

Finansdepartementet  
postmottak@fin.dep.no

Vår dato  
15.08.2007

Vår referanse

Deres dato  
30.03.2007

Deres referanse  
02/4254 SL EB/KR

Vår saksbehandler  
Tor Arne Pedersen, tlf. 41516755

## HØRINGSSVAR - TEKNISK REVISJON AV MERVERDIAVGIFTSLOVEN

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev 30. mars 2007 med høringsnotat og utkast til teknisk revidert merverdiavgiftslov.

Vi har avgrenset vår høringsuttalelse til forhold for fjernleverte tjenester, særlig regler for elektroniske kommunikasjonstjenester.

Dersom en samleforskrift hadde vært fremlagt for høring samtidig med lovforslaget i denne tekniske revisjonen, ville man lettere kunnet se sammenhenger. Man ville da fått bedre vurderinger av hensiktsmessig fordeling av regelverket mellom lov og forskrift og behovet for forskriftshjemler.

Etter vårt syn må innholdet i materielle regler, som over tid er fastsatt av Finansdepartementet i forskrift på grunnlag av fullmaktslov, utredes grundigere for Stortinget enn ved utredningen i denne tekniske revisjonen.

### 1.0 Fjernleverte tjenester – generelt

#### Lovutkastet § 3-21 og § 1-3 bokstav e)

Forslaget i § 1-3 bokstav e) lyder:

*Fjernleverbare tjenester - tjenester som etter sin art kan leveres over avstand*

Lovbestemmelsen er omformulert i forhold til nåværende forskrift nr. 121 § 1 første ledd annet og tredje punktum som lyder:

*Forskriften gjelder kun tjenester som kan fjernleveres. Med dette menes tilfeller hvor utførelsen eller leveringen av tjenesten etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted.*

Ordlyden i § 1-3 bokstav e) kan oppfattes slik at materielle tjenester omfattes, for eksempel transporttjenester. Det er imidlertid kun immaterielle tjenester som er ment å omfattes. I så måte beskriver gjeldende forskrift 121 regelen bedre, mer i tråd med OECDs definisjon.

Legaldefinisjonen i § 1-3 bokstav e) sammenholdt med den materielle regelen om innførsel i § 3-21 første ledd, avgrenser anvendelsen til de tilfeller der tjenester:

- ”kan leveres over avstand”, og de er
- ”kjøpt fra steder utenfor merverdiavgiftsområdet”.

”Kjøp fra steder utenfor merverdiavgiftsområdet” forstås naturlig slik at tjenesten er ”kjøpt til Norge”. Dette en snevrere avgrensning enn nåværende regel i forskrift nr. 121, som er praktisert slik at også nordmenns kjøp i utlandet for tjenestens bruk i utlandet er avgiftsbelagt. Ordlyden samsvarer imidlertid bedre med merverdiavgiftens destinasjonsprinsipp, at den er en avgift på forbruk i Norge.

Forskrift nr. 121 har en kort historikk. Den ble undergitt en høring med knapp frist våren 2001, før innføring av merverdiavgiftsreformen 1. juli 2001. Forskriften er påvirket av EUs merverdiavgiftsdirektiver og arbeidet innen OECD.

Regelverket i EU bygger i utgangspunktet på opprinnelsesprinsippet, men vi ser en overgang til bruk av destinasjonsprinsippet. Et viktig formål i EU er merverdiavgiftreglenes betydning for omsetningen i det indre marked. Tredjelandsproblematikk er ikke regulert i EU i slik utstrekning man kan ha inntrykk av når norske regler begrunnes ved henvisning til EUs regler.

Etter vår oppfatning tilsier en lovfesting av disse forskrifter en lovutredning, for Stortingets utøvelse av legalitetskontroll av regler gitt på grunnlag av generell fullmaktslov. Vi viser til høringsnotatet pkt. 5.2.5 og 5.2.6.

Man kan forvente en egen lovutredning ut fra omtalen ved behandlingen av merverdiavgiftsreformen 1. juli 2001. Finansdepartementet ga slik orientering i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) pkt. 8.2.3 om avgiftsforholdene for tjenester over landegrensene (internasjonale tjenester):

*Gjennomgangen over viser at gjeldende norsk regelverk, som bygger på import/eksport betraktninger, bør moderniseres. I lys av det arbeidet som nå pågår internasjonalt og fordi gjeldende regelverk i mange tilfeller gir mulighet for avgiftsbelegging også av internasjonale tjenesteytelser, vil departementet ikke foreslå endringer i gjeldende regelverk på dette området som ledd i forslaget om å innføre generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Dette blant annet fordi departementet har hjemmel til å fastsette egne forskrifter om betalingsplikt på internasjonale tjenester etter merverdiavgiftsloven § 65 a, som eksempelvis kan benyttes dersom gjeldende regelverk fører til at norske næringsdrivende får en konkurranseulempe i forhold til tjenesteytere i andre land. Departementet vil imidlertid, særlig i lys av arbeidet innen OECD, foreta en ny gjennomgang av avgiftsreglene når det gjelder internasjonale tjenester. Departementet vil derfor arbeide videre med regelverket på dette området.*

## **1.1 Innførsel – bestemmelsens innhold**

### § 3-21 overskrift

En konsekvent ordbruk tilsier at overskriften i § 3-21 skal lyde ”innførsel av tjenester” og ikke kun ”innførsel”. Systematikken vil da bli lik overskriften i § 7-41 som lyder ”utførsel av tjenester”. Det samme gjelder for så vidt bestemmelsene om varer.

Vi nevner at det i forhold til tidligere lovutredning foreligger uklarhet med inkonsekvens i bruken av ordene ”kjøp” og ”innførsel”.

I Ot.prp. nr. 32 (1997-1998) pkt. 7.3 begrunnet Finansdepartementet endringen i merverdiavgiftsloven § 65a fra uttrykket:

*”kjøp av tjenester i utlandet til bruk i Norge”, til*

*”innførsel av tjenester fra utlandet”*

slik:

*Videre bør hjemmelsbestemmelsen inneholde et videre begrep hva angår selve situasjonsbeskrivelsen for når plikten til å betale avgift oppstår, slik at det overlates til departementet å beskrive når plikten til å betale avgift oppstår for de ulike tjenester som skal avgiftsbelegges ved innførsel.*

I høringen til Ot. prp. nr. 32 (1997-1998) kommenterte Skattebetalerforeningen i pkt. 6.2:

*Finansdepartementet tar utgangspunkt i et begrep «innførsel av tjenester». Dette er ulogisk og kan være egnet til å bringe uklarheter inn i det avgiftsspørsmålet som skal løses.*

I dette høringsnotatet med lovforslag under kapittel 3 hovedavsnitt III ”Innførsel”, gir § 3-1 første ledd første punktum slik situasjonsbeskrivelse:

*Det skal beregnes merverdiavgift når fjernleverbare tjenester ”kjøpes fra steder utenfor merverdiavgiftsområdet”.*

§ 3-21 første ledd bruk av ordet ”kjøp” vender tilbake til tidligere ordlyd i lovens § 65a, før endringen i Ot.prp. nr. 32 (1997-1998). I så måte oppfattes ”Tjenester som kjøpes fra utlandet” å ha tilsvarende innhold som ”tjenester kjøpt i utlandet til bruk i Norge”.

#### § 3-21 første ledd

Lovbestemmelsens ordlyd endres som nevnt fra ”innførsel” til ”kjøp”. ”Innførsel” er et videre begrep enn ”kjøp”. Da man i forskrift nr. 121 valgte kun å gi regler for ”kjøp”, tilsier ikke dette at man ved lovfesting av forskriften skal begrense nåværende lovhjemmel.

”Innførsel” vil kunne omfatte intern tjenesteytelse i et selskap, for eksempel fra utenlandsk hovedkontor til norsk filial – slik tilfellet er ved innførsel av varer. Et viktig formål, å motvirke konkurransevridning, kan oppnås.

Avgiftsbehandling av interne overførslar innen et selskap vil ikke være særegent for transaksjoner over landegrensene. Forholdet vil være det samme i tilfeller hvor en virksomhet etter merverdiavgiftsloven § 12 annet ledd har en særskilt registrert enhet.

#### § 3-21 annet ledd

Bestemmelsen fastsetter som en generell lovregel at det bare er næringsdrivende og det offentliges kjøp av fjernleverbare tjenester som skal avgiftsberegnes.

Ved privates kjøp fra utlandet må det foretas lovendring for hver enkelt type tjeneste det kan være aktuelt å pålegge merverdiavgift. Nå er privates kjøp av elektroniske kommunikasjonstjenester avgiftsbelagt. Lovendring er en tungvint prosess i et dynamisk marked hvor teknologi, nye tjenester og internasjonale markeder utvikles i raskt tempo.

I så måte må det skje en avveining av hensynet til Stortingets legalitetskontroll (omtalt i høringsnotatets pkt. 5.2.5) og forvaltningens skjønnsutøvelse (omtalt i Ot. prp. nr. 32 (1997-1998) nevnt ovenfor, og i høringsnotatets pkt. 5.2.6). Vurderingen i Ot.prp. nr. 32 (1997-1998) tilsier

fullmaktslov. Dette ble sist gjentatt i Finansministerens brev 27. januar 2006 til Stortinget med svar på ”Skriftlig spørsmål nr. 376 fra Gjermund Hagesæter vedr mva på mobilbruk i utlandet”. Denne vurderingen for fullmaktslov gir et annet utgangspunkt enn vurderingen i høringsnotatets pkt. 5.2.5 som tilsier: ”Utstrakt fullmaktslovgivning kan imidlertid vanskeliggjøre Stortingets kontroll med at forskriftsbestemmelser er i samsvar med hjemmelsgrunnlaget.”

Det bør nøye vurderes om man i loven i forhold til kjøp av fjernleverbare tjenester bør begrense seg til å ha en fullmaktshjemmel. Innføring av merverdiavgift og gjennomføringen for private (som ikke fører regnskap), og for næringsdrivende, det offentlige og andre (som fører regnskap) reguleres da i forskrift. Lovforslagets fjerde og femte ledd med særlige regler for elektroniske kommunikasjonstjenester vil derved fortsatt være regulert i forskrift. Lovforslagets § 3-21 mangler forskriftshjemmel.

#### § 3-21 tredje ledd første punktum

Bestemmelsens tredje ledd vil være overflødig dersom man i første ledd erstatter ”kjøp” med ”innførsel”.

#### § 3-21 tredje ledd annet punktum

Det er tjenestens bruk i Norge som begrunner merverdiavgiften, Destinasjonsprinsippet tilsier at det ikke er Norge som ensidig skal motvirke dobbeltbeskatning.

Lovbestemmelsen er en ”unntaksbestemmelse”, ikke en ”kreditbestemmelse”. Merverdiavgift beregnet med lav sats i utlandet medfører bortfall av norsk merverdiavgift. Hensynet til motvirkning av konkurransevridning blir ikke forholdsmessig ivaretatt.

Utenlandsk merverdiavgift kan ha blitt fradragført eller søkt refundert. Det fremgår ikke av bestemmelsen at bortfallet av plikten til å beregne merverdiavgift i Norge er betinget av at den utenlandsk merverdiavgift er blitt en kostnad for virksomheten.

Det må legges til grunn at også annen utenlandsk omsetningsavgift enn merverdiavgift er omfattet.

Hvilke typer avgift som er omfattet kunne vært fastsatt i forskrift. Det er også naturlig at kravene til dokumentasjonens innhold blir fastsatt i forskrift.

#### § 3-21 fjerde ledd første punktum

Merverdiavgift for levering av elektroniske kommunikasjonstjenester til private i Norge ble kort begrunnet i Ot.prp. nr. 68 (2003-2004) pkt. 5.2. Det var da behov for å endre loven fordi det ved en inkurie var uteglemt at kjøp/innførsel fra Svalbard og Jan Mayen måtte være likestilt med kjøp/innførsel fra utlandet.

Omtalen i Ot.prp. nr. 68 (2003-2004) kan oppfattes slik at det på det tidspunktet forelå regler om merverdiavgift ved privates kjøp fra utlandet. Så var ikke tilfelle. Det var sendt en forskrift på høring, men ikke fastsatt regler på dette tidspunktet. Det ville vært naturlig at dette var omtalt.

For fjernleverbare tjenester kan det vurderes fullmaktslovgiving. Vi viser til kommentaren ovenfor til § 3-21 annet ledd. For private vil det, ut over elektroniske kommunikasjonstjenester, være mest nærliggende at elektroniske innholdstjenester pålegges merverdiavgift. Et annet eksempel er databehandlingstjenester.

### § 3-21 fjerde ledd annet punktum

”Teletorgbestemmelsen” er særnorsk. Bestemmelsen tilsier at norsk eller utenlandsk teleoperatør skal beregne merverdiavgift av andre næringsdrivendes omsetning, på tjenester som omsettes eller formidles av teleoperatøren, forutsatt at teleoperatøren oppkrever vederlaget for tjenesten.

I økende grad utvikles elektroniske innholdstjenester, hvor man har tilgang uavhengig av nettleverandør. Ulike betalingsløsninger tilbys. Vi kan ikke se hvorfor en utenlandsk leverandør skal unngå merverdiavgift i Norge på sine leveranser til privatpersoner ut fra betalingsform. Konkurransesvridning foreligger pga. ulikheter mellom betalingsløsninger.

Vi viser også til våre kommentarer nedenfor til utkastets § 4-1 annet ledd.

### § 3-21 femte ledd

Vi vil fremheve at begrepet ”fast terminal” ikke har vært gjenstand for noen form for utredning eller høring.

”Fast terminal ” er ikke brukt i EUs direktiver. ”Fast terminal” i Norge/utenfor Norge bringer uklarhet i hva det ligger i begrepene ”innførsel”, og for så vidt også ”utførsel”. Begrepet er ikke nødvendig ut over de generelle bestemmelser for å fastslå at tjenester som er levert i utlandet og ikke er innført til Norge, ikke skal avgiftsberegnes i Norge. Eventuell avgrensning/utfylling for å bestemme faktisk forbrukssted bør skje i forskrift.

Leveranse av elektroniske kommunikasjonstjenester gjennom ”fast terminal” i Norge omfatter blant annet leveranser til utenlandske næringsdrivende. Det kan etter vår oppfatning ikke ha vært tilsiktet at leveranser til utenlandske næringsdrivende (teleoperatører eller andre med behov for internasjonal kommunikasjon med tilknytningspunkter i Norge) skal bli belastet med merverdiavgift, når denne utenlandske næringsdrivende kan søke avgiften refundert etter merverdiavgiftsloven § 26a med tilhørende forskrift (lovforslagets § 11-1). Vi antar heller ikke at det har vært formålet at en utenlandsk næringsdrivende som får levert telekommunikasjon fra norsk underleverandør gjennom ”fast terminal” skal måtte registrere seg for merverdiavgift i Norge når denne delen av en større internasjonal leveranse leveres av vedkommende utenlandske leverandør til en annen utenlandsk næringsdrivende kjøper. Slik omsetning av tjenester gjennom ”fast terminal” kan ikke anses som avgiftspliktig virksomhet i Norge.

Vi viser også til våre kommentarer til § 7-41 tredje ledd annet og tredje punktum

## **2.0 Unntak**

### § 4-1 annet ledd

I høringsnotatet omtales det i lovmerknadene at ”teletorgbestemmelsen” gir avgiftsplikt på tjenester som ellers er unntatt avgift, når de omsettes ved elektronisk kommunikasjon. Imidlertid er det i lovteksten også en betingelse at ”vederlaget oppkreves av de som yter tjenestene”.

Når man ser lovutkastet § 4-1 annet ledd og § 3-21 fjerde ledd i sammenheng tilsier dette at avgiftssubjektet mer bestemt skal være formulert slik i § 4-1 annet ledd, ”*vederlaget oppkreves av den som yter den elektroniske kommunikasjonstjenesten*”.

Dersom man eventuelt opprettholder denne bestemmelsen, nevner vi at den kun innebærer at det skal beregnes merverdiavgift på tjenester som ellers er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Etter

ordlyden skal det ikke beregnes merverdiavgift av tjenester som er fritatt fra merverdiavgift. Dette gjelder for eksempel innenlands omsetning ved nedlasting til mobiltelefon av lydbøker, jfr. § 7-12 første ledd, når betaling skjer til teleoperatøren.

Vi viser også til merknadene ovenfor under § 3-21 fjerde ledd annet punktum.

En betalingsnøytral bestemmelse for merverdiavgiftsbehandlingen tilsier at det må utredes en regel mer lignende den man har for kommisjonssalg, enn en slik materiell regel om avgiftsplikt som man har i dag.

### **3.0 Utførsel – generelt**

#### § 7-41

Når ”innførselsregler” i forskrift har vært på høring, har ikke ”utførselsregler” som er vedtatt samtidig vært særskilt utredet. Forskriftsbestemmelsene om ”utførsel” er nærmest summarisk nevnt som en speilvendt konsekvens av ”innførsel”. Forutsetningene er ikke sammenfallende. Man har etter vår oppfatning gitt både uklare og til dels uheldige regler, som har tvilsom hjemmel i fullmaktslov.

Begrepet ”utførsel av tjenester” i paragrafens overskrift er en endring i forhold til nåværende ordlyd i merverdiavgiftsloven § 16. Denne endringen og begrepets innhold er ikke omtalt i høringsnotatet. På grunnlag av § 7-41 første ledd første punktum oppfatter vi imidlertid at ”utførsel” skal bety ”til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet”.

### **3.1 Utførsel – bestemmelsens innhold**

#### § 7-41 første ledd første punktum

Bestemmelsen gjelder tjenester som er utført i Norge til bruk i utlandet. For tjenester som er utført i utlandet deler vi vurderingen i høringsnotatet om at det ikke er nødvendig å ha fastsatt i lov at slik omsetning ikke er pålagt merverdiavgift, verken for norske eller utenlandske mottakere.

#### § 7-41 annet ledd

Vi viser til kommentarene til § 3-21 annet ledd ovenfor om man i loven bør begrense seg til å ha en fullmaktshjemmel for avgiftsfritak på fjernleverbare tjenester til alle grupper mottakere som er hjemmehørende i utlandet, også private.

Lovutkastet er uklart om omsetning av fjernleverte tjenester til private skal følge regelen i første ledd. Vi antar at brukskriteriet skal gjelde, ettersom det kun er gjort unntak fra brukskriteriet for elektroniske kommunikasjonstjenester i § 7-41 tredje ledd siste punktum. Imidlertid tilsier forslaget tredje ledd at annet ledd skal gjelde omsetning til alle grupper personer som er hjemmehørende i utlandet.

Eksempelvis er det da uklart om arkitekttjenester for et utenlandsk byggeprosjekt som en utenlandsk privatperson kjøper, kan leveres avgiftsfritt fra norsk arkitekt etter første ledd eller om annet ledd tilsier at merverdiavgift må beregnes.

Høringsnotat 6 ved momsreformen 1. juli 2006 er svært knapt med hensyn til utførselssituasjonen og kommenterer i det hele tatt ikke avgiftssituasjonen ved utførsel til utenlandske privatpersoner. Det forhold at man ikke fant å innføre merverdiavgift ved norske privatpersoners kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet (destinasjonsprinsippet) tilsier ikke at utenlandske

privatpersoner skal betale norsk merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra norsk leverandør (opprinnelsesprinsippet).

Avgiftsfrihet vil være i samsvar med det grunnleggende prinsipp at merverdiavgiften er en avgift på norsk forbruk, og gjeldende lov § 16 første ledd nr. 1 a. om at ”*det skal ikke betales avgift av varer og tjenester til utlandet*”.

For fjernleverbare tjenester kan det være vanskelig å fastlegge og dokumentere faktisk bruk. Ulike bevisregler kan vurderes, eller regler om leveringssted. Spesifikke leveringsstedregler vil innebære en betydelig omarbeiding av merverdiavgiftssystemet.

Vi nevner at avgiftsfri omsetning til utenlandske næringsdrivende og utenlandsk offentlig virksomhet av fjernleverbare tjenester til bruk i Norge ikke er i samsvar med destinasjonsprinsippet. Dersom avgift hadde vært beregnet, ville dog en utenlandsk næringsdrivende kunne søkt merverdiavgiften refundert etter bestemmelsen i § 11-1. Refusjon er ikke betinget av at det dokumenteres at merverdiavgift er betalt i utlandet. Fremmede lands ambassader og konsulater ville kunnet søke refusjon etter bestemmelsen i § 11-2.

Reglene om fjernleverbare tjenester gjelder grunnleggende prinsipper om at merverdiavgiften er en avgift på norsk forbruk. Disse forhold har ikke vært vurdert i dette høringsnotatet eller tidligere lovutredninger.

Etter vår oppfatning er en egen lovutredning for fjernleverbare tjenester nødvendig for Stortingets legalitetskontroll. Nedenfor utdyper vi dette i forhold til forskriftsbestemmelsene for elektroniske kommunikasjontjenester.

#### § 7-41 tredje ledd første punktum

I Finansdepartementets høringsnotat av 21. april 2004 om ”Privates og andre ikke-næringsdrivendes kjøp av tjenester som gjelder elektronisk kommunikasjon fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen” er utførelssituasjonen knapt omtalt slik på side 11:

*Når det gjelder eksport av tjenester er hovedregelen at det ikke skal betales merverdiavgift av omsetning av tjenester som helt ut er til bruk i utlandet, jf. forskrift nr. 24 til merverdiavgiftsloven § 8 første ledd første punktum. Dette gjelder i utgangspunktet alle tjenester, men dersom tjenesten er fjernleverbar skal det heller ikke betales merverdiavgift dersom mottakeren av tjenesten er hjemmehørende i utlandet, Svalbard eller Jan Mayen, jf. forskriften § 8 første ledd annet punktum. Dette forutsetter imidlertid at mottakeren enten er næringsdrivende eller offentlig virksomhet.*

*For tjenester som gjelder elektronisk kommunikasjon vil som sagt det avgjørende for fritak være om mottakeren er hjemmehørende i utlandet, Svalbard eller Jan Mayen. Stedet for faktisk bruk av tjenesten vil i denne sammenheng ikke ha betydning for fritaket. Disse endringene foreslås inntatt i forskrift nr. 24 § 8 som et nytt annet ledd, annet og tredje punktum.*

Bortfallet av brukskriteriet, som er grunnleggende for avgift på norsk forbruk i et merverdiavgiftssystem som bygger på destinasjonsprinsippet, er ikke undergitt noen nærmere vurdering.

Vi deler ikke ubetinget oppfatningen i Finansministerens brev 27. januar 2006 til Stortinget med svar på ”Skriftlig spørsmål nr. 376 fra Gjermund Hagesceter vedr mva på mobilbruk i utlandet” der det i forhold til spørsmålet om lovhjemmel for forskriften sies at:

*Det er en slik avgrensning som nå er foretatt med virkning fra 1. januar 2006.*

Faktisk ble avgiftsplikten ved forskriftsendring utvidet, i forhold til lovens regel om fritak for tjenester til utlandet. Dette kan ikke betraktes som en ”avgrensning”.

Hensynet til Stortingets legalitetskontroll av hjemmelsgrunnlaget for forskrifter slik det er omtalt i høringsnotatets pkt. 5.2.5 og 5.2.6, tilsier en annen lovbehandling enn forskriften med Finansministerens svar på skriftlig spørsmål som nevnt.

I forbindelse med budsjettbehandlingen for 2006 ble det orientert slik St.prp. nr. 1 (2005-2006) om bakgrunnen for forskriftsendringen for salg til norske privatpersoner:

- Pkt. 1.2 (side 10 sp 2): *I tillegg er det foreslått å innføre merverdiavgift på bruk av mobiltelefon i utlandet for abonnenter hjemmehørende i Norge.*
- Pkt. 3.2.8 (side 52 sp 1): *Når det gjelder levering til private, er det i dag avgiftsplikt kun hvis tjenesten brukes i Norge. Dermed vil f.eks. mobilabonnenter bosatt i Norge ikke bli belastet merverdiavgift når telefonen benyttes i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen. Departementet foreslår at avgiftsplikten ved bruk av mobile terminaler knyttes til den private brukerens bosted. Endringen trer i kraft fra 1. januar 2006. Endringen gjennomføres ved en forskriftsendring, men på grunn av provenykonsekvensene legges saken fram for Stortinget.*

*Forskriftsendringen vil innebære at bruk av mobiltelefon i utlandet for abonnenter bosatt i Norge blir avgiftspliktig i Norge. Målet er å sikre sammenfall med regelverk og praksis i EU, slik at null- eller dobbeltbeskatning unngås. På usikkert grunnlag kan endringen anslås å gi et merproveny på i størrelsesorden 150 mill. kroner årlig. Dette utgjør om lag 125 mill. kroner bokført ved iverksettelse fra 1. januar 2006.*

Merverdiavgiften er en avgift på norsk forbruk. Reglene tilsier en lovbehandling, også for nordmenns bruk av norsk mobiltelefon i utlandet.

Vi nevner dessuten særlig:

- Norsk jurisdiksjon gir neppe anledning til at en utenlandsk teleoperatør kan pålegges å beregne norsk merverdiavgift når en nordmann kjøper telekommunikasjon i vedkommende utland, selv om betalingen skjer fra hjemstedadressen i Norge.
- Innføring av avgiftsfritak for utenlandske privatpersoners kjøp fra norsk teleoperatør av mobiltelefoni i Norge er ikke omtalt. Et slikt fritak for merverdiavgift på tjenester forbrukt i Norge er neppe lovhjemlet. Fritaket er praktisk aktuelt, for eksempel mobiltelefoni ved utlendingers arbeidsopphold i Norge.

#### § 7-41 tredje ledd annet og tredje punktum

Begrepet ”fast terminal” er den operative regel for å realisere formålet, at nordmenns bruk av mobiltelefoni i utlandet skal belastes med norsk merverdiavgift. En slik indirekte metode for fastsettelse av avgiftsplikt er uvanlig lovgivingsteknikk på skatt og avgiftsområdet, hvor legalitetsprinsippet tilsier klar hjemmel i lov.



Begrepet "fast terminal" har som nevnt under kommentarene til § 3-21 femte ledd ikke vært gjenstand for utredning.

I Merverdiavgiftshåndboken 2007, 5. utgave - mars 2007 er det i pkt. 16.1.5 uttalt at "fast terminal" omfatter "bl.a. fasttelefoni". Dette tilsier at "fast terminal" ikke er begrenset til "fasttelefoni". Hvor grensene skal trekkes fremstår uklart i uttalelsen.

#### **4.0 Omsetningsoppgaven**

##### §16-1 åttende ledd


Bestemmelsen omtales slik i høringsnotatets merknader:

*"Departementet har truffet en rekke vedtak om fritak etter merverdiavgiftsloven § 70 for innbetaling av merverdiavgift som teleoperatører har belastet telefonabonnenter i tilknytning til innsamlingsaksjoner mv. til veldedige formål. Åttende ledd viderefører departementets fullmakt for disse tilfellene."*

Et fritak skulle etter vår oppfatning systematisk vært plassert i kapittel 7, eventuelt i kapittel 11. Opprinnelig var det også slik at myndighetene refunderte avgiften. Senere er den avgiftspliktige pålagt å gjennomføre refusjonen direkte til innsamlingsaksjonen.

På tidspunktet for innsamlingen, vil beløpet bli bokført som avgiftspliktig omsetning hos teleoperatøren. Beløpet føres som omsetning på omsetningsoppgaven og utgående merverdiavgift blir beregnet. En eventuell korrigering, etter at Finansdepartementet har truffet vedtak, vil eventuelt måtte skje i omsetningsoppgavens post for inngående merverdiavgift.

Med hilsen  
Telenor ASA



Tor Arne Pedersen  
advokat