prisingen av den unntatte ytelsen. Dette gir en skjult avgift i vederlaget for den unntatte ytelsen, og det oppstår avgiftskumulasjon i neste ledd dersom kjøperen er en avgiftspliktig virksomhet («avgift på avgift»).

Avgiftsunntakene innebærer at innsatsfaktorene i produksjonen skatlegges. Dette gir vridninger i produksjonen, blant annet ved at virksomhetene med unntatt omsetning får et økonomisk insentiv til å tilpasse seg slik at de unngår avgiftsbelastning på innsatsfaktorene i den avgiftsunntatte virksomheten. I praksis blir effekten av slike tilpasninger den samme som om virksomheten hadde hatt fradragrett for inngående merverdiavgift, samtidig som virksomheten ikke beregner utgående merverdiavgift av sin egen omsetning.

## **2.4 Fjernleverbare tjenester til bruk i merverdiavgiftsområdet**

### **2.4.1 Innledning**

Internasjonalt er det høy grad av tilslutning til destinasjonsprinsippet, det vil si at beskatningsretten ligger til den jurisdiksjonen der forbruket av varen eller tjenesten skjer. Å måle den faktiske bruken av en tjeneste kan være vanskelig. Hensynet til at merverdiavgiftssystemet skal være enkelt tilsier derfor at en oppstiller andre og mer operasjonelle kriterier enn å måle den faktiske bruken. OECDs retningslinjer for merverdiavgiftsbehandlingen av tjenester gir anbefalinger for hvordan destinasjonsprinsippet skal gjennomføres i ulike typetilfeller av grensekryssende

transaksjoner. Etter retningslinjene er beskatningsretten ved næringsdrivendes kjøp av tjenester som et utgangspunkt lagt til jurisdiksjonen der kunden er hjemmehørende.<sup>8</sup>

Tilsvarende er hovedregelen i norsk rett at fjernleverbare tjenester skal avgiftsberegnes i Norge dersom mottakeren er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 3-30 første ledd og motsetningsvis § 6-22 annet ledd, som oppstiller fritak for merverdiavgift når mottakeren er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Fjernleverbare tjenester er definert som tjenester der utførelsen eller leveringingen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav i. Det er tjenestens art som er avgjørende. Det innebærer at selv om en tjeneste i et konkret tilfelle er knyttet til et bestemt fysisk sted, så anses den som fjernleverbar dersom den etter sin art kan fjernleveres.<sup>9</sup> Eksempler på fjernleverbare tjenester er rådgivningstjenester, markedsføringstjenester og IT-tjenester.

Kundens eller mottakerens beskatningssted som avgjørende kriterium for fordelingen av beskatningsretten, realiserer ikke nødvendigvis alltid destinasjonsprinsippet ved omsetning av fjernleverbare tjenester. Det gjelder ikke minst når kunden har etableringer i flere jurisdiksjoner. For å realisere destinasjonsprinsippet i slike tilfeller er det nødvendig med særregler. Merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd er en slik særregel, men som i dag ikke fullt ut realiserer formålet, se nedenfor i punkt 2.4.2.

Både i norsk og internasjonal rett har det vært vanlig med ulike regler for avgiftsbehandlingen av næringsdrivendes og forbrukeres kjøp av fjernleverbare tjenester. Med virkning fra 2023 gjelder det i Norge en generell avgiftsplikt både ved næringsdrivende og forbrukeres kjøp av fjernleverbare tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet. Det er likevel fremdeles en praktisk viktig forskjell når det

---

<sup>8</sup> [OECD \(2017\), International VAT/GST Guidelines.](#)

<sup>9</sup> Se blant annet Finansdepartementets brev av 28. oktober 2005.

gjelder ansvaret for å beregne og betale merverdiavgiften. Ved næringsdrivendes kjøp skal avgiften beregnes og betales av mottakeren, jf. merverdiavgiftsloven § 11-3 første ledd. Dette omtales gjerne som omvendt avgiftsplikt. Ved forbrukeres kjøp skal tilbydereren beregne og betale merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 11-3 annet ledd, og må registrere seg for merverdiavgift i Norge.

Omtalen nedenfor gjelder næringsdrivendes handel med fjernleverbare tjenester.

## **2.4.2 Næringsdrivendes kjøp av fjernleverbare tjenester**

### **2.4.2.1 Generelt**

Merverdiavgiftsloven § 3-30 gir regler om beregning av merverdiavgift av fjernleverbare tjenester som er kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet. Siktemålet med reglene er å sikre at det blir beregnet merverdiavgift av fjernleverbare tjenester som er til bruk i merverdiavgiftsområdet, slik at merverdiavgiften virker nøytralt mellom kjøp i Norge og i utlandet.

Etter merverdiavgiftsloven § 3-30 første ledd skal det beregnes merverdiavgift av fjernleverbare tjenester som er kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet når mottakeren er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet og tjenesten er merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet.

Ved vurderingen av hvem som skal anses som mottaker, har Skattedirektoratet gitt uttrykk for at partene kan legge avgjørende vekt på hvem som opptrer som kjøper og hvem tjenesten blir fakturert til.<sup>10</sup> På den ene siden gir dette partene god forutberegnelighet for hvor fjernleverbare tjenester skal avgiftsbehandles. På den andre siden åpner det for resultater som ikke realiserer destinasjonsprinsippet. Et praktisk eksempel er der ett og samme rettssubjekt er etablert i flere jurisdiksjoner, typisk med et hovedkontor i én jurisdiksjon og filial(er) i en eller flere andre jurisdiksjoner (MLE-

---

<sup>10</sup> Se blant annet [SKD 8/10 7. september 2010](#).

er). I mange tilfeller organiserer MLE-er innkjøp av tjenester ved å legge innkjøpsfunksjonen til én etablering, mens de innkjøpte tjenestene brukes helt eller delvis av etableringer i andre jurisdiksjoner. I slike tilfeller realiseres ikke destinasjonsprinsippet dersom etableringen som kjøper inn tjenesten, anses som den eneste og endelige mottakeren av tjenesten.

Merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd er gitt for å bidra til at destinasjonsprinsippet realiseres i slike tilfeller. Dersom tjenesten er til bruk i merverdiavgiftsområdet av en næringsdrivende eller en offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet (for eksempel en filial i Norge), bestemmer annet ledd at det skal beregnes merverdiavgift selv om tjenesten leveres til en mottaker som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet (for eksempel hovedkontoret i Sverige).

Plikten til å beregne merverdiavgift etter § 3-30 annet ledd gjelder likevel ikke dersom det kan dokumenteres at det er beregnet merverdiavgift av tjenesten utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. annet ledd annet punktum. Annet ledd annet punktum er ment å være en sikkerhetsventil for å unngå dobbeltbeskatning.

**2.4.2.2 Terskelen for å anses som «hjemmehørende» i merverdiavgiftsområdet**  
Avgiftsplikten etter § 3-30 første og annet ledd forutsetter at mottakeren (første ledd) eller den som bruker tjenesten (annet ledd), er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Tidligere fremgikk tilsvarende regler av Forskrift 15. juni 2001 om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet. I Finansdepartementets merknader til forskriften ble følgende uttalt om hva som skal til for å anses som «hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet»:

Dersom en næringsdrivende har tilknytning til flere land, ser departementet at det kan oppstå tvil om hvor mottakeren er hjemmehørende. Den næringsdrivende kan eksempelvis ha et hovedkontor i et land, og filialer eller andre faste

forretningssteder i andre land. Departementet er av den oppfatning at forbruksstedet i slike tilfeller vil være det stedet tjenesten leveres til. Dette innebærer at en filial eller et annen fast forretningssted i Norge, med tilhørende hovedkontor i for eksempel England, vil være avgiftspliktig når filialen kjøper tjenester fra utlandet som kan fjernleveres, og tjenesten leveres til filialen i Norge. På samme måte vil hovedkontoret i Norge bli avgiftspliktig når det kjøper fjernleverte tjenester fra utlandet og de leveres her. Hvis slikt fast forretningssted eller driftssted mangler skal det også betales avgift til Norge når leveringen skjer til en næringsdrivende som er bosatt i Norge.

Det er lagt til grunn at det samme må gjelde en utenlandsk næringsdrivende som er registrert i Norge ved representant, begrenset til den virksomheten som er omfattet av representantregistreringen.<sup>11</sup>

I dette høringsnotatet brukes termen «etablering» om alle typer av tilstedeværelse som oppfyller kravet til å være «hjemmehørende» etter merverdiavgiftsloven § 3-30. «Utenlandsetableringen» brukes som betegnelse på en etablering som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, og «etableringen i Norge» brukes om en etablering som er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet.

#### **2.4.2.3 Nærmere om merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd – forvaltningspraksis**

Merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd treffer tilfeller der en utenlandsetablering i et MLE kjøper inn en fjernleverbar tjeneste og anses som mottaker av tjenesten, men der tjenesten er til bruk av en etablering i Norge.

Etter § 3-30 annet ledd annet punktum bortfaller avgiftsplikten dersom det kan dokumenteres at det er «beregnet» merverdiavgift av tjenesten utenfor merverdiavgiftsområdet. I forvaltningspraksis er det lagt til grunn at det er tilstrekkelig

---

<sup>11</sup> Se blant annet Merverdiavgiftshåndboken punkt 3-30.3 og SKD 8/10.

at det er *beregnet* merverdiavgift utenfor merverdiavgiftsområdet. Det er dermed uten betydning om utenlandsetableringen har fradragsført merverdiavgiften som er beregnet i utlandet.<sup>12</sup> Denne forståelsen av «beregnet» kan lede til utilsiktet ikke-beskatning av tjenester som er til bruk i merverdiavgiftsområdet.

Videre oppfatter departementet at rekkevidden av § 3-30 annet ledd ikke er endelig avklart dersom en innkjøpt tjeneste bearbeides eller endres før den overføres til bruk av etableringen i Norge. I en del tilfeller skjer det en slik bearbeiding eller endring av den innkjøpte tjenesten i utenlandsetableringen før tjenesten overføres til bruk av etableringen i Norge. Dette kan illustreres med at MLE-ets hovedkontor i Sverige skal produsere og levere et nytt IT-system til bruk av en etablering i Norge, det vil si en subjektintern leveranse. For å kunne produsere og levere IT-systemet kjøper hovedkontoret programvare fra en ekstern leverandør; den eksternt anskaffede programvaren utgjør en innsatsfaktor i hovedkontorets produksjon av IT-systemet. I disse tilfellene har det blitt argumentert for at det ikke er den innkjøpte tjenesten som sådan som er til bruk i merverdiavgiftsområdet, men at det som overføres fra utenlandsetableringen til etableringen i Norge derimot er en annen tjeneste (IT-systemet). Departementet oppfatter at rekkevidden av § 3-30 annet ledd i disse tilfellene ikke er endelig avklart. Avgiftsplikt for den subjektinterne leveringen av IT-systemet fra hovedkontoret til filialen er det ikke grunnlag for, se neste punkt.

## **2.5 Overføringer mellom virksomheter internt i ett og samme rettssubjekt**

Merverdiavgift skal beregnes ved omsetning av varer og tjenester, jf.

merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd. Omsetning er levering av varer og tjenester mot vederlag, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a.

Flere virksomheter som drives av samme eier, skal registreres i

Merverdiavgiftsregisteret som ett avgiftssubjekt, jf. merverdiavgiftsloven § 2-2 første

---

<sup>12</sup> Se blant annet BFU 75/06.

ledd.<sup>13</sup> Det gjelder selv om de ulike virksomhetene er i ulike bransjer og drives fra forskjellige steder. En konsekvens av dette er at overføring av varer eller tjenester mellom de ulike virksomhetene ikke utgjør omsetning og dermed ikke utløser merverdiavgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 3-1, fordi overføringen skjer innenfor ett og samme avgiftssubjekt.

Prinsippet om at overføringer mellom ulike virksomheter internt i ett og samme subjekt ikke utgjør omsetning, gjelder også dersom én eller flere av virksomhetene er etablert utenfor merverdiavgiftsområdet.<sup>14</sup> Det innebærer at et MLE kan overføre tjenester mellom de ulike etableringene uten at dette anses som omsetning, fordi overføringen skjer innenfor ett og samme rettssubjekt.

Enkelte land har valgt en annen tilnærming, og oppstiller på nærmere vilkår avgiftsplikt for subjektinterne overføringer av tjenester over landegrensene, se punkt 3.

## **2.6 Fjernleverbare tjenester til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet**

Merverdiavgiftsloven § 6-22 gir på nærmere vilkår merverdiavgiftsfritak ved utførsel av tjenester. Etter første ledd er omsetning av tjenester som helt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet, fritatt for merverdiavgift. Omsetning av fjernleverbare tjenester er fritatt når *mottakeren* er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. annet ledd. Det er lagt til grunn at første ledd ikke kommer til anvendelse på fjernleverbare tjenester, selv om den fjernleverbare tjenesten er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet.

For en registrert næringsdrivende som omsetter fjernleverbare tjenester, beror avgiftsbehandlingen følgelig på om mottakeren er hjemmehørende i eller utenfor merverdiavgiftsområdet. Der et MLE kjøper en fjernleverbar tjeneste, må det

---

<sup>13</sup> Etter § 2-2 annet ledd er det på nærmere definerte vilkår åpnet for at en del av en virksomhet registreres som et eget avgiftssubjekt.

<sup>14</sup> Se blant annet Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 2. juli 2002.

klarlegges hvilken MLE-etablering som skal anses som mottaker av tjenesten. Dersom mottakeren er en etablering hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, skal det ikke beregnes merverdiavgift. Dersom mottakeren derimot er en etablering hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, skal det beregnes merverdiavgift (såfremt tjenesten etter sin art omfattes av merverdiavgiftsloven).

Dagens regler innebærer at det skal beregnes merverdiavgift i Norge dersom *mottakeren* av en fjernleverbar tjeneste er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 3-30 og § 6-22 annet ledd. Avgiftsplikten gjelder selv om tjenesten er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. Et eksempel er der en MLE-etablering i Norge kjøper fjernleverbare IT-tjenester og anses som *mottaker* av tjenesten, men IT-tjenesten brukes (helt eller delvis) av en av selskapets etableringer utenfor merverdiavgiftsområdet.

I slike tilfeller kan MLE-ene ende opp med en endelig avgiftsbelastning i Norge på tjenester som er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette beror på omfanget av fradragsretten. Dersom virksomheten i Norge ikke er registrert for merverdiavgift, har den ikke fradragsrett og vil ende opp med en endelig merverdiavgiftsbelastning i Norge. Dersom virksomheten er registrert for merverdiavgift, har den fradragsrett så langt tjenestene er til bruk i den registrerte virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Det synes å hefte noe usikkerhet ved avgrensningen av fradragsretten der tjenestene er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. Det er likevel klart at bruk av tjenestene i avgiftsunntatt aktivitet utenfor Norge, ikke kvalifiserer for fradragsrett.

## **2.7 Fellesregistrering**

Utgangspunktet er at flere virksomheter som drives av samme eier, for eksempel et aksjeselskap som driver flere ulike virksomheter, anses som én avgiftspliktig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 2-2 første ledd. Overføring av avgiftspliktige varer og tjenester mellom ulike deler eller avdelinger av en avgiftspliktig virksomhet, er ikke omsetning og utløser ikke plikt til å beregne utgående merverdiavgift, se punkt 2.5.



Leveranser mot vederlag mellom selskap anses derimot som omsetning, selv om selskapene har samme eier. Denne forskjellen, mellom det som kan omtales som avdelingsstruktur og konsernstruktur, dempes ved at merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd åpner for fellesregistrering av samarbeidende selskaper.

Samarbeidende selskaper kan etter søknad anses som ett avgiftssubjekt når minst 85 pst. av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene. Alle selskapene i en fellesregistrering er solidarisk ansvarlige for riktig betaling av avgiften. En forutsetning for fellesregistrering er at selskapene sett under ett oppfyller registreringsvilkårene.

Ved at de fellesregistrerte selskapene utgjør ett avgiftssubjekt anses ikke omsetning mellom selskapene som omsetning i merverdiavgiftsmessig forstand. Videre må vilkårene for fradragsrett vurderes ut fra fellesregistreringens forhold og ikke forholdene til selskapet som foretar anskaffelsen. Formålet med fellesregistreringsreglene er at merverdiavgiftsreglene skal virke nøytralt på hvordan virksomhetene velger å organisere seg.

Et MLE med en etablering i Norge kan inngå i en norsk fellesregistrering såfremt MLE-et driver virksomhet i merverdiavgiftsområdet.<sup>15</sup> Det er i forvaltningspraksis lagt til grunn at fellesregistreringen bare omfatter virksomhet som drives i Norge.<sup>16</sup> Følgelig vil bare etableringen i Norge inngå i fellesregistreringen, mens utenlandsetableringen(e) ikke anses som en del av fellesregistreringen.

Reglene om fellesregistrering øker muligheten for å utnytte svakhetene ved merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd. Det kan illustreres ved følgende eksempel: Et MLE har hovedkontor i Sverige og filial i Norge. Filialen i Norge inngår i en norsk

---

<sup>15</sup> Se blant annet Rt. 2007 s. 140 (Olympia Capital ASA m.fl.)

<sup>16</sup> Se blant annet Finansdepartementets brev 2. juli 2002 og BFU 1/11.

fellesregistrering. MLE-et kjøper fjernleverbare tjenester fra en ekstern part. I avtalen med tjenesteleverandøren opptrer hovedkontoret som kjøper, og tjenestene faktureres til hovedkontoret, slik at hovedkontoret anses som *mottaker* av tjenesten. Tjenestene er derimot til bruk av filialen i Norge. Fordi selskapet kan dokumentere at det er beregnet merverdiavgift i Sverige, blir det ikke beregnet merverdiavgift i Norge, selv om hovedkontoret har fått fradrag for merverdiavgiften i Sverige. Reglene om fellesregistrering gjør at tjenestene kan rutes videre avgiftsfritt fra filialen i Norge til andre selskaper i fellesregistreringen.

### **3 UTENLANDSK RETT**

#### **3.1 Innledning**

Utfordringene knyttet til merverdiavgiftsbehandlingen av tjenesteflyt over landegrensene i MLE-er er ikke unike for Norge. Mange land har erfart at avgiftsunntatte virksomheter utnytter internasjonale strukturer for å oppnå avgiftsbesparelser. Det har ledet til ulike tiltak og anbefalinger for å demme opp for denne typen tilpasninger, slik at en oppnår større grad av destinasjonsbeskatning og nøytralitet.

Løsningene er ulike både når det gjelder vilkårene for avgiftsplikt og beregningsgrunnlaget for merverdiavgift. Etter OECDs såkalte fordelingsmetode («Recharge method») er avgiftsplikten – og avgiftsgrunnlaget – begrenset til tjenester som MLE-et anskaffer fra eksterne parter. Etter fordelingsmetoden består øvelsen i å fordele beskatningsretten til eksternt anskaffede tjenester i tråd med den MLE-interne bruken av de eksternt anskaffede tjenestene. En annen tilnærming er å anse selve den subjektinterne overføringen av tjenester mellom MLE-etableringer (for eksempel fra et hovedkontor utenfor landet til en filial i landet) som omsetning av tjenester mellom separate enheter.

Nedenfor omtales først OECDs retningslinjer (punkt 3.2). I punkt 3.3 og 3.4 omtales tilnærminger der MLE-interne overføringer på nærmere vilkår anses som omsetning

mellom separate enheter. Formålet med omtalen er å gi et overordnet bilde av hovedtrekkene ved – og forskjellene mellom – de ulike tilnærmingene, ikke en fullstendig eller detaljert oversikt over de konkrete reglene.

## 3.2 OECD

### 3.2.1 Overordnet om OECDs retningslinjer for internasjonal handel med tjenester

OECD har over tid utviklet retningslinjer for merverdiavgift ved handel over landegrensene. I 2017 publiserte OECD retningslinjer for merverdiavgiftsbehandlingen av tjenester.<sup>17</sup> Retningslinjene er ikke juridisk bindende, men oppstiller beste praksis og anbefalinger. Retningslinjene, som er tiltrådt av over 100 jurisdiksjoner, har ført til store endringer i merverdiavgiftsreglene i en rekke land.

Retningslinjene oppstiller prinsipper for avgiftsbehandlingen av internasjonale transaksjoner, med hovedfokus på tjenester og immaterielle aktiva. Et hovedmål er å redusere tilfellene av dobbeltbeskatning og utilsiktet ikke-beskatning ved grensekryssende handel. Retningslinjene bygger på at beskatningsretten ved internasjonal handel skal fordeles i tråd med destinasjonsprinsippet. Dette er i retningslinje 3.1 formulert som at tjenester skal skattlegges i henhold til reglene i den jurisdiksjonen der tjenestene forbrukes. Dette gir, ifølge OECD, nøytralitet ved internasjonal handel.

Samtidig erkjenner OECD at det kan være krevende å gjennomføre destinasjonsprinsippet ved internasjonal tjenestehandel. Det skyldes blant annet at tjenester ikke fysisk passerer landegrensene, slik som varer. Dermed er det i en del tilfeller vanskeligere å fastslå forbrukslandet for tjenester. OECD har derfor utviklet anbefalinger for å fastslå beskatningsstedet ved ulike typetilfeller av internasjonal tjenestehandel. Anbefalingene er utformet som generelle og overordnede prinsipper,

---

<sup>17</sup> [OECD \(2017\), International VAT/GST Guidelines.](#)

ikke som detaljerte oppskrifter på hvordan den nasjonale lovgivningen skal utformes. Nedenfor omtales disse anbefalingene ved handel mellom næringsdrivende.

OECDs utgangspunkt («general rule») ved næringsdrivendes tjenestehandel er at beskatningsretten ligger til den jurisdiksjonen der kunden er hjemmehørende (retningslinje 3.2). Normalt realiserer dette destinasjonsprinsippet, idet det er en presumsjon for at en virksomhet som kjøper en tjeneste, også bruker tjenesten i egen virksomhet. Løsningen er normalt også enkel å praktisere, idet leverandøren bare trenger å identifisere kunden for å avgjøre avgiftsbehandlingen av sin egen leveranse. Kundens identitet er normalt fastsatt i *forretningsavtalen* («Business agreement»), som består av de elementene som identifiserer partene i en leveranse og rettighetene og pliktene knyttet til denne leveransen.<sup>18</sup>

Der kunden derimot er et rettssubjekt med etableringer i flere jurisdiksjoner (MLE), vil det generelle utgangspunktet ikke nødvendigvis realisere destinasjonsprinsippet. OECD oppstiller derfor en særskilt retningslinje (retningslinje 3.4) for slike tilfeller, om at beskatningsretten tilligger den eller de jurisdiksjonene der etablering(e) som bruker tjenesten, er etablert. Retningslinjene peker på ulike mulige tilnærminger for å oppnå skattlegging i tråd med bruken av tjenesten. De ulike tilnærmingene har ulike styrker og svakheter i ulike typetilfeller av tjenesteleveranser.

En av tilnærmingene er den såkalte *fordelingsmetoden* («Recharge method»). Metoden legger opp til at MLE-ets kostnader til en eksternt anskaffet tjeneste må fordeles internt i MLE-et mellom den eller de etableringene som bruker den eksternt innkjøpte tjenesten. Denne fordelingen brukes som grunnlag for å fordele beskatningsretten til den eksternt anskaffede tjenesten. Fordelingsmetoden er ifølge retningslinjene særlig

---

<sup>18</sup> Se avsnitt 3.13 flg., der OECD understreker at termen forretningsavtale skal forstås som et generelt konsept og ikke en term med et bestemt teknisk innhold. Det betyr blant annet at termen ikke er begrenset til skriftlige avtaler. Videre vil det kunne være relevant å se hen til blant annet generell korrespondanse, fakturaer, betalingsinstruksjoner mv. for å klarlegge innholdet i forretningsavtalen.

effektiv der en tjeneste kjøpes inn av en etablering hjemmehørende i én jurisdiksjon, mens tjenesten brukes – helt eller delvis – av en eller flere etableringer hjemmehørende i andre jurisdiksjoner («multiple use»).

OECD fremhever at en av fordelingsmetodens styrker er at det er opp til MLE-et, som er nærmest til å ha oversikt over bruken av tjenesten, å sikre den korrekte avgiftsbehandlingen. Samtidig peker OECD på at fordelingsmetoden kan være kompleks. Blant annet vil det kunne oppstå spørsmål om rekkevidden og anvendelsesområdet, hvilke metoder for fordeling som er akseptable, og hvilken påvirkning den interne fordelingen eventuelt har på fradragsretten.

### **3.2.2 Nærmere om fordelingsmetoden**

OECD-retningslinjene gir anvisning på en prosess i to steg for å gjennomføre fordelingsmetoden. Det første steget følger forretningsavtalen mellom den eksterne tjenesteleverandøren og MLE-et. Beskatningsretten til denne leveransen tilligger jurisdiksjonen der kundeetableringen er hjemmehørende. Det første steget reflekterer utgangspunktet («general rule») om at beskatningsretten tilligger den jurisdiksjonen der kunden er hjemmehørende, og har klare likhetstrekk med merverdiavgiftsloven § 3-30 første ledd og § 6-22 annet ledd, som begge legger avgjørende vekt på hvor mottakeren av tjenesten er hjemmehørende.

Det andre steget i fordelingsmetoden er nødvendig der den innkjøpte tjenesten brukes helt eller delvis av andre etableringer enn kundeetableringen («multiple use»). Det andre steget legger opp til at MLE-et må fordele kostnaden til den eksterne tjenesteanskaffelsen basert på bruken av tjenesten internt i MLE-et. Denne interne fordelingen brukes som grunnlag for å fordele beskatningsretten til den eksternt anskaffede tjenesten. Det andre steget i fordelingsmetoden sikrer gjennomføring av destinasjonsprinsippet gjennom å fordele beskatningsretten basert på bruken av tjenesten i de respektive MLE-etableringene.

Fra forbruksjurisdiksjonens perspektiv innebærer steg to i fordelingsmetoden at det må etableres avgiftsplikt for tjenester som er til bruk av en etablering hjemmehørende i jurisdiksjonen, selv om kundeetableringen er hjemmehørende i en annen jurisdiksjon. I norsk merverdiavgiftsrett har vi allerede en slik bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd, men som nevnt har denne blitt fortolket og praktisert slik at MLE-ene i mange tilfeller kommer seg rundt plikten til å beregne merverdiavgift.

Det andre steget (fordelingsvurderingen) bør, ifølge retningslinjene, i utgangspunktet kunne baseres på informasjon og prosedyrer som allerede er tilgjengelig for andre formål, typisk regnskaps- eller inntektsskatteformål.

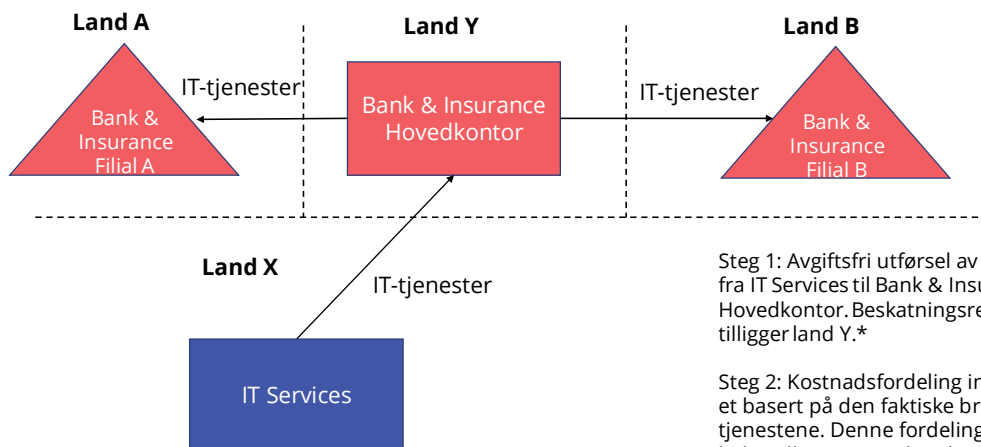
### Boks 3.1 Eksempel på fordelingsmetoden i praksis

Selskapet IT Services, etablert i land X, inngår en avtale med MLE-et Bank & Insurance Company om levering av IT-tjenester. Avtalen inngås mellom IT Services og Bank & Insurance Companys hovedkontor i land Y. Tjenestene er til bruk både av hovedkontoret i land Y og selskapets filialer i land A og B.

**Steg 1:** IT Services kan forholde seg til forretningsavtalen for å avgjøre avgiftsbehandlingen av sin leveranse. Beskatningsstedet for denne leveransen er land Y, fordi kunden – hovedkontoret – er hjemmehørende i land Y. I land X behandles leveransen fra IT Services som avgiftsfri utførsel av tjenester og faktureres uten merverdiavgift. I og med at kundeetableringen er etablert i land Y, skal tjenesten i steg 1 sin helhet avgiftsbehandles i land Y (omvendt avgiftsplikt).

**Steg 2:** Bank & Insurance Company fordeler kostnaden – det vil si MLE-ets betaling til IT Services – mellom henholdsvis hovedkontoret, filialen i land A og filialen i land B, basert på bruken av tjenesten fra IT Services. Denne fordelingen legges til grunn for beskatningsretten til tjenesten. Hovedkontoret gis fradragsrett for den andelen av tjenesten som er til bruk i filialene i land A og B.

### Fordelingsmetodens to steg



\*OECD-retningslinjene fremhever viktigheten av at hovedkontoret i land Y gis fradragsrett for inngående merverdiavgift for så vidt gjelder den andelen av de innkjøpte tjenestene som er til bruk av filialene i land A og land B.

Steg 1: Avgiftsfri utførsel av tjenester fra IT Services til Bank & Insurance Hovedkontor. Beskatningsretten tilligger land Y.\*

Steg 2: Kostnadsfordeling internt i MLE et basert på den faktiske bruken av IT tjenestene. Denne fordelingen behandles som «within the scope of VAT».



Fordelingsmetoden gjør det i normaltilfellene enkelt for tjenesteleverandøren å avgjøre avgiftsbehandlingen av sin egen leveranse, fordi leverandøren bare trenger å klarlegge kundeetableringens jurisdiksjon.

Dernest er det opp til MLE-et – som er nærmest til å klarlegge bruken av tjenesten – å fordele den eksterne kostnaden og dermed også beskatningsretten til tjenesten, basert på bruken av tjenesten. Ifølge retningslinjene bør bruksetableringen være ansvarlig for å beregne avgift i steg to. Det kan oppnås gjennom omvendt avgiftsplikt.

Avgiftsgrunnlaget skal i prinsippet settes til en forholdsmessig andel av kostnaden for den eksterne tjenesteanskaffelsen som korresponderer med bruken i de respektive bruksetableringene. Dersom tjenesten i sin helhet brukes av en annen etablering enn etableringen som har anskaffet tjenesten, skal avgiftsgrunnlaget hos bruksetableringen i prinsippet tilsvare den fulle verdien av innkjøpsprisen for den eksternt anskaffede tjenesten (eksklusive eventuell utenlandsk merverdiavgift som er beregnet av tjenesten). Ved delt bruk mellom to eller flere etableringer, skal avgiftsgrunnlaget fordeles basert på bruken i etableringene. Selve metoden for den interne fordelingen vil kunne variere med arten av tjenester, men siktemålet er en fordeling som reflekterer bruken.

Avgiftsgrunnlaget er avgrenset til verdien av den eksternt anskaffede tjenesten. Den eventuelle merverdien som skapes internt i MLE-et, skal holdes utenfor avgiftsgrunnlaget.<sup>19</sup> Dette vil typisk være merverdi som skapes i den etableringen i MLE-et som kjøper den eksterne tjenesten («kjøperetableringen»).

OECD-retningslinjene fremhever viktigheten av at etableringen som kjøper inn tjenesten og deretter fordeler tjenesten internt i MLE-et, ikke blir sittende igjen med en avgiftsbelastning for den andelen av tjenesten som brukes av andre etableringer i MLE-

---

<sup>19</sup> Se blant annet OECD-retningslinjene avsnittene 3.32, 3.74, 3.102, 3.105 og 3.106.



et. Metoden gir derfor anvisning på at kjøperetableringen gis fradragsrett for inngående merverdiavgift for den andelen av den eksternt anskaffede tjenesten som er til bruk av andre etableringer.<sup>20</sup> Hvorvidt kjøperetableringen også vil ha fradragsrett for den andelen av den eksternt anskaffede tjenesten som kjøperetableringen eventuelt bruker selv, beror på de alminnelige reglene om fradragsrett.

### **3.3 Tilnærminger der MLE-interne overføringer anses som omsetning**

Sveits er et eksempel på et land som behandler selve den MLE-interne overføringen på linje med omsetning av tjenester mellom selvstendige subjekter.

I nasjonale forhold er utgangspunktet i Sveits riktignok det samme som i Norge. Et selskap med flere ulike avdelinger eller virksomheter i Sveits, anses som ett og samme subjekt. Det betyr at overføringer av tjenester mellom de ulike avdelingene eller virksomhetene ikke anses som omsetning. Dette gjelder derimot ikke dersom selskapet har etableringer både i og utenfor Sveits (MLE-er). I slike tilfeller anses etableringene hjemmehørende henholdsvis i og utenfor Sveits som separate subjekter for avgiftsformål.<sup>21</sup> Det betyr at en levering eller overføring av tjenester fra en utenlandsetablering til en etablering i Sveits anses som en transaksjon, hvilket innebærer at det skal beregnes merverdiavgift dersom tjenesten etter sin art er avgiftspliktig. Avgiftsgrunnlaget skal tilsvare det som ville ha blitt avtalt mellom uavhengige parter. Synspunktet om at MLE-etableringene utgjør separate subjekter for avgiftsformål, gjelder tilsvarende i eksportsituasjonen.

Australia har bestemmelser som på nærmere vilkår etablerer avgiftsplikt på mottakerens hånd (omvendt avgiftsplikt) når en virksomhet etablert i Australia anskaffer tjenester fra en virksomhet etablert utenfor Australia. Avgiftsplikten gjelder på nærmere vilkår også ved overføringer mellom ulike geografiske etableringer i ett og

---

<sup>20</sup> Se blant annet avsnitt 3.97 «To ensure VAT neutrality for the establishment that makes the recharge, general input VAT deduction rules should apply for this establishment in respect of the input VAT on the service or intangible received and subsequently recharged (...)».

<sup>21</sup> [Federal Act on Value Added Tax](#) artikkel 10 (3) og art. 7 i [Ordinance on Value Added Tax](#).

samme subjekt (MLE-er). Avgiftsplikten i disse tilfellene oppstår dersom en etablering hjemmehørende utenfor Australia, overfører eller utfører blant annet tjenester for en etablering hjemmehørende i Australia. Avgiftsplikten er vidt definert, ved at den gjelder ved “the transfer of anything to the enterprise in the indirect tax zone from the enterprise outside the indirect tax zone; or the doing of anything for the enterprise in the indirect tax zone by the enterprise outside the indirect tax zone”. Et eksempel er der en filial i Australia som leverer avgiftsunntatte finansielle tjenester, får støttetjenester fra hovedkontoret utenfor Australia. I et slikt tilfelle skal filialen i Australia beregne merverdiavgift av verdien av tjenesten fra hovedkontoret.<sup>22</sup>

Avgiftsgrunnlaget skal settes til markedsverdien av tjenesten som overføres eller utføres for etableringen i Australia. Det er likevel et unntak for såkalte «employee services».<sup>23</sup>

## 3.4 EU

### 3.4.1 EUs leveringsstedsbestemmelser

I kapittel 3 i Merverdiavgiftsdirektivet er det gitt omfattende og kasuistiske regler om beskatningsstedet for tjenester.<sup>24</sup> Artikkel 44 angir hovedreglene ved levering av tjenester til «avgiftspliktige personer». I tillegg er det gitt en rekke særregler for ulike typer tjenester i de andre bestemmelsene i kapittel 3. Den typen tjenester som i Norge er definert som fjernleverbare, det vil si tjenester der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted, reguleres i all hovedsak av artikkel 44.

---

<sup>22</sup> Reglene er oppstilt i subdivision 84-A i [A New Tax System \(Goods and Services\) Act 1999](#), se særlig section 85-1, 84-5 og 84-15.

<sup>23</sup> A New Tax System (Goods and Services) Act 1999, Section 84-15 (2) oppstiller et unntak for betalinger fra etableringen i Australia til etableringen utenfor Australia som ville ha vært «withholding payments [for income tax purposes] if they were payments from the enterprise in the indirect tax zone to the employee».

<sup>24</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02006L0112-20250101>.

Utgangspunktet etter artikkel 44 er at beskatningsstedet er der den avgiftspliktige personen (kjøperen) har etablert hjemstedet for sin økonomiske virksomhet. Det er i henhold til artikkel 10 i Rådets gjennomføringsforordning (EU) nr. 282/2011 der virksomheten har sitt hovedkontor.<sup>25</sup> Hvis tjenesten derimot leveres til et fast forretningssted i en annen jurisdiksjon, er beskatningsstedet der det faste forretningsstedet er hjemmehørende.

Fast forretningssted er nærmere definert i artikkel 11 i Rådets gjennomføringsforordning (EU) nr. 282/2011. Med fast forretningssted menes ethvert annet etableringssted enn det som er setet eller hjemstedet for den økonomiske virksomheten, forutsatt at dette har tilstrekkelig grad av permanent karakter og passende struktur med hensyn til de menneskelige og tekniske midler, slik at det kan motta og bruke de tjenestene forretningsstedet får levert til egne formål.

Dersom en kjøper har flere faste forretningssteder, må det avgjøres hvilket fast forretningssted tjenesten leveres til. I artikkel 22 i Rådets gjennomføringsforordning (EU) nr. 282/2011 er det gitt regler om dette. Utgangspunktet er at arten og bruken av tjenesten er styrende. Dersom arten og bruken av tjenesten ikke gjør det mulig å identifisere det faste forretningsstedet, legges det vekt på blant annet om kontrakten, bestillingsskjemaet og kjøperens merverdiavgiftsnummer angir det faste forretningsstedet som mottaker av tjenesten, og om det faste forretningsstedet betaler for tjenesten.

Bestemmelsene innebærer at bruksstedet for tjenestene etter omstendighetene kan være avgjørende for beskatningsstedet, men synes i liten grad å legge opp til fordeling av beskatningsretten mellom flere land i tilfeller der en tjeneste brukes av flere

---

<sup>25</sup> Ved fastleggingen av dette skal det tas hensyn til hvor det treffes vesentlige beslutninger vedrørende den alminnelige driften av virksomheten, hvor virksomheten har sitt vedtektsfestede hjemsted og hvor virksomhetens ledelse møtes. Hvis disse kriteriene ikke gjør det mulig å fastlegge hjemstedet med sikkerhet, legges det avgjørende vekt på hvor det treffes viktige beslutninger vedrørende den alminnelige driften av virksomheten.

etableringer i ett og samme rettssubjekt. Det kan gi resultater som ikke realiserer destinasjonsprinsippet.

### **3.4.2 Subjektintern overføring av tjenester i MLE-er**

Utgangspunktet i EU er at overføringer av tjenester mellom ulike etableringer internt i ett og samme subjekt ikke utgjør omsetning. Det gjelder selv om de ulike etableringene er hjemmehørende i ulike jurisdiksjoner (MLE-er). EU-domstolen fastslo dette i C-210/4 *FCE Bank*, som gjaldt spørsmålet om en filial som var etablert i et annet land (Italia) enn hovedkontoret/selskapet (Storbritannia), i relasjon til Merverdiavgiftsdirektivet kunne anses som et selvstendig subjekt. Utgangspunktet i EU tilsvarer følgelig det norske synet om at subjektinterne overføringer av tjenester ikke utgjør omsetning, heller ikke der overføringen skjer mellom etableringer i ulike jurisdiksjoner, se punkt 2.5. I EU har imidlertid dette utgangspunktet blitt modifisert gjennom to avgjørelser i EU-domstolen.

I C-7/13 *Skandia America Corp.* kom EU-domstolen til at levering av tjenester mot vederlag fra et hovedkontor i et tredjeland (USA) til en filial av det samme selskapet i et EU-land (Sverige) utgjorde en avgiftspliktig transaksjon når filialen tilhørte en svensk merverdiavgiftsgruppe som var etablert i tråd med prinsippene i artikkel 11 i Merverdiavgiftsdirektivet. Domstolen viste til at de svenske merverdiavgiftsreglene innebar at filialen i Sverige sammen med de andre medlemmene av merverdiavgiftsgruppen utgjorde et selvstendig avgiftssubjekt. Hovedkontoret i USA var ikke en del av den svenske fellesregistreringen. Leveransene fra hovedkontoret i USA til filialen i Sverige kunne derfor ikke anses som leveringer internt i MLE-et, men derimot som leveringer fra en tredjepart til merverdiavgiftsgruppen i Sverige. Leveransen ble dermed ansett å være avgiftspliktig, og merverdiavgiftsgruppen i Sverige var ansvarlig for å beregne merverdiavgift etter reglene om omvendt avgiftsplikt.

I C-812/19 *Danske Bank* kom EU-domstolen til at det samme gjaldt der et hovedkontor i ett EU-land (Danmark) var en del av en merverdiavgiftsgruppe stiftet i tråd med artikkel 11 i Merverdiavgiftsdirektivet, og hovedkontoret leverte tjenester til en filial i et annet EU-land (Sverige) mot en kostnadsbelastning av filialen. Domstolen viste for det første til at hovedkontoret var en del av merverdiavgiftsgruppen i Danmark. Dermed måtte man for avgiftsformål anse den danske merverdiavgiftsgruppen for å yte tjenestene, ikke hovedkontoret som sådan. For det andre viste domstolen til at de danske merverdiavgiftsreglene gjennomførte den territorielle begrensningen i artikkel 11 i Merverdiavgiftsdirektivet.<sup>26</sup> Filialen i Sverige kunne derfor ikke anses å utgjøre en del av den danske merverdiavgiftsgruppen.

Utgangspunktet i EU er altså at overføringer av tjenester over landegrensene internt i et MLE ikke utgjør avgiftspliktig omsetning. Dette gjelder likevel ikke dersom én av etableringene – eller begge – er en del av en merverdiavgiftsgruppe som er stiftet i tråd med prinsippene i artikkel 11 i Merverdiavgiftsdirektivet.

Departementets inntrykk er at EU-landene i stor grad er enige om å legge til grunn de overordnede prinsippene oppstilt i dommene. Det synes likevel å være variasjoner mellom landene i den nærmere gjennomføringen i nasjonal rett.

### **3.5 Oppsummering**

OECDs fordelingsmetode avgrensner avgiftsplikten og beregningsgrunnlaget til verdien av eksternt anskaffede tjenester. Eventuell merverdi som skapes internt i MLE-et, omfattes ikke av avgiftsplikten og inngår ikke i beregningsgrunnlaget.

Tilnærmingen som ligger til grunn for reglene blant annet i Sveits, innebærer derimot at selve den MLE-interne overføringen fra en utenlandsetablering til en etablering

---

<sup>26</sup> Artikkel 11 bestemmer at medlemsstatene kan «betragte personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstendige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspliktig person».

hjemmehørende i Sveits, behandles som en transaksjon. Det innebærer at det skal beregnes merverdiavgift av den MLE-interne overføringen dersom den etter sin art er avgiftspliktig. Videre er utgangspunktet at avgiftsgrunnlaget settes til hele verdien av tjenesten mellom utenlandsetableringen og innlandsetableringen. Det inkluderer dermed den eventuelle verdien som skapes i utenlandsetableringen. Tilsvarende gjelder i EU når rettssetningene oppstilt i henholdsvis C-7/13 *Skandia America Corp* og C-812/19 *Danske Bank* kommer til anvendelse.

De ulike tilnærmingene vil også gi ulike utslag for fradragsretten i eksportsituasjonen. OECD fremhever at etableringen som kjøper inn en tjeneste skal skjermes fra endelig avgiftsbelastning på den andelen av tjenesten som brukes av andre etableringer i MLE-et. Dette oppnås dersom etableringen som kjøper inn tjenesten, gis fradragsrett for eventuell inngående merverdiavgift. Begrunnelsen for fradragsrett tilsier at dette er en særskilt fradragsrett som utelukkende gjelder den andelen av den eksternt anskaffede tjenesten som er til bruk i andre etableringer, se avsnitt 3.97 i OECDs retningslinjer. Ved en tilnærming der en for avgiftsformål anser den MLE-interne overføringen som en transaksjon mellom separate subjekter, er det derimot nærliggende å la de alminnelige fradragsreglene komme til anvendelse. Det vil i så fall innebære at MLE-etableringen som leverer tjenesten, har ordinær fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser som er til bruk for å levere tjenesten. Det vil kunne gi en mer omfattende fradragsrett enn ved gjennomføring av OECDs fordelingsmetode.

## **4 VURDERINGER OG FORSLAG**

### **4.1 Innledning**

Formålet med merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd er å sikre at det blir beregnet merverdiavgift av MLE-ers kjøp av fjernleverbare tjenester som er til bruk i merverdiavgiftsområdet. Bestemmelsen har imidlertid blitt fortolket og praktisert slik at MLE-ene i mange tilfeller kommer seg rundt plikten til å beregne merverdiavgift. Effekten er at MLE-er med avgiftsunntatt virksomhet i Norge kan unngå

avgiftsbelastning på avgiftspliktige innsatsfaktorer til bruk i den avgiftsunntatte aktiviteten.

Dagens praktisering av reglene bryter med grunnleggende systemhensyn og gir en ulik avgiftsbelastning av MLE-er og helnasjonale foretak. Videre er det uklart hvor langt merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd rekker i praktisk viktige typetilfeller.

Departementet mener derfor det er et behov for endringer og klargjøringer for å oppnå større grad av destinasjonsbeskatning og nøytralitet. Det er også et behov for endringer i utførelssituasjonen, det vil si der en MLE-etablering hjemmehørende i Norge kjøper en fjernleverbar tjeneste, og denne tjenesten helt eller delvis er til bruk i én eller flere MLE-etableringer hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet.

Departementet har utredet ulike løsningsalternativer. Et hovedskille går mellom OECDs fordelingsmetode på den ene siden, der MLE-ets eksternt anskaffede tjenester er gjenstand for avgiftsbehandling, og på den andre siden tilnærminger der selve den MLE-interne overføringen behandles på linje med omsetning av tjenester mellom selvstendige subjekter. Den sistnevnte tilnærmingen innebærer at MLE-etableringer som er hjemmehørende i ulike jurisdiksjoner, for avgiftsformål anses som separate enheter. I det videre omtales denne tilnærmingen som «separat enhet-modell».

Departementet understreker at det ikke har vært aktuelt å kopiere andre lands konkrete regler, men derimot å vurdere om de overordnede prinsippene bør legges til grunn ved utformingen av et forslag til endring av merverdiavgiftsloven.

I punkt 4.2 omtales departementets vurderinger av løsningsalternativene.

Departementet har særlig vurdert løsningsalternativene mot kriteriene nøytralitet, herunder særlig hensynet til å likebehandle konkurrerende virksomheter, administrative kostnader og omgåelsesfare, se punkt 4.2.1. I punkt 4.2.2 omtales forholdet til EØS-avtalens regler om de fire friheter.

Departementet foreslår å endre reglene i retning av OECDs fordelingsmetode. Endringsforslaget viderefører det grunnleggende prinsippet som merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd hviler på, nemlig at Norge skal ha beskatningsretten til tjenester som et MLE kjøper fra eksterne parter og som er *til bruk* i merverdiavgiftsområdet. Det nærmere innholdet i forslaget er beskrevet i punkt 4.3 og punkt 4.4. I punkt 4.5 redegjøres det nærmere for OECD-retningslinjenes betydning ved fortolkningen og praktiseringen av de norske reglene.

I tillegg foreslår departementet en særregel for å demme opp for tilpasninger i lys av hovedforslaget, se punkt 4.6.

## **4.2 Valg av løsningsalternativ**

### **4.2.1 Vurderingskriterier**

#### **4.2.1.1 Nøytralitet**

Skattereglene kan påvirke aktørens økonomiske atferd på måter som kan lede til samfunnsøkonomisk tap. Hensynet til effektivitet taler for at skattesystemet utformes med så lave samfunnsøkonomiske kostnader som mulig. Innenfor merverdiavgiftssystemet er nøytralitet styrende. Det betyr blant annet at merverdiavgiften ikke bør påvirke aktørens valg mellom ulike varer, tjenester og innsatsfaktorer. Videre er en sentral side av nøytralitetshensynet å likebehandle virksomheter som opererer i det samme markedet, herunder likebehandling av MLE-er og rent nasjonale foretak.

I kapittel 2 i OECDs retningslinjer for merverdiavgiftsbehandlingen av tjenester oppstilles det seks retningslinjer om nøytralitet, blant annet (i) at skattebyrden ikke skal ligge på virksomhetene med mindre dette er uttrykkelig angitt i den nasjonale lovgivningen; (ii) sammenlignbare virksomheter som gjennomfører sammenlignbare transaksjoner, skal ha samme skattenivå; (iii) avgiftsreglene skal ikke ha en primær innflytelse på virksomhetenes beslutninger; (iv) utenlandske virksomheter skal verken bli fordelaktig eller ufordelaktig behandlet sammenlignet med innenlandske



virksomheter. I kapittel 3 slår OECD fast at merverdiavgiftsnøytralitet i internasjonal handel generelt oppnås ved å gjennomføre destinasjonsprinsippet.

I OECDs fordelingsmetode er avgiftsplikten og avgiftsgrunnlaget avgrenset til verdien av eksterne anskaffelser til et MLE, mens verdien av eventuell internproduksjon i MLE-et holdes utenfor. Tilsvarende gjelder for rettssubjekter som bare er etablert i Norge, se punkt 2.5. Fordelingsmetoden oppnår dermed avgiftsmessig lik behandling av helnasjonale rettssubjekter og rettssubjekter som er etablert i flere land. Det innebærer samtidig at avgiftsreglene ikke vil ha innflytelse på MLE-enes valg av geografisk plassering av interne funksjoner. Uavhengig av plasseringen av interne funksjoner i MLE-et vil avgiftsplikten være avgrenset til eksterne anskaffelser.

Fordelingsmetoden vil derimot kunne påvirke hvordan internasjonale foretak og konserner velger å organisere virksomheten i Norge. I og med at internproduksjon i ett og samme rettssubjekt ikke avgiftsberegnes, vil avgiftsreglene kunne motivere til å drive virksomheten i Norge gjennom en filial og ikke gjennom et konsernselskap (selvstendig rettssubjekt).

I en separat enhet-modell anses den MLE-interne overføringen av tjenester som en levering mellom to separate subjekter, dersom overføringen skjer mellom etableringer hjemmehørende i ulike jurisdiksjoner. En slik tilnærming gir avgiftsmessig likebehandling av tjenester produsert i utlandet til bruk av en virksomhet i Norge, uavhengig av om virksomheten i Norge er et aksjeselskap, en filial, et enkeltpersonforetak eller en fellesregistrering. Dermed vil det være uten betydning for avgiftsbehandlingen av grensekryssende tjenesteflyt om en etablerer en filial eller et konsernselskap (selvstendig rettssubjekt) i Norge. Det betyr at avgiftsreglene vil virke nøytralt på internasjonale foretak og konserners valg av organisasjonsform i Norge. Videre oppnås likebehandling av varer og tjenester, idet innførsel av varer er avgiftspliktig uavhengig av om varen overføres fra et separat rettssubjekt i utlandet eller fra en utenlandsetablering i det samme rettssubjektet (MLE-et).

På den andre siden vil en separat enhet-modell gi ulik avgiftsbehandling av subjektintern tjenesteproduksjon avhengig av om den internt produserte tjenesten krysser en landegrense. Dette kan gi ulik avgiftsbehandling av helnasjonale rettssubjekter og rettssubjekter som er etablert i flere land, og vil kunne påvirke internasjonale foretaks geografiske plassering av interne funksjoner. Dette kan illustreres med et MLE som subjektinternt produserer tjenester som etter sin art er avgiftspliktige og er til bruk av en etablering i Norge. En separat enhet-modell gir i et slikt tilfelle et avgiftsmessig insentiv til å legge internproduksjonen til Norge, idet dette ikke vil utløse avgiftsplikt.

#### **4.2.1.2 Administrative kostnader**

Merverdiavgiftssystemet medfører etterlevelseskostnader for virksomhetene og veilednings- og kontrollkostnader for myndighetene. Ved utformingen av avgiftsreglene er det et mål å holde de samlede administrative kostnadene lave. For å oppnå dette bør reglene være enkle å forstå og anvende. Videre er det ressursbesparende om virksomhetene ved anvendelsen av merverdiavgiftsreglene kan bygge på informasjon og dokumentasjon som allerede er tilgjengelig for andre formål.

De administrative kostnadene ved å håndtere avgiftsplikt på grensekryssende tjenesteflyt i MLE-er knytter seg særlig til (i) vurderinger av hvorvidt tjenesten etter sin art er avgiftspliktig og (ii) klarleggingen av avgiftsgrunnlaget.

I OECDs fordelingsmetode beror avgiftsbehandlingen på arten av en eksternt anskaffet tjeneste. I en separat enhet-modell beror avgiftsbehandlingen derimot på arten av en subjektintern tjenesteoverføring. Departementet mener at OECDs fordelingsmetode på dette punktet – det vil si vurderingen av tjenestens art – vil være enklere å anvende og kontrollere, idet både virksomhetene og myndighetene kan forholde seg til en reell transaksjon mellom separate rettssubjekter. Slike transaksjoner vil normalt ledsages av avtaler som definerer både leveransen og vederlaget for denne. Slik informasjon vil ikke

nødvendigvis foreligge med samme grad av klarhet for overføringer innenfor ett og samme rettssubjekt.

Ved klarleggingen av avgiftsgrunnlaget vil det være ressursbesparende om en kan bygge på informasjon og dokumentasjon som allerede er tilgjengelig for andre formål. Etter inntektsskatterettens regler om internprising skal fortjenesten til et fast driftssted fastsettes som om det faste driftsstedet var en separat og selvstendig enhet, se boks 4.1. Det faste driftsstedet må derfor prise eventuelle tjenesteoverføringer til eller fra andre deler av selskapet – for eksempel hovedkontoret i Sverige – i tråd med armlengdeprinsippet.

Dette har klare likhetstrekk med avgiftsgrunnlaget i en separat enhet-modell, der utgangspunktet er at avgiftsgrunnlaget settes til hele verdien av tjenesten som overføres mellom MLE-etableringene. Der MLE-etableringen i Norge oppfyller kriteriene for å anses som et fast driftssted, vil den skattemessige internprisen derfor danne et godt utgangspunkt også for fastsettelsen av merverdiavgiftsgrunnlaget i en separat enhet-modell. Den skattemessige internprisen kan riktignok fastsettes uten å ta stilling til om tjenesteoverføringen etter sin art omfattes av den generelle merverdiavgiftsplikten eller er en avgiftsunntatt tjeneste.

### **Boks 4.1 Inntektsskatterettens regler om internprising**

Skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b hjemler skatteplikt for virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra. Bestemmelsen i § 2-3 er likevel bare et utgangspunkt, idet skatteavtalene begrenser skatteplikten etter § 2-3 første ledd bokstav b. Av OECDs mønsteravtale artikkel 7 nr. 1 følger det at skatteplikten til Norge bare gjelder hvis foretaket har et fast driftssted i Norge. Et fast driftssted vil si at selskapet eller den næringsdrivende må ha et fast forretningssted som de helt eller delvis driver virksomheten gjennom. Virksomheten må også ha pågått i en tilstrekkelig periode. Eksempler på faste forretningssteder er et sted for ledelse, en filial, et kontor eller en fabrikk. Kravet til fast driftssted er strengere enn vilkårene i § 2-3 første ledd bokstav b. Der forholdet omfattes av en skatteavtale, beror MLE-ets eventuelle skatteplikt til Norge følgelig på om etableringen i Norge utgjør et fast driftssted.

Dersom etableringen utgjør et fast driftssted, skal det faste driftsstedets fortjeneste fastsettes som om det faste driftsstedet var en separat og selvstendig enhet, jf. mønsteravtalen artikkel 7 nr. 2. En effekt av dette er at en filial i Norge som utgjør et fast driftssted, må prise eventuelle transaksjoner med andre deler av selskapet – for eksempel hovedkontoret i Sverige – i tråd med armlengdeprinsippet. Virksomhetene har omfattende plikter til å opplyse om og dokumentere de MLE-interne transaksjonene, jf. skatteforvaltningsloven § 8-11.

I OECDs fordelingsmetode er avgiftsgrunlaget avgrenset til verdien av eksternt anskaffede tjenester. Dette skiller seg fra den skattemessige internprisen, idet denne som nevnt inkluderer også eventuell subjektintern verdiskaping i etableringen som overfører tjenesten. Dersom den eksternt anskaffede tjenesten ikke bearbeides eller endres internt i MLE-et før den er til bruk i Norge, antas virksomhetene likevel å ha nytte av internprisingen ved klarleggingen av avgiftsgrunlaget etter

fordelingsmetoden. I slike tilfeller klarlegges avgiftsgrunnlaget ved å fordele kostprisen for den eksternt anskaffede tjenesten basert på bruken i de respektive etableringene. Departementets oppfatning er at dette i stor grad vil sammenfalle med kostnadsfordelingen som MLE-ene allerede foretar for regnskaps- og internprisingsformål.

Mer komplekst kan det være der den innkjøpte tjenesten bearbeides eller endres internt i MLE-et, herunder der den innkjøpte tjenesten utgjør en innsatsfaktor i utenlandsetableringens produksjon av tjenester som er til bruk av en etablering i Norge. I slike tilfeller skapes det verdi internt i MLE-et som skal inkluderes i den skattemessige internprisen, men som ikke skal inngå i avgiftsgrunnlaget etter fordelingsmetoden. MLE-ene vil likevel kunne ha nytte av internprisingen og internprisingsdokumentasjonen. Det gjelder ikke minst der MLE-ene bruker en kostnadsbasert internprisingsmetode, der den eksterne anskaffelsen vil utgjøre en av kostnadskomponentene som danner grunnlaget for internprisen.

Et annet eksempel der det vil kunne oppstå avvik mellom avgiftsbehandlingen av en anskaffelse og den regnskaps- og inntektsskattemessige behandlingen, er tilfeller der det går tid fra anskaffelsen til det er grunnlag for regnskaps- og inntektsskattemessig kostnadsføring av anskaffelsene.

Departementet ser at det i enkelte tilfeller vil kunne være krevende å fastsette avgiftsgrunnlaget etter fordelingsmetoden. Hovedinntrykket er likevel at MLE-ene har god oversikt over den tiltenkte bruken og fordelingen av eksternt anskaffede tjenester internt i rettssubjektet (det vil si bruken og fordelingen av tjenestene i de respektive MLE-etableringene), se mer i punkt 4.3.6.

#### 4.2.1.3 Omgåelsesfare

Et sentralt mål med endringsforslaget er større grad av avgiftsmessig likebehandling av virksomheter som konkurrerer i det samme markedet. For å nå dette målet er det avgjørende at reglene er robuste mot tilpasninger.

I og med at fordelingsmetoden knytter avgiftsplikten og beregningsgrunnlaget til reelle transaksjoner mellom ulike rettssubjekter, vil en normalt stå overfor klart definerte ytelser som er priset på markedsvilkår. En separat enhet-modell knytter derimot avgiftsplikten til overføringer av tjenester internt i rettssubjektet.

Merverdiavgiftspliktige fjernleverbare tjenester, herunder særlig IT-tjenester, er ofte vesentlige innsatsfaktorer for å produsere avgiftsunntatte finansielle tjenester. I en separat enhet-modell vil MLE-er som omsetter finansielle tjenester i Norge, kunne strukturere virksomheten slik at de unngår avgiftsplikt på slike innsatsfaktorer. Dette kan oppnås ved at MLE-et legger anskaffelsen av merverdiavgiftspliktige fjernleverbare tjenester til en etablering hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, og at denne etableringen produserer finansielle tjenester som er til bruk av virksomheten i Norge. I slike tilfeller omdannes MLE-ets eksterne kjøp av merverdiavgiftspliktige innsatsfaktorer til en subjektintern avgiftsunntatt finansiell tjeneste, som i en separat enhet-modell ikke utløser avgiftsplikt.

Departementet bemerker også at avgrensningen av unntaket for finansielle tjenester er til dels utfordrende. Utfordringene synes å kunne bli større ved subjektinterne leveranser, blant annet ved at avgrensningen av finansielle tjenester gjerne i vesentlig grad beror på hvilke funksjoner «leverandøren» må anses å ha ansvar for.

Avgiftsplikten for fjernleverbare tjenester etter merverdiavgiftsloven § 3-30 forutsetter at tjenesten kjøpes (første ledd) eller brukes (annet ledd) av en *etablering* i merverdiavgiftsområdet, jf. vilkåret om at den næringsdrivende må være *hjemmehørende* i merverdiavgiftsområdet (se punkt 2.4.2.2). Tilsvarende forutsettes det

både etter fordelingsmetoden og en separat enhet-modell at MLE-et har en *etablering* i forbruksjurisdiksjonen. En alternativ struktur for å minimere merverdiavgiftsbelastningen knyttet til omsetning av finansielle tjenester i Norge, vil derfor kunne være å selge avgiftsunntatte tjenester fra utlandet direkte til kunder i Norge. Dersom det i utlandet oppnås fradrag for inngående merverdiavgift på innsatsfaktorer til bruk for slik omsetning, vil foretakene kunne oppnå vesentlige avgiftsbesparelser sammenlignet med foretak som er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Dette vil forstyrre nøytraliteten i markedet. Departementet foreslår en særregel i merverdiavgiftsloven § 3-30 a for å motvirke slike avgiftsmotiverte tilpasninger, se punkt 4.6.

#### **4.2.2 Forholdet til EØS-avtalen**

EØS-avtalen inneholder ingen plikt til å harmonisere norske skatte- og avgiftsregler med EUs forordninger og direktiver. Likevel setter EØS-avtalens generelle bestemmelser om de fire friheter og forbudet mot statsstøtte visse rammer for de norske skatte- og avgiftsreglene.

Bestemmelsene om de fire friheter gjelder prinsippene om fri bevegelse av varer, tjenester, kapital og personer/etableringer innenfor EØS. Disse etablerer i utgangspunktet et forbud mot regler som behandler grenseoverskridende bevegelser og transaksjoner strengere enn rent nasjonale bevegelser og transaksjoner.

Bestemmelsene om etableringsrett følger av artikkel 31 til 35 i EØS-avtalen. Etter artikkel 31 «skal det ikke være noen restriksjoner på etableringsadgangen for statsborgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat på en annen av disse staters territorium». Dette gjelder også adgangen til å opprette agenturer, filialer eller datterselskaper. I tillegg innebærer etableringsfriheten et forbud mot at hjemstaten legger hindringer i veien for at et selskap som er stiftet i hjemstaten, etablerer seg i en annen EØS-stat, jf. C-446/03 Marks & Spencer (avsnitt 31). EFTA-domstolen har formulert det slik at «alle tiltak som kan hindre eller gjøre utøvelsen av den frie

etableringsretten etter EØS-avtalen mindre attraktiv», er å anse som en restriksjon på etableringsretten, jf. E-7/07 Seabrokers (avsnitt 50).

Etter fordelingsmetoden oppstilles det avgiftsplikt i Norge for tjenester som kjøpes utenfor Norge, dersom tjenesten er til bruk i Norge. Dersom dette utgjør en strengere behandling av en grensekryssende situasjon enn en rent nasjonal situasjon, må det vurderes nærmere om tiltaket er forenlig med etableringsfriheten etter EØS-avtalen.

Fordelingsmetoden går ut på å fordele beskatningsretten til tjenester som et MLE anskaffer fra en ekstern part. Det betyr at eventuell merverdi skapt internt i subjektet, ikke blir ilagt merverdiavgift. Dette sammenfaller med avgiftsbehandlingen av et rent nasjonalt foretak. Tjenester som leveres til et rent nasjonalt foretak fra en ekstern part, skal avgiftsberegnes såfremt tjenesten er avgiftspliktig etter sin art. Det gjelder både der tjenesten kjøpes fra en ekstern part hjemmehørende utenfor Norge, og der tjenesten kjøpes fra en ekstern part hjemmehørende i Norge. Tjenesteproduksjon internt i et helnasjonalt subjekt avgiftslegges derimot ikke.

Etter departementets syn sikrer fordelingsmetoden likebehandling av grenseoverskridende bevegelser og transaksjoner og rent nasjonale bevegelser og transaksjoner. Fordelingsmetoden gjør det ikke mindre attraktivt for et selskap å være etablert i flere land sammenlignet med å være etablert i ett land, men sikrer at MLE-er og rent nasjonale foretak likebehandles avgiftsmessig både når det gjelder eksternt anskaffede tjenester og subjektintern tjenesteproduksjon. Fordelingsmetoden er derfor etter departements syn forenlig med EØS-avtalens regler om de fire friheter.

#### **4.2.3 Oppsummering**

Målet med endringsarbeidet er i større grad å realisere destinasjonsprinsippet, slik at merverdiavgiften i større grad virker nøytralt, både mellom ulike aktører og hvordan aktørene innretter virksomheten.



Fordelingsmetoden gir likebehandling av rettssubjekters kjøp av fjernleverbare tjenester fra eksterne parter, og avgiftsmessig nøytralitet i valget av geografisk plassering av funksjoner internt i rettssubjektet. Ved å avgrense avgiftsplikten og beregningsgrunnlaget til verdien av eksternt anskaffede tjenester, videreføres de grunnleggende utgangspunktene i norsk merverdiavgiftsrett om at subjektinterne forhold ikke anses som omsetning, og at merverdiavgiften er en transaksjonsbasert skatt som fanger opp merverdien i hvert omsetningsledd.

Departementet mener at de nevnte egenskapene innebærer at fordelingsmetoden svarer best på målet om avgiftsmessig likebehandling av MLE-er og helnasjonale foretak: Anskaffelse av fjernleverbare tjenester fra eksterne parter avgiftslegges, mens subjektintern produksjon skjermes. Etter departementets vurdering reiser ikke fordelingsmetoden særskilte spørsmål knyttet til EØS-avtalens regler om etableringsfrihet.

Samlet sett antar departementet at en separat enhet-modell ville gi noe lavere administrasjonskostnader for virksomhetene og myndighetene enn fordelingsmetoden. Det skyldes særlig at virksomhetene i stor grad vil kunne bygge på internprisen som er fastsatt for inntektsskatteformål, for å komme frem til beregningsgrunnlaget for merverdiavgift i en separat enhet-modell. Samtidig er departementets inntrykk at virksomhetene vil ha nytte av både internprisings- og regnskapsinformasjon og -dokumentasjon også ved klarleggingen av avgiftsgrunnlaget i OECDs fordelingsmetode. Dette tilsier at fordelingsmetoden ikke vil utløse uforholdsmessige administrative kostnader.

### **4.3 Avgiftsplikt for fjernleverbare tjenester til bruk i merverdiavgiftsområdet**

#### **4.3.1 Oversikt over endringsforslaget**

Merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd skal bidra til at Norge utnytter beskatningsretten til MLE-ers bruk av fjernleverbare tjenester i merverdiavgiftsområdet, uavhengig av hvor tjenesten kjøpes. Dette er det samme

overordnede siktemålet som etter fordelingsmetoden; beskatningsretten til tjenester som leveres til MLE-er, skal fordeles i tråd med *bruken* av tjenesten internt i MLE-et.<sup>27</sup> Det er ikke nødvendig med omfattende lovendringer for å bringe dagens regler bedre i samsvar med fordelingsmetoden. Det er snarere tale om justeringer og klargjøringer for å sikre at bestemmelsen i større grad realiserer formålet. Departementet viser til forslaget til endring av merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd, nærmere omtalt nedenfor.

Departementet understreker at endringsforslaget gjelder fjernleverbare tjenester, det vil si tjenester der utførelsen eller leveringingen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav i. Departementet understreker videre at endringsforslaget ikke berører § 3-30 første ledd.

Departementet foreslår å videreføre vilkåret i § 3-30 annet ledd om at avgiftsplikten inntre for næringsdrivende mv. «hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet», se punkt 4.3.3. For å skjerme virksomhetene for unødige administrative kostnader foreslår departementet å avgrense avgiftsplikten til tilfeller der det ikke foreligger full fradragsrett, se punkt 4.3.2.

Departementet foreslår å videreføre ordlyden i § 3-30 annet ledd om at avgiftsplikten inntre der tjenesten er «til bruk» i merverdiavgiftsområdet, men understreker at det skal legges til grunn en videre forståelse av vilkåret enn det som synes å bli lagt til grunn i dag. I punkt 4.3.4 redegjøres det nærmere for forståelsen av vilkåret. I punkt 4.3.5 omtales tilfeller der en fjernleverbar tjeneste ikke bare er til bruk av en MLE-etablering i merverdiavgiftsområdet, men også av MLE-etableringer hjemmehørende i andre jurisdiksjoner.

---

<sup>27</sup> Jf. det som i punkt 3.2.2 er omtalt som det andre steget i OECDs fordelingsmetode.

Beregningsgrunnlaget for merverdiavgift er vederlaget for den avgiftspliktige tjenesten, jf. merverdiavgiftsloven § 4-1 første ledd. Det vil si at beregningsgrunnlaget skal settes til verdien av den eksternt anskaffede tjenesten som er til bruk i merverdiavgiftsområdet, eksklusiv den eventuelle merverdien som er skapt internt i MLE-et. Av forenklingshensyn foreslår departementet likevel at virksomheten kan velge å inkludere hele verdien av den MLE-interne overføringen, forutsatt at denne verdien ikke er lavere enn det avgiftsgrunnlaget ville ha vært etter hovedregelen, se punkt 4.3.6.

Departementets utgangspunkt er at Norge ikke bør frasi seg beskatningsretten til tjenester som er til bruk i Norge. Likevel vurderer departementet å videreføre en bestemmelse med formål å motvirke dobbeltbeskatning, men med et snevrere anvendelsesområde enn dagens annet punktum i § 3-30 annet ledd, se punkt 4.3.7.

Dagens § 3-30 annet ledd er vanskelig tilgjengelig idet det ikke følger av ordlyden at den som mottar tjenesten utenfor merverdiavgiftsområdet og den som bruker tjenesten i merverdiavgiftsområdet, tilhører ett og samme rettssubjekt. Departementet foreslår å tydeliggjøre dette og viser til forslaget til endring av § 3-30 annet ledd.

#### **4.3.2 Ingen avgiftsplikt der tjenesten er fullt ut til bruk i registrert virksomhet**

Ved utformingen av avgiftsreglene er det et mål å holde de administrative kostnadene lave. Endringsforslaget gir en mer omfattende avgiftsplikt enn det som praktiseres etter dagens § 3-30 annet ledd, og vil kunne gi økte administrative kostnader for virksomhetene.

Dersom tjenesten er fullt ut til bruk i registrert virksomhet, nøytraliseres den inngående merverdiavgiften av virksomhetens fradragsrett. Avgiftsberegning har i slike tilfeller ingen betydning for den endelige avgiftsbelastningen, og administrative hensyn tilsier at virksomhetene i disse tilfellene bør skjermes fra plikten til å beregne merverdiavgift. Departementet foreslår derfor å avgrense avgiftsplikten etter § 3-30

annet ledd mot tilfeller der tjenesten fullt ut er til bruk som ville gitt fradragrett, se forslaget til endring av merverdiavgiftsloven § 3-30 tredje ledd.

Forslaget innebærer at også avgiftssubjekter med delt virksomhet skjermes fra avgiftsplikt så lenge den innkjøpte tjenesten er fullt ut til bruk i den registrerte virksomheten. Dersom tjenesten er til bruk både i den registrerte virksomheten og til andre formål, skal det beregnes merverdiavgift. Virksomheten har i slike tilfeller fradragrett for den delen av tjenesten som er til antatt bruk i den registrerte virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 8-2.

For næringsdrivende mv. som i dag beregner merverdiavgift etter § 3-30 annet ledd, og som har full fradragrett for inngående merverdiavgift på de aktuelle anskaffelsene, utgjør forslaget en administrativ lettelse.

Som nevnt foreslår departementet ingen endringer i merverdiavgiftsloven § 3-30 første ledd. Det betyr at det skal beregnes merverdiavgift etter første ledd selv om tjenesten er fullt ut til bruk i registrert virksomhet.

#### **4.3.3 Subjektkretsen som omfattes av forslaget til § 3-30 annet ledd**

Avgiftsplikten etter merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd treffer næringsdrivende eller offentlig virksomhet «hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet». I forvaltningspraksis er det lagt til grunn at en filial eller et fast forretningssted oppfyller dette kravet og skal anses som hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Det samme gjelder en utenlandsk næringsdrivende som er registrert i Norge ved representant, begrenset til den virksomheten som er omfattet av registreringen (se punkt 2.4.2.2).

Hensynet til likebehandling tilsier at avgiftsplikten gjøres mest mulig generell, med en lav terskel for avgiftsplikt. En forhøyet terskel for avgiftsplikt vil lede til at flere MLE-er ikke treffes av avgiftsplikten, og vil øke faren for ulik avgiftsbelastning for virksomheter som konkurrerer i det samme markedet. Det vil også gi MLE-ene et tilpasningsrom.

Departementet foreslår derfor å videreføre dagens vilkår om at avgiftsplikten for fjernleverbare tjenester som er til bruk i merverdiavgiftsområdet, treffer næringsdrivende eller offentlig virksomhet «hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet», jf. forslaget til endring av merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd.

#### **4.3.4 Om kriteriet «til bruk» i merverdiavgiftsområdet**

Departementet foreslår å videreføre ordlyden i merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd om at det skal beregnes merverdiavgift dersom tjenesten er «til bruk» i merverdiavgiftsområdet av næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, se forslaget til endring av § 3-30 annet ledd. Nedenfor redegjør departementet nærmere for hvordan vilkåret «til bruk» skal forstås etter lovendringen, med utgangspunkt i ulike typetilfeller og eksempler. Denne forståelsen sammenfaller ikke nødvendigvis med dagens forståelse og praktisering av vilkåret.

Omtalen nedenfor knytter seg til tilfeller der et MLE kjøper fjernleverbare tjenester som er til bruk i merverdiavgiftsområdet. For å oppnå symmetri i avgiftsbehandlingen av MLE-ers kjøp og bruk av fjernleverbare tjenester, foreslår departementet å utvide retten til fradrag (og refusjon) for inngående merverdiavgift på fjernleverbare tjenester som er «til bruk» utenfor merverdiavgiftsområdet, se punkt 4.4. Departementet understreker at den nedenstående redegjørelsen for forståelsen av «til bruk» skal legges til grunn også ved fortolkningen og praktiseringen av «til bruk» i de nevnte særbestemmelsene om fradrags- og refusjonsrett.

#### Direkte bruk av en etablering i merverdiavgiftsområdet

En fjernleverbar tjeneste som kjøpes av en utenlandsetablering (det vil si der en etablering hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet anses som «mottaker» av tjenesten), og som er direkte til bruk av en etablering i Norge, treffes åpenbart av avgiftsplikten etter § 3-30 annet ledd. Dette kan illustreres med at MLE-ets hovedkontor i Sverige inngår en avtale om kjøp av markedsføringstjenester eller programvare, og at

tjenestene er direkte til bruk av etablering i Norge uten at det skjer noen endring eller bearbeiding av de innkjøpte tjenestene internt i MLE-et.

Plikten til å beregne merverdiavgift skal gjelde selv om de eksternt anskaffede tjenestene bare delvis er til bruk av etableringen i Norge, det vil si at tjenestene også er til bruk for flere etableringer i MLE-et, for eksempel hovedkontoret i Sverige. Avgiftsplikten etter § 3-30 annet ledd treffer da den andelen av de eksternt anskaffede tjenestene som er til bruk i merverdiavgiftsområdet.

#### Endring eller bearbeiding av eksternt anskaffede tjenester

I en del tilfeller endres eller bearbeides den eksternt anskaffede tjenesten internt i MLE-et, typisk i den etableringen som opptrer som kjøper («mottaker») av tjenesten. Dette kan illustreres med at MLE-ets hovedkontor i Sverige skal produsere og levere et nytt IT-system til bruk av en etablering i Norge. For å kunne produsere og levere IT-systemet kjøper hovedkontoret programvare fra en ekstern leverandør; den eksternt anskaffede programvaren utgjør en innsatsfaktor i utenlandsetableringens produksjon av IT-systemet. I slike tilfeller kan det argumenteres for at den norske etableringens bruk av den eksternt anskaffede tjenesten (programvaren) er mer indirekte enn der tjenesten ikke endres eller bearbeides. Departementet oppfatter at det i slike tilfeller har vært anført at § 3-30 annet ledd i dag ikke kommer til anvendelse. Synspunktet synes å være at det ikke er den innkjøpte tjenesten (programvaren) som sådan som er til bruk i merverdiavgiftsområdet, men derimot en annen tjeneste (IT-systemet).

Etter endringsforslaget skal det legges til grunn at en eksternt anskaffet tjeneste er til bruk i merverdiavgiftsområdet selv om tjenesten endres eller bearbeides internt i MLE-et før den er til bruk i merverdiavgiftsområdet. Det skal altså beregnes merverdiavgift også der eksternt anskaffede tjenester endres, bearbeides, eller utgjør innsatsfaktorer i utenlandsetableringens produksjon av tjenester til bruk av en etablering i Norge. Virksomhetene kan ikke bli hørt med anførsler om at det som er til bruk i

merverdiavgiftsområdet i slike tilfeller, er en ny tjeneste som ikke treffes av § 3-30 annet ledd, eller at de eksternt anskaffede tjenestene må anses endelig forbrukt i utlandet.<sup>28</sup>

Departementet understreker at avgiftsgrunnlaget er avgrenset til verdien av den eksternt anskaffede tjenesten. Det betyr at merverdien som er skapt internt i MLE-et ved endringen eller bearbeidingen, skal holdes utenfor avgiftsgrunnlaget, se punkt 4.3.6.

Denne forståelsen av harmonerer med nøytralitetshensyn. Et skille mellom tilfeller der eksternt anskaffede tjenester rutes videre uendret og der eksternt anskaffede tjenester endres eller bearbeides internt i MLE-et, ville åpnet for ulik avgiftsbehandling av like tjenester som er innsatsfaktorer for virksomheter i Norge, beroende på MLE-ets interne struktur.

#### Tjenester som støtter den generelle driften av virksomheten

Virksomheter pådrar seg en rekke kostnader som ikke er direkte tilknyttet produksjonen av en spesifikk tjeneste eller et spesifikt produkt, men som mer indirekte støtter den generelle driften av virksomheten. Eksempler på slike tjenester er kostnader til IT-lisenser, økonomi- og regnskapstjenester og HR-tjenester. I den grad slike tjenester er til nytte for etableringen i Norge ved å bidra generelt til virksomheten som drives her, mener departementet at tjenestene må anses å være *til bruk* av etableringen i Norge. Også dette harmonerer med nøytralitetshensyn, idet helnasjonale foretak får en avgiftsbelastning ved kjøp av tilsvarende tjenester. At et MLE velger å kjøpe inn slike tjenester via en etablering utenfor merverdiavgiftsområdet, kan ikke fritta etableringen i Norge fra en tilsvarende avgiftsbelastning.

---

<sup>28</sup> At tjenestene måtte anses endelig forbrukt i utlandet, ble anført i SKNA7-2023-4.

### Betydningen av regnskaps- eller inntektsskattemessig kostnadsbelastning

Det er ikke mulig å oppstille uttømmende retningslinjer eller kriterier for vurderingen av hvorvidt en eksternt anskaffet tjeneste må anses å være «til bruk» av en etablering hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Dette må vurderes konkret. I tillegg til omtalen ovenfor mener departementet at behandlingen av tjenesten for regnskaps- og inntektsskatteformål vil kunne gi veiledning ved vurderingen. Dersom MLE-etableringen i Norge for regnskaps- eller inntektsskatteformål har blitt kostnadsbelastet for (en andel av) en fjernleverbar tjeneste som MLE-et har kjøpt av en ekstern leverandør, gir dette etter departementets syn en klar indikasjon på at MLE-et selv anser tjenesten å være til bruk av etableringen.<sup>29</sup> Dette skal likevel ikke forstås som at fravær av kostnadsbelastning nødvendigvis fritar for avgiftsplikt etter § 3-30 annet ledd. Dersom MLE-etableringen i Norge ikke har blitt kostnadsbelastet for regnskaps- eller inntektsskatteformål, må det like fullt vurderes om (en andel av) den eksternt anskaffede tjenesten må anses å være til bruk av etableringen.

Departementet antar at det vil kunne oppstå tilfeller der en tjeneste skal avgiftsberegnes etter § 3-30 annet ledd, selv om etableringen i Norge ikke har blitt kostnadsbelastet for tjenesten for regnskaps- eller inntektsskatteformål. Et eksempel er der et MLE utvikler en tjeneste eller et produkt over tid, og produktet eller tjenesten tas i bruk av en etablering i Norge først ved ferdigstillingen. I den grad eksternt anskaffede, merverdiavgiftspliktige fjernleverbare tjenester utgjør innsatsfaktorer i produkt- eller tjenesteutviklingen, er departementets utgangspunkt at merverdiavgiftsberegningen på ordinært vis må foretas løpende.<sup>30</sup> Dette gjelder selv om kostnadene til de eksternt anskaffede tjenestene for regnskaps- og inntektsskatteformål ikke fordeles løpende. Ved merverdiavgiftsberegningen mener departementet at MLE-et bør kunne legge til

---

<sup>29</sup> Dette inkluderer tilfeller der den eksternt anskaffede tjenesten bare utgjør en andel av den totale kostnadsbelastningen, for eksempel der flere tjenester er bundlet eller der det er tilført merverdi internt i MLE-et.

<sup>30</sup> Eksempelet forutsetter at den eksternt anskaffede tjenesten kjøpes av en MLE-etablering hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet; denne etableringen er «mottaker» av tjenesten. Dersom etableringen hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet opptrer som kjøper, vil avgiftsplikten følge av § 3-30 første ledd.



grunn den antatte bruken av produktet eller tjenesten som de eksternt anskaffede tjenestene utgjør innsatsfaktorer i.

### OECD-retningslinjene

Omtalen av hvordan «til bruk»-vilkåret skal forstås, har etter departementets syn støtte i OECD-retningslinjene. Retningslinjene fastslår at der kjøperen av en tjeneste har etableringer i flere jurisdiksjoner (MLE-er), vil det generelle utgangspunktet om at beskatningsretten tilligger kundejurisdiksjonen ikke nødvendigvis realisere destinasjonsprinsippet. Derfor oppstiller OECD en særskilt retningslinje om at beskatningsretten i slike tilfeller tilligger den eller de jurisdiksjonene der etablering(e) som *braker* tjenesten, er etablert, se retningslinje 3.4.

OECD-retningslinjene gir ingen uttømmende definisjon av hva som skal anses som «bruk» av en tjeneste, men i avsnitt 3.24 fastslås det at bruken av en tjeneste i denne sammenhengen refererer til en virksomhets bruk av en tjeneste «for the purpose of its business operations». Videre at det er irrelevant om bruken er umiddelbar, vedvarende, direkte tilknyttet en utgående transaksjon eller støtter driften av virksomheten generelt. Dette understøtter departementets syn om at avgiftsplikten etter § 3-30 annet ledd skal omfatte tjenester som mer indirekte er til bruk av en etablering i merverdiavgiftsområdet.

Fordelingsmetoden er ifølge retningslinjene særlig effektiv der en tjeneste kjøpes inn av en etablering hjemmehørende i én jurisdiksjon, mens tjenesten brukes – helt eller delvis – av én eller flere etableringer hjemmehørende i andre jurisdiksjoner («multiple use»). Metoden går ut på at MLE-ets kostnader til eksternt anskaffede tjenester skal fordeles internt i MLE-et basert på *bruken* av tjenestene, og at denne fordelingen danner grunnlaget for å fordele beskatningsretten. Dette sammenfaller som nevnt med siktemålet til og metodikken i merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd.

I kommentarene til fordelingsmetoden gis det anvisning på at MLE-et må separere interne kostnader fra eksternt anskaffede tjenester dersom disse er sammenkoblet.<sup>31</sup> Dette bekrefter etter departementets syn at avgiftsplikten etter fordelingsmetoden er ment å omfatte også eksterne anskaffelser som inngår som en del av en mer omfattende MLE-intern overføring, herunder der den eksternt anskaffede tjenesten endres eller bearbeides i utenlandsetableringen. En avgrensning av fordelingsmetoden mot tilfeller der eksternt anskaffede tjenester endres eller bearbeides, ville ha vært i direkte motstrid med flere av OECDs grunnleggende retningslinjer om nøytralitet.

#### **4.3.5 Fordeling av kostnaden der tjenesten er til bruk av flere MLE-etableringer**

Det er vanlig praksis i MLE-er at tjenester kjøpes inn av én etablering, selv om tjenestene er til bruk av flere etableringer i MLE-et. I slike tilfeller tas gjerne kostnaden i første omgang av etableringen som opptrer som kjøper av tjenesten, før kostnaden fordeles mellom etableringene som bruker tjenesten, i overensstemmelse med blant annet regnskaps- og inntektsskatterettslige krav til fordeling av kostnader.

Etter merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd skal det beregnes merverdiavgift av den andelen av en eksternt anskaffet tjeneste som er til bruk i merverdiavgiftsområdet. Det forutsetter at MLE-et har systemer og prosedyrer for å avgjøre om og i hvilken grad en eksternt anskaffet tjeneste er til bruk i merverdiavgiftsområdet.

For enkelte tjenestetyper kan det være vanskelig eller uforholdsmessig byrdefullt å foreta en detaljert analyse av hvordan bruken av tjenesten fordeler seg mellom de ulike MLE-etableringene. Eksempler kan være markedsføringstjenester, HR-tjenester eller generelle vedlikeholdstjenester som kjøpes inn sentralt, men er til bruk av flere etableringer. Departementet mener at MLE-ene i slike tilfeller i utgangspunktet må

---

<sup>31</sup> Blant annet i avsnitt 3.102: «Where the recharge of a service or intangible purchased from an external supplier is bundled with an internal cost charge (e.g. salary expense of internally supplied services), it is for the MLE to separate the cost of the externally purchased service or intangible from the other costs and to evidence the internal character of these other costs if this would be necessary to ensure that the recharge method is applied only on the cost of the externally purchased service or intangible.»

kunne foreta merverdiavgiftsberegningen ved å legge til grunn allokeringmetoder eller fordelingsnøkler. Som eksempler på fordelingsnøkler nevner OECD-retningslinjene blant annet antall ansatte, databruk, antall bokføringskonteringer og antall prosesserte fakturaer.

Departementet legger ikke opp til å regulere hvilke fordelingsmetoder eller -nøkler som er akseptable, eller å gi en uttømmende oversikt over i hvilke tilfeller det vil være akseptabelt å benytte slike. Forutsetningen er – som ellers – at fordelingen baseres på et forretningsmessig forsvarlig skjønn over forventet bruk av tjenesten. Departementets utgangspunkt er at virksomhetene selv har best forutsetninger for å vurdere hvorvidt det skal benyttes fordelingsnøkler for å estimere bruken, og i så fall hvilken eller hvilke nøkler som skal benyttes. Der det er mulig, og det gir resultater som i forsvarlig grad reflekterer den forventede bruken, bør fordelingen bygge på informasjon som allerede er tilgjengelig, og vurderinger som virksomheten har foretatt for andre formål, typisk regnskaps- og inntektsskatteformål.

I alle tilfeller er det avgjørende at virksomhetene er i stand til å redegjøre for, og dokumentere, tilknytningen mellom den eksternt anskaffede tjenesten og den (andelen av) kostnaden som er allokert til etableringen i Norge.

#### **4.3.6 Beregningsgrunnlaget for merverdiavgift**

Beregningsgrunnlaget for merverdiavgift er vederlaget for tjenesten, jf. merverdiavgiftsloven § 4-1 første ledd. Det innebærer at beregningsgrunnlaget skal settes til den andelen av vederlaget for den eksternt anskaffede tjenesten som korresponderer med bruken i merverdiavgiftsområdet. Det betyr at eventuell merverdi som er skapt internt i MLE-et, skal holdes utenfor avgiftsgrunnlaget. Ved delt bruk av den eksternt anskaffede tjenesten mellom flere MLE-etableringer skal avgiftsgrunnlaget avgrenses til den forholdsmessige andelen som er til bruk i merverdiavgiftsområdet. Dersom en eksternt anskaffet tjeneste med total innkjøpspris på 200 er til bruk med 30 pst. av en etablering i Finland, 40 pst. av en etablering i

Sverige og 30 pst. av en etablering i Norge, skal det i Norge beregnes merverdiavgift av 60. Det samme gjelder selv om det internt i MLE-et tilføres merverdi til den eksternt anskaffede tjenesten.

En innvending mot fordelingsmetoden er at det vil kunne være krevende å identifisere avgiftsgrunnlaget. En del av utredningsarbeidet har derfor vært å utrede de administrative sidene ved fordelingsmetoden, særlig knyttet til identifikasjonen av avgiftsgrunnlaget. I arbeidet med høringsnotatet har departementet fått innspill både fra Skatteetaten og fra aktører i finansbransjen.<sup>32</sup>

Hovedinntrykket er at MLE-ene har gode forutsetninger for å kunne identifisere avgiftsgrunnlaget uten å måtte pådra seg uforholdsmessige administrative kostnader. Det skyldes særlig at MLE-ene allerede fordeler kostnader for regnskaps- og inntektsskatteformål. I enkelte tilfeller fordeles eksternt anskaffede kostnader direkte og uten påslag. I slike tilfeller legger departementet til grunn at det vil være stor grad av sammenfall mellom kostnaden som er fordelt til etableringen i Norge, og det som vil utgjøre beregningsgrunnlaget etter § 3-30 annet ledd. Der utenlandsetableringen bearbeider eller endrer en eksternt anskaffet tjeneste før den overføres til bruk av etableringen i Norge, vil den skattemessige internprisen derimot ikke korrespondere med avgiftsgrunnlaget etter § 3-30 annet ledd, idet den skattemessige internprisen inkluderer merverdien som er skapt i utenlandsetableringen. Eksternt anskaffede innsatsfaktorer vil likevel indirekte inngå som en del av den skattemessige internprisen, og inntrykket er at MLE-ene også i disse tilfellene har et godt grunnlag for å identifisere verdien av de eksternt anskaffede tjenestene. Det gjelder ikke minst der MLE-ene bruker en kostnadsbasert internprisingsmetode.

---

<sup>32</sup> Innspillene fra finansbransjen ble gitt i etterkant av at Skatteetaten arrangerte et møte hvor organisasjoner i finansbransjen var invitert.

Departementet understreker også at avgiftsplikten etter forslaget knytter seg til å vurdere hvordan ett og samme rettssubjekt gjør bruk av en eksternt anskaffet tjeneste. Dette kan omtales som at rettssubjektet internt fordeler anskaffelseskostnadene. I motsetning til internprising krever ikke denne fordelingen fastsetting av en armlengdes pris mellom nærstående parter, men at rettssubjektet klarlegger sin egen bruk av tjenester anskaffet fra eksterne parter (separate rettssubjekter). Generelt må det forventes at næringsdrivende har god oversikt over egne tjenesteanskaffelser og bruken av anskaffelsene internt i rettssubjektet.

Departementet utelukker likevel ikke at MLE-ene i enkelte tilfeller vil kunne se seg tjent med å sette avgiftsgrunnlaget til hele verdien av overføringen fra utenlandsetableringen til etableringen hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Det kan for eksempel være tilfellet dersom merverdien som tilføres internt i MLE-et er beskjedent, og de administrative kostnadene ved å identifisere verdien av den (de) eksternt anskaffede tjenestene(e) anses uforholdsmessige. Av forenklingshensyn foreslår departementet derfor at virksomheten kan velge å benytte verdien av den MLE-interne overføringen som beregningsgrunnlag. Forutsetningen er at denne verdien ikke er lavere enn beregningsgrunnlaget ville ha vært etter hovedregelen (det vil si den samlede verdien av avgiftspliktige eksternt anskaffede tjenester som inngår i den MLE-interne overføringen). Departementet understreker at adgangen til å se hen til den MLE-interne overføringen utelukkende gjelder fastsettingen av avgiftsgrunnlaget. Vurderingen av hvorvidt vilkårene for avgiftsplikt etter § 3-30 annet ledd er oppfylt, knytter seg utelukkende til tjenestene(e) som MLE-et har anskaffet fra eksterne parter.

Departementet viser til forslaget til § 4-8 i merverdiavgiftsloven om at departementet kan gi forskrift om beregningsgrunnlaget for merverdiavgift for fjernleverbare tjenester som er avgiftspliktige etter § 3-30 annet ledd.

#### **4.3.7 Motvirkning av dobbeltbeskatning**

Avgiftsbehandlingen av grensekryssende tjenestehandel beror på reglene i mer enn én jurisdiksjon. Dersom reglene ikke er harmoniserte mellom land, er det en fare for dobbeltbeskatning og utilsiktet ikke-beskatning. Dagens annet punktum i merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd ble innført for å forhindre dobbeltbeskatning. Denne virker imidlertid ikke i tråd med hensikten og resulterer i mange tilfeller i utilsiktet ikke-beskatning, se punkt 2.4.2.3.

Destinasjonsprinsippet går ut på at varer og tjenester skal skattlegges i henhold til reglene i den jurisdiksjonen der tjenestene forbrukes. Dette tilsier at Norge ikke bør frasi seg beskatningsretten til tjenester som er til bruk i merverdiavgiftsområdet. Faren for dobbeltbeskatning ved grensekryssende handel bør som et klart utgangspunkt motvirkes av eksportjurisdiksjonen. Dette utgangspunktet følger uttrykkelig av OECD-retningslinjene, se avsnitt 3.97. I tråd med dette foreslår departementet å utvide fradragsretten for fjernleverbare tjenester som er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet, se punkt 4.4.

Destinasjonsprinsippet og symmetrihensyn (forslaget om utvidet fradragsrett, jf. omtalen ovenfor og punkt 4.4) tilsier at annet punktum i § 3-30 annet ledd oppheves. Samtidig erkjenner departementet at oppheving av annet punktum i § 3-30 annet ledd vil kunne lede til dobbeltbeskatning. Det skyldes at MLE-enes fradragsrett i utlandet ikke nødvendigvis fullt ut reflekterer avgiftsplikten som foreslås i § 3-30 annet ledd. Hensynet til å avverge dobbeltbeskatning veier tungt. Dette fremheves også av OECD, som i retningslinjene oppfordrer jurisdiksjoner til å velge tilnærminger som både minimerer potensialet for dobbeltbeskatning og utilsiktet ikke-beskatning. Departementet vurderer derfor å videreføre en sikkerhetsventil for å motvirke dobbeltbeskatning.

Ved utformingen av en eventuell sikkerhetsventil er det avgjørende at Norge ikke oppgir beskatningsretten i større utstrekning enn det som er rimelig og nødvendig for å

forhindre uønsket dobbeltbeskatning. Det innebærer at det i motsetning til i dag ikke kan være tilstrekkelig å dokumentere at det har blitt beregnet merverdiavgift av tjenesten utenfor merverdiavgiftsområdet. I tillegg må virksomheten kunne dokumentere at det ikke foreligger fradragsrett for den merverdiavgiften som er beregnet i utlandet. I dette ligger det både et krav til at merverdiavgiften rent faktisk ikke har blitt fradragsført og at reglene i det aktuelle utlandet heller ikke åpner for fradragsføring. Disse kravene er nødvendige for å motvirke at MLE-ene velger å ta en eventuelt lavere merverdiavgiftsbelastning i utlandet gjennom å unnlate fradragsføring, heller enn å ta merverdiavgiftsbelastningen i Norge. Slike tilpasninger ville særlig ha vært aktuelle der merverdiavgiftssatsen i utlandet er lavere enn i Norge.

Departementet ber høringsinstansene om innspill på i hvilken utstrekning og i hvilke tilfeller MLE-ene vil kunne få en endelig avgiftsbelastning i utlandet på tjenester som vil være avgiftspliktige etter forslaget til endring av § 3-30 annet ledd. Med endelig avgiftsbelastning menes tilfeller der reglene i det aktuelle landet ikke åpner for fradragsføring.

#### **4.4 Fradragsrett for fjernleverbare tjenester til bruk utenfor Norge**

Målet med endringsforslagene er å styrke nøytraliteten i merverdiavgiftssystemet ved MLE-ers kjøp og bruk av fjernleverbare tjenester. I innførselstilfellene oppnås dette gjennom en utvidet og mer robust avgiftsplikt der tjenester er til bruk i merverdiavgiftsområdet. I utførselstilfellene oppnås økt nøytralitet gjennom å motvirke utfall der MLE-ene får en endelig avgiftsbelastning i Norge på tjenester som er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. Utførsel kan i denne sammenhengen defineres som tilfeller der en MLE-etablering hjemmehørende i Norge kjøper en fjernleverbar tjeneste, og denne tjenesten helt eller delvis er til bruk av én eller flere MLE-etableringer hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet.

Dagens regler kan gi endelig avgiftsbelastning i utførselstilfellene, idet avgiftsplikten etter § 3-30 første ledd og fritaksbestemmelsen i § 6-22 annet ledd legger avgjørende

vekt på hvem som anses som «mottaker» av tjenesten. Dersom en MLE-etablering i merverdiavgiftsområdet anses som «mottaker» av en fjernleverbar tjeneste, gjelder avgiftsplikten selv om tjenesten er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. I den grad virksomheten ikke har fradragsrett, ender den opp med en endelig avgiftsbelastning, se punkt 2.6. Slike utfall bryter med destinasjonsprinsippet og kan lede til dobbeltbeskatning.

For å oppnå nøytralitet i utførelstilfellene understreker OECD at MLE-etableringen som kjøper inn tjenesten, må gis fradragsrett for inngående merverdiavgift for den andelen av tjenesten som er til bruk av (det vil si *fordeles til*) andre etableringer i MLE-et (avsnitt 3.97 i retningslinjene).

Departementet foreslår i tråd med OECD-retningslinjene å innføre bestemmelser for å motvirke endelig avgiftsbelastning i Norge for tjenester som er til bruk av MLE-etableringer hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. For å oppnå nøytralitet må bestemmelsene gjelde uavhengig av om etableringen i Norge er registrert for merverdiavgift. Departementet foreslår derfor en bestemmelse om fradragsrett i merverdiavgiftsloven § 8-9 og en bestemmelse om refusjon i § 10-5. Videre må fradrags- og refusjonsretten gjelde uavhengig av hvilken type virksomhet tjenesten er til bruk i utenfor merverdiavgiftsområdet, så lenge bruken er relatert til virksomheten. Det betyr at privat bruk utenfor merverdiavgiftsområdet ikke kvalifiserer til fradrag.

Forutsetningen for fradragsrett etter § 8-9 og refusjonsrett etter § 10-5 er at bruken utenfor merverdiavgiftsområdet skjer innenfor MLE-et som kjøper den fjernleverbare tjenesten. Departementet viser til vilkåret om at tjenesten må være «til bruk av avgiftssubjektet» (eller «virksomheten», jf. § 10-5) utenfor merverdiavgiftsområdet. Dersom tjenesten er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet av et annet rettssubjekt enn MLE-et, for eksempel et konsernselskap, kommer bestemmelsene ikke til anvendelse.



Ved vurderingen av hvorvidt en fjernleverbar tjeneste skal anses å være «til bruk» utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. § 8-9 og § 10-5, skal det legges til grunn en tilsvarende forståelse som ved vurderingen av om en fjernleverbar tjeneste etter forslaget til endring av § 3-30 annet ledd skal anses å være «til bruk» i merverdiavgiftsområdet, se punkt 4.3.4.

Dersom tjenesten ikke er avgiftspliktig i forbruksjurisdiksjonen, vil endringsforslaget medføre ikke-beskatning av fjernleverbare tjenester som er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. Utsiktet ikke-beskatning er, i likhet med dobbeltbeskatning, ikke ønskelig. Dette bør likevel, i tråd med destinasjonsprinsippet, i utgangspunktet løses av forbruksjurisdiksjonen, ikke av Norge som eksportjurisdiksjon. Som nevnt i punkt 4.3.7 vurderer departementet en sikkerhetsventil i innførelstilfellene for å motvirke dobbeltbeskatning. Dersom en slik sikkerhetsventil innføres, kan symmetrihensyn tilsi at retten til fradrag og refusjon forbeholdes tilfeller der det blir beregnet merverdiavgift i jurisdiksjonen der tjenesten er til bruk.

Retten til fradrag etter § 8-9 og retten til refusjon etter § 10-5 skal ikke ha innvirkning på MLE-ets fradragsrett (eller refusjonsrett) for øvrig. Det betyr blant annet at dersom en andel av den fjernleverbare tjenesten som kjøpes i merverdiavgiftsområdet, er til bruk i merverdiavgiftsområdet, avgjøres fradragsretten for denne andelen på bakgrunn av en alminnelig vurdering av hvorvidt vilkårene for fradragsrett er oppfylt.

Effekten av forslaget kan illustreres med et MLE med avgiftsunntatt virksomhet både i Norge (hovedkontor) og Sverige (filial). Hovedkontoret inngår en avtale om kjøp av IT-tjenester og anses som «mottaker» av tjenestene, hvilket innebærer at tjenestene skal avgiftsberegnes i Norge. Tjenestene er dels er til bruk av hovedkontoret selv og dels av filialen i Sverige. Etter forslaget til § 10-5 vil MLE-et ha rett til refusjon av inngående merverdiavgift på den andelen av IT-tjenestene som er til bruk av filialen i Sverige. Fradragsrett for andelen som er til bruk av hovedkontoret, vil det ikke være tale om, idet tjenestene er til bruk i avgiftsunntatt virksomhet i merverdiavgiftsområdet.

Endringsforslagene vil samlet sett innebære at Norge på den ene siden i større grad utnytter beskatningsretten til tjenester som er til bruk i merverdiavgiftsområdet. På den andre siden – gjennom særbestemmelsene om fradrag i § 8-9 og refusjon i § 10-5 – oppgir Norge beskatningen av fjernleverbare tjenester som er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. Denne symmetrien i avgiftsbehandlingen er i tråd med destinasjonsprinsippet og vil styrke nøytraliteten i merverdiavgiftssystemet.

Departementet vil vurdere behovet for å presisere de nærmere vilkårene for fradrag i forskrift, og viser til respektive annet ledd i § 8-9 og § 10-5.

#### **4.5 Forholdet til OECD-retningslinjene**

Målet med OECD-retningslinjene er å redusere usikkerhet og risikoen for dobbeltbeskatning og utilsiktet ikke-beskatning som en konsekvens av at ulike jurisdiksjoner har ulike merverdiavgiftsregler for grensekryssende transaksjoner.

Retningslinjene oppstiller prinsipper for avgiftsbehandlingen av de mest vanlige formene for internasjonale transaksjoner, særlig rettet mot immaterielle eiendeler («intangibles») og tjenester. Retningslinjene tar derimot ikke sikte på å gi detaljerte anvisninger på hvordan den nasjonale lovgivningen skal utformes. Siktemålet er å identifisere overordnede mål for avgiftsbehandlingen og anbefalte løsninger for å oppnå målene. Formålet med retningslinjene er å være et referansepunkt som skal gi veiledning ved evalueringen og utviklingen av jurisdiksjonenes merverdiavgiftssystemer.<sup>33</sup>

Ved MLE-ers kjøp av tjenester oppfordrer OECD til å velge tilnærminger som sikrer at beskatningsretten ligger til den jurisdiksjonen der bruken skjer, se avsnitt 3.23 og retningslinje 3.4. I avsnitt 3.25 nevnes tre ulike mulige metoder, herunder

---

<sup>33</sup> Se forordet til retningslinjene.

fordelingsmetoden, som har ulike styrker i ulike typetilfeller. I punkt B.5 i retningslinjene gis det utfyllende kommentarer til fordelingsmetoden. Her gjennomgås nokså utførlig hvilke problemstillinger og forhold som bør tas i betraktning, og på en rekke punkter gis det uttrykk for hvilke løsninger som bør eller kan velges. Derimot gis det ingen detaljert eller utfyllende oppskrift på hvordan fordelingsmetoden skal gjennomføres i den nasjonale lovgivningen.

Når departementet foreslår å endre de norske reglene for MLE-ers kjøp av fjernleverbare tjenester i retning av OECDs fordelingsmetode, betyr det at endringsforslagene bygger på OECDs grunnleggende og overordnede anbefalinger. Det betyr likevel ikke en innføring av fordelingsmetoden slik denne kommer til uttrykk i OECD-retningslinjene. Som nevnt er ikke retningslinjene av en slik art at de vil fungere som lovgivning, og dette er heller ikke siktemålet med retningslinjene. Fortolkningen og praktiseringen av bestemmelsene etter endringsforslaget må følge alminnelig rettskildelære og ikke ved å hente svar direkte i retningslinjene.

#### **4.6 Salg av avgiftsunntatte finansielle tjenester fra utlandet direkte til kunder i merverdiavgiftsområdet**

Avgiftsplikten etter § 3-30 første ledd og annet ledd forutsetter at tjenesten kjøpes (første ledd) eller brukes (annet ledd) av en næringsdrivende mv. som er «hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet». En aktuell tilpasning for å komme rundt disse bestemmelsene vil være å omsette tjenester fra foretak som ikke anses «hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet», direkte til kunder i Norge. I slike tilfeller vil innsatsfaktorene for å omsette tjenestene verken treffes av første ledd eller annet ledd, idet bestemmelsene som nevnt forutsetter at de fjernleverbare tjenestene enten kjøpes eller brukes av næringsdrivende mv. *hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet*.

Situasjonen synes å være særlig aktuell for finansielle tjenester som ytes innenfor EØS, fordi de fleste typer finansforetak er underlagt felles EØS-regler som åpner for direkte utøvelse av virksomhet på tvers av landegrensene, uten at det kreves etablering i landet der kunden befinner seg.

Det følger av finansforetaksloven § 5-5 at kredittinstitusjoner (herunder banker), forsikringsforetak, pensjonsforetak, betalingsforetak, e-pengeforetak og finansieringsforetak med hovedsete i en annen EØS-stat, på nærmere vilkår kan drive grensekryssende virksomhet i Norge. Det er blant annet krav om at foretakets grensekryssende virksomhet ligger innenfor rammene for hva foretaket ellers har tillatelse til i sin hjemstat, og at foretakets virksomhet er undergitt tilsyn fra myndighetene i hjemstaten. Det samme gjelder verdipapirforetak og kredittinstitusjoner som yter investeringstjenester eller driver investeringsvirksomhet med hovedsete i en annen EØS-stat, jf. verdipapirhandelloven § 9-34. Foretak med hovedsete utenfor EØS kan også i nærmere angitte tilfeller og på nærmere vilkår yte investeringstjenester eller utøve investeringsvirksomhet fra forretningssted utenfor EØS. Nordmenn kan dessuten handle finansielle instrumenter på handelsplasser i andre land, uten at handelsplassene oppretter filial i Norge.

Som nevnt vil verken merverdiavgiftsloven § 3-30 første ledd eller annet ledd treffe innsatsfaktorer til bruk for grensekryssende omsetning av finansielle tjenester. Dersom foretakene også oppnår fradrag for den eventuelle inngående merverdiavgiften som har blitt beregnet på de aktuelle innsatsfaktorene i utlandet, unngår de fullt ut avgiftsbelastning på innsatsfaktorene. Dette synes å være en aktuell problemstilling, jf. at artikkel 169 c i Merverdiavgiftsdirektivet oppstiller en særregel om fradragsrett for varer og tjenester som benyttes for å omsette finansielle tjenester til kunder etablert utenfor EU.<sup>34</sup>

Et vesentlig mål med endringsforslaget er å oppnå større grad av nøytralitet mellom ulike aktører som omsetter avgiftsunntatte tjenester til kunder i Norge. Muligheten for

---

<sup>34</sup> «Foruden det i artikkel 168 omhandlede fradrag har den afgiftspligtige person ret til at fradrage den i nævnte artikkel omhandlede moms, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende: (...) c) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til artikkel 135, stk. 1, litra a)-f), såfremt kunden er etableret uden for Fællesskabet, (...).»

grensekryssende omsetning av finansielle tjenester gir risiko for redusert måloppnåelse i form av en konkurranseulempet for foretak som omsetter finansielle tjenester fra en virksomhet som er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Departementet foreslår derfor en særregel for å bidra til målet om økt nøytralitet, se forslaget til ny § 3-30 a i merverdiavgiftsloven. Departementet foreslår å avgrense bestemmelsen til grensekryssende salg av avgiftsunntatte finansielle tjenester.

Etter forslaget skal det beregnes merverdiavgift dersom mottakeren av den fjernleverbare tjenesten er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, og tjenesten er til bruk for mottakerens grensekryssende omsetning eller formidling av tjenester som etter sin art omfattes av merverdiavgiftsloven § 3-6, til kjøpere hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet.

Forslaget til § 3-30 a skal demme opp for avgiftsmotiverte tilpasninger og bidra til nøytralitet mellom foretak som omsetter finansielle tjenester *i* Norge (foretak hjemmehørende i Norge) og foretak som omsetter finansielle tjenester *til* Norge (foretak som ikke er hjemmehørende i Norge). Destinasjonsprinsippet er, i motsetning til de øvrige delene av endringsforslaget, ikke like fremtredende. Departementet mener dette kan tilsi at avgiftsplikten på dette punktet avgrenses mot tilfeller der det er endelig belastet merverdiavgift av tjenesten i utlandet. Effekten vil være at avgiftsplikten etter § 3-30 a primært vil treffe tjenester som foretakene oppnår fradrag for etter særregelen i artikkel 169 c i Merverdiavgiftsdirektivet. Det tilsier samtidig at foretakene må forventes å ha oversikt over de aktuelle tjenestene og verdien av disse.

Forslaget vil treffe foretak som ikke er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Å legge plikter på foretak som ikke er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, er ikke et nytt konsept i merverdiavgiftsretten, jf. blant annet avgifts- og registreringsplikten for utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester og varer med lav verdi.<sup>35</sup> Den fjernere

---

<sup>35</sup> Merverdiavgiftsloven § 2-1 tredje ledd.

tilknytningen slike foretak har til Norge enn foretak som er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, tilsier likevel at foretakene gis noe tid til å forberede seg på endringen. Departementet vil også vurdere nærmere hvorvidt forslaget til § 3-30 a reiser særskilte problemstillinger i relasjon til EØS-avtalen. Videre må det vurderes hvordan merverdiavgiften skal oppkreves. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Videre at departementet i § 3-30 a annet ledd gis fullmakt til å fastsette forskrift om de nærmere vilkårene for avgiftsplikt. Departementet vil blant annet vurdere om avgiftsplikten bør avgrenses mot foretak med lav omsetning til Norge.

## **5 ADMINISTRATIVE OG ØKONOMISKE KONSEKVENSER**

Forslaget til endring av merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd utvider avgiftsplikten for fjernleverbare tjenester som MLE-er kjøper utenfor merverdiavgiftsområdet, og som er til bruk i merverdiavgiftsområdet. MLE-ene vil dermed, beroende på de konkrete omstendighetene, i større grad enn i dag måtte beregne merverdiavgift på fjernleverbare tjenester. For MLE-ene dette gjelder vil endringene gi økte administrative kostnader.

Departementet antar at de økte administrative kostnadene dels vil kunne knytte seg til å avgjøre om tjenesten er avgiftspliktig etter sin art, og særlig til å identifisere hvor stor andel av en eksternt anskaffet fjernleverbar tjeneste som må anses å være til bruk i merverdiavgiftsområdet. Departementets hovedinntrykk er at MLE-ene har god oversikt over den tiltenkte bruken og fordelingen av eksternt anskaffede tjenester internt i rettssubjektet, det vil si bruken og fordelingen av tjenestene i de respektive MLE-etableringene. Det skyldes ikke minst at MLE-ene normalt fordeler kostnader mellom etableringene for regnskaps- og inntektsskatteformål. Dokumentasjonen og informasjonen som utarbeides i den forbindelse, vil være til hjelp også for merverdiavgiftsformål. Det må også generelt forventes at næringsdrivende har god oversikt over egne tjenesteanskaffelser og bruken av anskaffelsene internt i

rettssubjektet. Dette tilsier at virksomhetene ikke vil få uforholdsmessige administrative kostnader som følge av endringsforslaget.

Departementet understreker at dagens praktisering av merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd bryter med grunnleggende hensyn og innebærer at formålet med bestemmelsen ikke realiseres. Dette leder i mange tilfeller til ulik avgiftsbehandling av MLE-er og helnasjonale foretak som konkurrerer i det samme markedet.

Endringsforslaget vil bidra til i større grad å realisere formålet med bestemmelsen. De økte administrative kostnadene MLE-ene vil kunne bli påført som følge av forslaget, er etter departementets syn innenfor det som er nødvendig og påregnelig for å sikre nøytrale regler og likere konkurransevilkår.

Videre fremhever departementet at forslaget viderefører prinsippene som dagens bestemmelse hviler på. Endringsforslaget må også antas å bidra til større klarhet i hvilke tjenester som må anses å være til bruk i merverdiavgiftsområdet, jf. omtalen i punkt 4.3.4. Denne klargjøringen vil kunne bidra til reduserte kostnader til etterlevelse, veiledning og kontroll.

Avgiftsplikten etter § 3-30 annet ledd foreslås avgrenset mot tilfeller der tjenesten fullt ut er til bruk som ville gitt fradragsrett for inngående merverdiavgift, jf. forslaget til § 3-30 tredje ledd. Dette er en lettelse sammenlignet med situasjonen i dag. For næringsdrivende mv. som i dag beregner merverdiavgift etter § 3-30 annet ledd, og som har full fradragsrett for inngående merverdiavgift på de aktuelle anskaffelsene, utgjør forslaget følgelig en administrativ lettelse.

Forslaget til § 3-30 a vil medføre at virksomheter som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, ilegges en plikt til å beregne norsk merverdiavgift. Som nevnt foreslår departementet at denne bestemmelsen skal tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer, idet det er et behov for videre utredning. Et ledd i den videre utredningen vil være å vurdere nærmere de administrative konsekvensene for virksomhetene.

Departementet bemerker likevel at avgiftsplikten primært vil treffe tjenester som foretakene kan fradragsføre utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. særregelen i artikkel 169 c i Merverdiavgiftsdirektivet (se punkt 4.6). Det innebærer at virksomhetene må forventes å ha oversikt over de aktuelle tjenestene og verdien av disse.

Forslaget antas å medføre beskjedne konsekvenser for Skatteetaten.

Forslaget er på svært usikkert grunnlag anslått å medføre en provenyøkning på i størrelsesorden 800 mill. kroner.

## **6 IKRAFTTREDELSE**

Departementet foreslår at endringene under punkt 4.3 og 4.4 trer i kraft 1. januar 2026, mens endringene under punkt 4.6 trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

## **7 FORSLAG TIL LOVENDRINGER**

### **I**

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

§ 3-30 annet ledd skal lyde:

Det skal beregnes merverdiavgift når tjenesten leveres til en mottaker som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, dersom tjenesten er til bruk

- a) i merverdiavgiftsområdet av næringsdrivende eller offentlig virksomhet som er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, og
- b) av det samme rettssubjektet som mottar tjenesten.

§ 3-30 tredje ledd skal lyde:

Plikten til å beregne merverdiavgift etter annet ledd gjelder ikke dersom tjenesten fullt ut er til bruk som ville gitt fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Nåværende § 3-30 tredje ledd blir nytt fjerde ledd.



§ 4-8 skal lyde:

§ 4-8 Fjernleverbare tjenester

Departementet kan gi forskrift om beregningsgrunnlaget for merverdiavgift for fjernleverbare tjenester som er avgiftspliktige etter § 3-30 annet ledd.

Ny § 8-9 skal lyde:

§ 8-9 Fjernleverbare tjenester som er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet

(1) Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av fjernleverbare tjenester som er til bruk av avgiftssubjektet utenfor merverdiavgiftsområdet.

(2) Departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av denne paragrafen, herunder fastsette vilkår for fradrag.

§ 10-5 skal lyde:

§ 10-5 Fjernleverbare tjenester som er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet

(1) Næringsdrivende eller offentlig virksomhet som er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet har rett til refusjon av inngående merverdiavgift på anskaffelser av fjernleverbare tjenester som er til bruk av virksomheten utenfor merverdiavgiftsområdet.

(2) Departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av denne paragrafen, herunder fastsette vilkår for refusjon.

## II

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

Ny § 3-30 a skal lyde:

§ 3-30 a Fjernleverbare tjenester til bruk for å omsette finansielle tjenester til kjøpere i merverdiavgiftsområdet

(1) Det skal beregnes merverdiavgift av fjernleverbare tjenester som leveres til en mottaker som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, dersom

- a) tjenesten er til bruk for mottakerens omsetning eller formidling av tjenester som etter sin art omfattes av § 3-6, til kjøpere som er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, og
  - b) tjenesten er merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet.
- (2) Departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av denne paragrafen, herunder fastsette de nærmere vilkårene for avgiftsplikt.

### III

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2026. Endringene under II trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.