

# **Ot prp nr 65**

(1995-96)

**Om lov om endringer i lov av 19. juni 1969  
nr 66 om merverdiavgift**

# Ot prp nr 65

## (1995–96)

### Om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr 66 om merverdiavgift

*Tilråding fra Finans- og tolldepartementet av 24. mai 1996,  
godkjent i statsråd samme dag.*

#### 1 Proposisjonens hovedinnhold

I proposisjonen foreslår Finansdepartementet å innføre en generell refusjonsordning for merverdiavgift som påløper ved anskaffelser av varer og tjenester i Norge for utenlandske næringsdrivende under opp-

hold her. Hjemmel for refusjonsordningen foreslås tatt inn i merverdiavgiftsloven kap VI ved at det tas inn en ny § 26 a. Den nærmere regulering av ordningen foretas i forskrift.

#### 2 Bakgrunnen for forslaget

Merverdiavgiften er en forbruksavgift som skal betales ved innenlandsk omsetning av varer og tjenester i alle omsetningsledd og ved innførsel. Lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 omfatter omsetning av alle varer, men bare nærmere bestemte tjenester, jf lovens § 13. Merverdiavgiften er en beskatning av forbruk i den forstand at den bare tar sikte på å belaste det endelige forbruket av avgiftspliktige ytelse. Merverdiavgift skal imidlertid beregnes i alle omsetningsledd, men retten til å fradragføre inngående avgift medfører at avgiften ikke belastes de avgiftspliktige virksomhetene i omsetningskjeden. På denne måten oppnås det nøytralitet i systemet uten hensyn til hvor mange omsetningsledd det er, så lenge hvert ledd er avgiftspliktig. Avgiften vil først bli å belaste når ytelsen skjer i det ledd hvor mottaker ikke er en avgiftspliktig og følgelig ikke har mulighet for å fradragføre inngående avgift. Dette vil gjelde alle forbrukere, men også næringsvirksomhet som ikke er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven.

Næringsdrivende som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet i Norge kan trekke fra inngående avgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. Fradragretten er således avhengig av at den næringsdrivende er registrert i det norske merverdiavgiftsmanntallet. Næringsdrivende som driver avgiftspliktig omsetning i Norge er registreringspliktige. Uten-

landske næringsdrivende som ikke driver avgiftspliktig virksomhet i Norge, men som anskaffer varer og tjenester under opphold i Norge kan derfor ikke få fradragført inngående merverdiavgift på sine anskaffelser til bruk i virksomheten. Det har imidlertid lenge vært visse særordninger for refusjon av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende.

Norske næringsdrivende nyter i dag godt av refusjon av merverdiavgift i en rekke land som er viktige handelspartnere for Norge. Sverige har for eksempel gitt refusjon til norske næringsdrivende siden 1991. De fleste andre landene innen EU har også gitt slik refusjon til norske næringsdrivende i en årrekke. Som eksempler på typiske varer og tjenester det gis refusjon for i andre land, kan nevnes kostnader til drivstoff, reparasjon av og deler til lastebiler, overnatting, konferanser, kurs, konsulenttjenester, advokat tjenester, reklame, stand- og messeleie, reise med taxi, buss, tog, billeie og teletjenester.

For å sikre gjensidighet har tyske myndigheter, med virkning fra 3. juni 1995, bestemt å stanse refusjon av merverdiavgift til næringsdrivende fra land utenfor EU som ikke har tilsvarende refusjonsordning for merverdiavgift som Tyskland. Dette rammer blant annet næringsdrivende fra Norge, fordi vi i Norge i dag ikke har noen generell refusjonsordning for merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende.

Finansdepartementet er ved flere henvendelser også gjort kjent med at enkelte andre land nekter eller vurderer å nekte norske næringsdrivende refusjon av merverdiavgift i sine land på grunn av manglende gjensidighet fra norsk side.

Etter brevveksling med det tyske Finansdepartementet, har tyske myndigheter akseptert å gi norske næringsdrivende refusjon fra 3. juni 1995, dersom en ordning som motsvarer den tyske innføres i Norge fra 1. juli 1996. Det er usikkert om dette også vil gjelde for utgifter til drivstoff og reisekostnader.

## 2.2 NÆRMERE OM PROBLEMSTILLINGEN

Utenlandske næringsdrivende som blir belastet merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester i Norge eller ved innførsel av varer til Norge har som nevnt i enkelte tilfeller ingen mulighet til å trekke fra denne merverdiavgiften som inngående avgift. Fradrag for inngående avgift kan kun kreves dersom den utenlandske næringsdrivende er registrert i Norge. Dette vil den utenlandske næringsdrivende bare ha plikt og rett til i den utstrekning vedkommende driver avgiftspliktig omsetning i Norge. Den utenlandske næringsdrivende kan heller ikke trekke fra norsk merverdiavgift i sitt hjemland. Ved å innføre en refusjonsordning som foreslått i denne proposisjonen, vil utenlandske næringsdrivende kunne få refundert denne avgiftsbelastningen.

Eksempel på refusjon av norsk merverdiavgift til utenlandsk næringsdrivende etter den foreslåtte refusjonsordningen:

En svensk næringsdrivende leier stand på messe i Norge. Han får i den forbindelse levert teletjenester i Norge for kr 1 000 med tillegg av merverdiavgift kr 230. Avgiften, kr 230, innbetales til den norske statskassen av den norske tjenesteleverandøren. Ved innføring av en refusjonsordning som foreslått i denne proposisjonen vil avgiften, kr 230, kunne refunderes til den svenske kunden.

## 2.3 BESTEMMELSER I GJELDENDE REGELVERK SOM HAR BETYDNING FOR SPØRSMÅLET OM REFUSJON TIL UTENLANDSKE NÆRINGS-DRIVENDE

### 2.3.1 Generelt

Selv om det etter gjeldende norske regelverk ikke eksisterer en generell ordning med refusjon av merverdiavgift betalt av utenlandske næringsdrivende ved kjøp av varer og tjenester i Norge til bruk i den utenlandske virksomhet, har man vært oppmerksom på problemet med mulig dobbeltbeskatning for utenlandske næringsdrivende helt siden merverdiavgiften ble innført i 1970. Det er derfor innført særregler på flere områder hvor det kunne være aktuelt å re-

fundere merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende. Slike særregler er enten innført i form av refusjon av merverdiavgift, ved bruk av såkalt null-sats eller unntak fra merverdiavgiftsområdet.

### 2.3.2 Refusjon av merverdiavgift på særlige områder

På følgende to områder eksisterer det i Norge i dag refusjonsordninger for utenlandske næringsdrivende:

- Med virkning fra 1. januar 1984 ble det med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 16 annet ledd bokstav a) innført en refusjonsordning for merverdiavgift for varer og tjenester til bruk for lastebil hjemmehørende i utlandet når lastebilen nyttes i transport til eller fra utlandet.
- Med virkning fra 1. juli 1977 ble det med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 16 annet ledd bokstav a) innført en refusjonsordning for merverdiavgift til utenlandsk kjøper av tømmer på rot når kjøperen for egen regning besørger tømmeret hogd og ført ut av Norge.

### 2.3.3 Null-sats

At en vare eller tjeneste har såkalt null-sats innebærer at selger ved omsetningen er fritatt fra plikten til å svare utgående merverdiavgift, men likefullt kan trekke fra inngående merverdiavgift av sine anskaffelser til bruk i virksomheten. Når selger er fritatt fra plikten til å svare utgående merverdiavgift, oppstår ikke spørsmålet om refusjon for den utenlandske næringsdrivende siden det ikke oppkreves merverdiavgift ved omsetningen fra den norske selgeren til den utenlandske kjøperen. Nedenfor følger en oppregning av varer og tjenester som er belagt med null-sats, og hvor det kunne være aktuelt å refundere merverdiavgiften dersom den norske selger skulle oppkrevd merverdiavgift:

- Varetransporttjenester her i landet, når transporten av varen skjer direkte til eller fra utlandet. Denne ordningen er gitt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr 3.
- Reklametjenester; herunder utleie av stands på messer og utstillinger, og garantireparasjoner for utenlandsk regning. Denne ordningen er gitt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr 11.
- Omsetning av varer og tjenester til bruk for utenlandske skip og luftfartøyer i utenriksfart. Dette følger av merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr 1 d).

### 2.3.4 Unntak fra merverdiavgiftsområdet

En rekke tjenester er unntatt fra avgiftsområdet i Norge i dag. Dette innebærer at selgeren verken kan trekke fra inngående avgift på sine anskaffelser eller

skal svare utgående avgift av sin omsetning. Heller ikke i disse tilfellene vil spørsmålet om refusjon av merverdiavgift være aktuelt for utenlandsk næringsdrivende siden den norske selger ikke oppkrever merverdiavgift ved omsetningen til den utenlandske kjøperen. Dette gjelder eksempelvis romutleie i hoteller mv og persontransport.

#### **2.4 REGELVERKET INNEN EU**

Den 6. desember 1979 vedtok EU-Rådet et 8. avgiftsdirektiv (Rdir 79/1072/EØF) som gir felles regler for refusjon av merverdiavgift til utenlandske

næringsdrivende fra andre EU-land. Den 17. november 1986 vedtok EU-Rådet et 13. avgiftsdirektiv (Rdir 86/560/EØF) om refusjon av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende fra tredjeland. I 13. direktiv er angitt at det enkelte EU-land kan gjøre refusjon avhengig av gjensidighet, det vil si at det i vedkommende tredjeland gis tilsvarende refusjon av merverdiavgift ved utenlandsk næringsdrivendes kjøp av varer og tjenester.

Den ovennevnte sekundærlovgivning innen EU er gitt med hjemmel i Romtraktatens artikkel 99, som ikke inngår i EØS-avtalen. Skatter og avgifter er som kjent ikke omfattet av EØS-avtalen, jf avtalens artikkel 1 nr 2.

### 3 Høringen

#### 3.1 FINANSDEPARTEMENTETS HØRINGSNOTAT

Finansdepartementet sendte 29. februar 1996 ut et høringsnotat med forslag til lovendring om å innføre en generell refusjonsordning for merverdiavgift for utenlandske næringsdrivende med virkning fra 1. juli 1996. Forslag til forskrift var inntatt i høringsnotatet. Høringsfristen ble satt til 15. april 1996. Den korte høringsfristen skyldes blant annet at endringene ble foreslått innført allerede fra 1. juli 1996. Dette for å sikre norske næringsdrivende best mulig vilkår. Norske næringsdrivende vil da også i tidsrommet etter innstramningen av de tyske reglene og fram til det foreslåtte norske system trer i kraft kunne få refundert merverdiavgift fra Tyskland.

Høringsnotatet ble sendt til følgende adressater:

Samtlige departementer  
 Akademikernes Fellesorganisasjon  
 Den Norske Advokatforening  
 Den norske Reisebransjeforening  
 Forbundet for Overnattings- og Servicenæringen  
 Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon  
 Handelshøyskolen BI  
 Landslaget for regnskapskonsulenter  
 Landsorganisasjonen i Norge  
 Ligningsetatens Landsforening  
 Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening  
 Norges Bank  
 Norges Lastebileier-Forbund  
 Norges Registrerte Revisorers Forening  
 Norges Registrerte Revisorers Servicekontor  
 Norges Reiselivsråd  
 Norges Rutebileierforbund  
 Norges Skatterevisorers Landsforening  
 Norges Statsautoriserte Revisorers Forening  
 Norges Transportforbund  
 Norsk bedriftsforbund - NBF  
 Norsk Kommuneforbund  
 Norsk Hotell- og Restaurantforbund  
 Norsk Skattebetalerforening  
 Norske Transportbedrifters landsforening  
 Næringslivets Hovedorganisasjon  
 Prisdirektoratet  
 Regjeringsadvokaten  
 Riksrevisjonen  
 Skattedirektoratet  
 Skatteetatens Landsforening  
 Skatterevisorenes Forening  
 Toll- og avgiftsdirektoratet  
 A/L Transportsentralen  
 Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund

#### 3.2 HØRINGSINSTANSENS SYN

Departementet har mottatt 25 høringsuttalelser. Følgende adressater har avgitt uttalelse:

Forbundet for Overnattings- og Servicenæringen  
 Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon  
 Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening  
 Norges Skatterevisorers Landsforening  
 Norges Statsautoriserte Revisorers Forening  
 Norsk Hotell- og Restaurantforbund  
 Norsk Skattebetalerforening  
 Norske Transportbedrifters landsforening  
 Næringslivets Hovedorganisasjon  
 Regjeringsadvokaten  
 Riksrevisjonen  
 Skattedirektoratet  
 Toll- og avgiftsdirektoratet  
 Administrasjonsdepartementet  
 Fiskeridepartementet  
 Justis- og politidepartementet

I tillegg har Ernst & Young avgitt uttalelse. 9 høringsinstanser opplyser at de ikke har noe å bemerke til forslaget. Dette gjelder:

Landslaget for regnskapskonsulenter  
 Landsorganisasjonen i Norge  
 Norges Bank  
 Barne- og familiedepartementet  
 Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementet  
 Kommunal- og arbeidsdepartementet  
 Landbruksdepartementet  
 Nærings- og energidepartementet  
 Utenriksdepartementet

Uttalelsene er positive til at det innføres en generell refusjonsordning for merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende.

Enkelte høringsinstanser har hatt kommentarer til departementets forslag.

*Norges Statsautoriserte Revisorers Forening* (NSRF) uttaler at de er prinsipielt enig i at det i Norge bør innføres en refusjonsordning av norsk merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende, da norske avgiftsregler ikke bør diskriminere utenlandske næringsdrivendes virksomhet i Norge. NSRF fremholder imidlertid følgende:

«NSRF vil imidlertid påpeke at en rekke av de særordninger som er etablert i Norge for å avhjelpe det faktum at man ikke har hatt en generell refusjonsordning her, har skapt ikke ubetydelige problemer for norske næringsdrivende når det gjelder å

skille hvilke varer/tjenester som kan leveres avgiftsfritt i henhold til nevnte særordninger, og hvilke ytelser som ikke faller inn under særordningene. Det vises i denne forbindelse til at norske leverandører av varer og tjenester til utenlandske næringsdrivende i mange tilfeller har fått etterberegnet avgift på basis av dokumentasjonsmangler i forbindelse med slike avgiftsfrie leveranser.

På bakgrunn av ovenstående vil NSRF henstille til departementet å vurdere nærmere hvorvidt det i forbindelse med innføring av en generell refusjonsordning er grunnlag for å oppheve flere av de gjeldende særordninger for avgiftsfrie leveranser slik at norske næringsdrivende i fremtiden får et enklere avgiftsregime å forholde seg til.

Slik NSRF ser det, har den enkelte registrerte næringsdrivende i Norge på egen kostnad og risiko fått seg overdratt oppgaven med å sikre utenlandske næringsdrivende den delvise avgiftsnøytralitet gjeldende norske regelverk hittil har gitt hjemmel for. Dette var åpenbart nødvendig så lenge det ikke forelå noen etablert generell refusjonsordning i Norge.

Når en slik generell refusjonsordning etter alt å dømme nå vil bli innført, er det etter NSRFs oppfatning ikke lenger det samme behov for å la norske registrerte næringsdrivende i praksis være ansvarlig for store deler av avgiftsrefusjonen til utenlandske næringsdrivende. Når refusjonsordning først innføres, vil det etter NSRFs oppfatning være naturlig å trekke større deler av det som hittil har vært særordninger inn under den generelle refusjonsordningen.»

*Norges Skatterevisorerers Landsforening (NSL)* har ingen bemerkninger til at det innføres en generell refusjonsordning for merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende. NSL viser imidlertid til at refusjon ikke er gjort avhengig av at den utenlandske næringsdrivende er registrert for merverdiavgift i sitt hjemland. Utenlandske næringsdrivende som ikke er registrert for merverdiavgift i sitt hjemland vil ikke bli belastet for utgående avgift, men likevel få refundert avgift fra Norge. NSL mener derfor at det bør vurderes å gjøre refusjon betinget av at den utenlandske næringsdrivende er registrert for merverdiavgift i sitt hjemland.

NSL uttaler videre at ved at refundert beløp ikke avkortes av investeringsavgift vil utenlandske næringsdrivende få et konkurransefortrinn i forhold til norske næringsdrivende. NSL foreslår derfor at det vurderes avkorting av refusjonsbeløpet tilsvarende den investeringsavgift som skal beregnes av norske virksomheter.

*Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)* uttaler:

«Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) er enig i at det innføres en generell refusjonsordning for merverdiavgift som påløper ved anskaffelse av varer og tjenester i Norge for utenlandske næringsdrivende. Dette gjelder spesielt fordi innføringen av en refusjonsordning i stadig større grad ser ut til å være en forutsetning for å sikre norske næringsdrivende refusjonsrett i utlandet.

Da hovedformålet med refusjonsordningen nettopp må sies å være å sikre at norske næringsdrivende oppnår best mulig vilkår i utlandet, ser vi ingen

grunn til at Norge skal gi refusjon til søkere hjemmehørende i land som ikke tilbyr samme ordning. Nå heter det riktignok i utkastet til forskrift § 6 at departementet kan gjøre refusjonen betinget av at søkerens hjemland yter tilsvarende refusjon til norske næringsdrivende. Etter vår mening bør dette være en forutsetning.

Et av kriteriene for å oppnå refusjon her i landet er ifølge forslaget at søkerens virksomhet ville medført avgifts- og registreringsplikt etter norsk merverdiavgiftslov (eller rett til frivillig registrering) om den hadde blitt drevet i Norge, jf. forslaget til ny § 26 a nr. 2 i merverdiavgiftsloven. Bakgrunnen for forslaget er ifølge kommentarene å oppnå konkurransenøytralitet mellom norske og utenlandske næringsdrivende. Til tross for dette mener vi det vil være langt mer hensiktsmessig å knytte refusjonsretten til vedkommende søkers *avgiftsstatus i sitt hjemland*. Hovedårsaken til dette er at en slik ordning vil være langt enklere å praktisere enn om det bestemmende fylkesskattkontoret i hver enkelt sak må vurdere vedkommende søkers eventuelle avgiftsstatus her i landet. Til dette kommer også at vi ikke ser spesielt store bekymringer i forhold til spørsmålet om konkurransevridning. For det første må «distinksjonen» allerede i dag sies å gjelde på et relativt begrenset område. For det andre er denne i ferd med å utjevnes ytterligere ved den annonserte speilvendingen av norsk avgiftslovgivning.

Dersom refusjonsretten knyttes til søkers reelle avgiftsstatus i hjemlandet, vil norske regler så vidt vi forstår også være på linje med reglene for refusjon i EU.

Vi er for øvrig enig i at eventuell refusjon må betinges av at den inngående avgiften hadde vært fradragsberettiget dersom virksomheten hadde vært registrert i Norge.»

Enkelte høringsinstanser har hatt merknader til ordlyden i departementets utkast til lovttekst. *Regjeringsadvokaten* uttaler:

«Etter regjeringsadvokatens oppfatning inneholder ordlyden i lov- og forskriftsforslaget en uklarhet som kan bidra til misforståelser. Forslaget til ny merverdiavgiftslov § 26 a lyder:

«Utenlandsk virksomhet som ikke har forretningssted eller hjemsted i Norge eller som ikke er pliktig til å registrere seg ved representant, har etter søknad rett til å få refundert inngående avgift under forutsetning av at:

1. den inngående avgift gjelder anskaffelse av varer eller tjenester i Norge eller ved innførsel av varer til Norge, til bruk i virksomhet i utlandet...»

Denne ordlyden gjentas i forskriftens § 1 samt i merknaden til § 26 a.

Det er passusen «til bruk i virksomhet i utlandet» som synes noe uklar. Den kan forstås som om de kjøpte varer eller tjenester må bringes ut av Norge, og forbrukes av virksomheten i utlandet. Høringsnotatet gir klare indikasjoner på at bestemmelsen ikke skal forstås slik. Skattedirektoratet uttaler bl.a. under pkt. 2:

«Dette gjelder i hovedsak merverdiavgift betalt på tjenester som ytes, og/eller varer som forbrukes her i landet som f.eks. i forbindelse med reiser, konferanser, messer og lignende aktiviteter, men kan også tenkes for varer som den utenland-

*ske næringsdrivende tar med seg ut av landet etter først å ha tatt den i bruk her i landet» (mine understreknings).*

På side 4 i høringsnotatet uttaler departementet:

«Som eksempel kan nevnes en utenlandsk næringsdrivende som benytter seg av teletjenester, f.eks. i forbindelse med en utstilling eller messe som avholdes i Norge.»

Regjeringsadvokaten ser det slik at man kan oppfatte forslaget til lov- og forskriftstekst som motstridende med høringsnotatet. Man antar at det er høringsnotatet som gir uttrykk for den riktige forståelsen av de foreslåtte bestemmelser. Hvis den utenlandske næringsdrivende tar gjenstanden/ytelsen ut av landet står man overfor *eksport fra Norge*. I et slikt tilfelle vil ikke den næringsdrivende bli oppkrevet merverdiavgift i Norge etter det allerede gjeldende regelverk.

Etter regjeringsadvokatens oppfatning vil loven bli klarere om man tar bort passusen om «til bruk i virksomhet i utlandet». Noen erstatning for denne passusen er neppe nødvendig, da bestemmelsen likevel stenger for omgâelser. En annen mulighet er at man bare tar bort passusen «i utlandet» og omformulerer bestemmelsen slik: «..til bruk for virksomheten»..»

*Skattebetalerforeningen* har også merknader til dette punkt i departementets utkast til lovbestemmelse. Foreningen uttaler:

«Foreningen har festet seg ved at den foreslåtte refusjonsadgangen ikke vil omfatte avgift på utenlandske næringsdrivendes anskaffelse av varer og

tjenester i Norge og innførsel av varer til Norge, når varene eller tjenestene er til bruk i Norge. Dette fremgår av den foreslåtte nye § 26 a første ledd, nr. 1.

Skattebetalerforeningen stiller seg uforstående til denne vesentlige begrensningen i refusjonsadgangen sett i sammenheng med de regler som gjelder i andre land. Foreningen anser det utelukket at de mål som er satt for lovforslaget, herunder sikring av norske næringsdrivendes adgang til avgiftsrefusjon i andre land, vil kunne realiseres med en slik begrensning i refusjonsadgangen som lovforslaget fastsetter, sett i sammenheng med andre lands bestemmelser om avgiftsrefusjon.»

*Ernst & Young* viser også til at formuleringen «til bruk i utlandet» i forslaget til ny § 26 a skaper tvil om omfanget av refusjonsordningen.

*Justisdepartementet* uttaler:

«I forslaget til forskrift § 4 gis det bestemmelser om omgjøring. Bestemmelsen svarer til merverdiavgiftsloven § 56 som ikke får anvendelse på vedtak om refusjon til utenlandske virksomheter. Forslaget avviker noe fra reglene om omgjøring i forvaltningsloven. Det bør derfor vurderes om det ikke i merverdiavgiftsloven § 26 a bør inntas en uttrykkelig hjemmel for å fravike forvaltningslovens regler, sml lovfestingen i merverdiavgiftloven § 56.»

En del høringsinstanser har hatt merknader til departementets forlag til forskrift. Departementet vil foreta en nærmere vurdering av disse merknadene i forbindelse med utarbeidelsen av forskriften.

## 4 Departementets vurderinger

### 4.1 HVORFOR INNFØRE ORDNINGEN

Bakgrunnen for å innføre ordningen er å sikre at norske næringsdrivende fortsatt kan få refundert merverdiavgift på sine innkjøp av varer og tjenester i utlandet til bruk i virksomheten. Flere EU-land har nå gjennomgått sin lovgivning og gjort refusjon av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende avhengig av gjensidighet.

Departementet viser til at det allerede er etablert flere særordninger som sikrer at utenlandske næringsdrivende ikke blir belastet merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester i Norge. Disse ordningene skiller seg imidlertid fra de refusjonsordningene som praktiseres i utlandet. De utenlandske ordningene er mer generelle enn de norske.

For lettere å kunne sannsynliggjøre gjensidighet overfor utenlandske avgiftsforvaltninger foreslås det innført en generell ordning for refusjon av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende tilsvarende de ordninger som praktiseres innen EU.

Finansdepartementet understreker at den foreslåtte ordning ikke vil gi utenlandske næringsdrivende mer omfattende rettigheter enn norske næringsdrivende har etter merverdiavgiftsloven. De begrensninger i fradragsretten som gjelder for norske næringsdrivende foreslås også å gjelde i forhold til refusjonsadgangen til utenlandske næringsdrivende.

Videre vises det til at det foreslås at refusjon av norsk merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende kan gjøres betinget av at søkerens hjemland praktiserer en tilsvarende refusjonsordning overfor norske næringsdrivende.

### 4.2 NÆRMERE OM ORDNINGEN

Utgangspunktet for refusjonsordningen er at man søker å oppnå en «likebehandling» av innenlandsk registrerte virksomheter og utenlandske virksomheter i forhold til norsk merverdiavgift. Det avgjørende blir da å fastslå om virksomheten ville ha medført avgifts- og registreringsplikt etter norsk merverdiavgiftslov om den hadde blitt drevet i Norge. Dersom den utenlandske næringsdrivende driver en type virksomhet som faller inn under de i merverdiavgiftslovens kap IV nevnte ytelser, vil vedkommende også i utgangspunktet dekkes av refusjonsordningen. I tillegg bør også virksomheter som er av den art at de kunne vært frivillig registrert i henhold til merverdiavgiftsloven § 28 a komme inn under ordningen.

Etter forslaget bør det ikke være avgjørende om søkeren er avgiftspliktig og/eller registrert for merverdiavgift i sitt hjemland. Det er tilstrekkelig at

vedkommende kan vise til at han/hun er næringsdrivende i utlandet med den type virksomhet som nevnt ovenfor, og at avgiften som søkes refundert refererer seg til omkostninger knyttet til denne næringsvirksomheten. Ved søknad om refusjon må det fremlegges attest fra offentlig myndighet i det land virksomheten drives som viser at nevnte krav er oppfylt. Nærmere krav til attesten/virksomhetsbeskrivelsen foreslås fastsatt i forskrift.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening uttaler at det etter deres mening ville være langt mer hensiktsmessig å knytte refusjonsretten til vedkommende søkers avgiftsmessige status i hjemlandet. Hovedgrunnen for dette synspunktet er at en slik ordning vil være langt enklere å praktisere enn om fylkesskattekontoret i hver enkelt sak må vurdere vedkommende søkers eventuelle avgiftsstatus her i landet.

Departementet vil bemerke at avgiftsområdet etter den norske merverdiavgiftsloven er snevrere enn i de fleste andre land som har et merverdiavgiftssystem. En rekke tjenesteytelser er ikke avgiftspliktige. En ordning hvor refusjonsretten knyttes til søkers avgiftsmessige status i hjemlandet, ville innebære at utenlandske næringsdrivende som driver virksomhet med omsetning av tjenester som i dag er utenfor avgiftsområdet i Norge, ville kunne få refundert avgift på anskaffelser til bruk i denne virksomheten, mens norske næringsdrivende ikke ville ha fradragsrett for anskaffelser til tilsvarende virksomhet. På bakgrunn av formålet om likebehandling av utenlandske og norske næringsdrivende finner departementet ikke å kunne gå inn for å knytte refusjonsretten til søkers avgiftsmessige status i hjemlandet. Departementet vil også bemerke at EU-regelverket for refusjon til tredjeland heller ikke knytter refusjonsretten til søkers avgiftsmessige status i hjemlandet.

Under henvisning til formålet om likebehandling av de utenlandske og norske næringsdrivende, foreslås omfanget av refusjonsordningen begrenset av merverdiavgiftslovens regler om fradrag for inngående merverdiavgift, som gjelder for registrerte næringsdrivende som driver samme type virksomhet her i landet, jf merverdiavgiftsloven kap VI. Refusjon av merverdiavgift må derfor blant annet være betinget av at beløpet som søkes refundert er knyttet til omkostninger til bruk i virksomheten som ville vært fradragsberettigede om vedkommende hadde vært registrert her i landet, jf merverdiavgiftsloven § 21.

Retten til refusjon vil også være betinget av at original kvittering/faktura eller innførselsdokumenter



fremlegges i samsvar med de alminnelige legitimsjonsregler for fradragsretten. Slik dokumentasjon må regnes som god nok legitimasjon for at varen og/eller tjenesten faktisk er betalt. Det stilles av denne grunn ikke krav om å dokumentere at varen og/eller tjenesten faktisk er betalt.

Selv om begrensningene i fradragsretten fremgår av forslaget til lovtekst, vil det på dette området kunne være behov for ytterligere informasjon om regelverket. Slik informasjon kan inntas i det informasjonsmateriale som utarbeides i tilknytning til ordningen. Misforståelser med hensyn til hvilke beløp som kan søkes refundert antas særlig å kunne oppstå hos utenlandske næringsdrivende som driver virksomhet både utenfor og innenfor det avgiftspliktige området, såkalte kombinerte virksomheter. Departementet vil imidlertid bemerke at det kan synes som om mange næringsdrivende har valgt å benytte seg av profesjonelle firmaer ved søknad om refusjon av merverdiavgift etter lignende ordninger i andre land.

Når det gjelder investeringsavgiften, er denne foreslått holdt utenfor refusjonsordningen. Det vil si at det ikke skal skje noen avkorting i refusjonsbeløpet tilsvarende den investeringsavgift som skal beregnes av norske registrerte virksomheter.

Norges Skatterevisorerers Landsforening uttaler at utenlandske næringsdrivende vil få et konkurransefortrinn i forhold til norske næringsdrivende ved at det ikke skjer noen avkorting i refusjonsbeløpet tilsvarende investeringsavgiften. Det foreslås derfor at en slik avkorting vurderes.

Departementet har vurdert om det bør foretas avkorting i refusjonsbeløpet som foreslått av Norges Skatterevisorerers Landsforening, og er etter en helhetsvurdering kommet til at en ikke vil foreslå at det foretas en slik avkorting i refusjonsbeløpet. Praktiske hensyn taler for en slik løsning, og departementet antar at dette ikke vil være et konkurransevridningsmoment av betydning, da den utenlandske næringsdrivende forutsettes ikke å drive virksomhet her i landet.

Ikke bare merverdiavgift som betales ved kjøp av varer eller tjenester her i landet, men også merverdiavgift som betales ved innførsel av varer vil dekkes av refusjonsordningen, da denne avgiften ikke er fradragsberettiget for den utenlandske næringsdrivende. En forutsetning for refusjon etter en generell refusjonsordning som denne må imidlertid være at av-

giften som pålegges i disse tilfellene ikke dekkes av de fritaks- eller refusjonsregler som allerede gjelder i innførselstilfellene, jf departementets forskrift av 12. desember 1975 (nr 12) om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel og tolltariffens innledende bestemmelser.

I utgangspunktet omfattes alle land av den foreslåtte refusjonsordningen. Det foreslås imidlertid, som nevnt, at Finansdepartementet i loven gis hjemmel til å gjøre refusjon av norsk merverdiavgift betinget av at søkerens hjemland praktiserer en tilsvarende refusjonsordning. Det foreslås videre at departementet gis tilsvarende hjemmel til å oppstille krav om gjensidighet ved refusjon etter særordningen om refusjon av merverdiavgift for varer og tjenester til bruk for lastebil hjemmehørende i utlandet når lastebilen nyttes i transport til eller fra utlandet, jf pkt 2.3.2. Departementet vil løpende vurdere behovet for å oppstille krav om gjensidighet.

Særordningene omtalt under pkt 2.3 fyller i stor grad samme funksjon som en generell refusjonsordning. Norges Statsautoriserede Revisorers Forening uttaler at det er behov for en nærmere vurdering av om det ved innføringen av en generell refusjonsordning er grunnlag for å oppheve flere av særordningene, slik at de næringsdrivende får et enklere regelverk å forholde seg til. Ordningene ble i høringsnotatet foreslått videreført, i hvert fall inntil videre. Det ble vist til at man også i andre land opererer med særskilte eksport- og eksportlignende fritak parallelt med refusjonsordninger til virksomheter fra andre land.

Departementet er enig i at det på sikt bør vurderes å foreta en gjennomgang av regelverket på dette området, med tanke på en forenkling. En er imidlertid kommet til at gjeldende særordninger inntil videre bør opprettholdes. Departementet har innhentet opplysninger fra blant annet Sverige og Danmark, som viser at en stor del av søknadene om refusjon gjelder avgift på drivstoff mv til lastebiler. Dersom den norske særordningen for refusjon av avgift på drivstoff mv til lastebiler inntas i den generelle refusjonsordningen, vil ordningen bli langt mer ressurskrevende å håndtere. Departementet viser videre til at det særlig i en innkjøringsperiode kan være en fordel at mengden av søknader som skal behandles ikke blir for stor.

## 5 Administrative og økonomiske konsekvenser

### 5.1 PROVENYMESSIGE VIRKNINGER

Det er svært vanskelig på bakgrunn av norske data å anslå hvor stort det årlige refusjonsbeløpet vil bli. Norske data over hva utenlandske næringsdrivende betaler i merverdiavgift er ikke tilgjengelige. For å vurdere omfanget av ordningen er det derfor tatt utgangspunkt i tilsvarende ordninger i Sverige og Danmark.

Ved overføring til norske forhold, vil det være nødvendig å ta hensyn til at Norge ikke har generell avgiftsplikt på tjenester samt at Norge allerede har innført ulike særordninger for blant annet diesel, reklametjenester og omsetning av varer til utenlandske skip- og luftfartøyer. Det er store problemer forbundet med å korrigere for disse forhold, noe som skyldes at verken Sverige eller Danmark har tall for hvor mye som refunderes på de ulike områdene. Anslagene må derfor baseres på skjønsmessige vurderinger. Det er betydelig sprik i anslagene for ordningens omfang alt etter om det tas utgangspunkt i den svenske eller danske ordningen. Det er vanskelig å gi noen god forklaring på denne forskjellen, og eventuelt hvordan situasjonen vil være i Norge. Følgelig må anslag over ordningens omfang behandles med betydelig forsiktighet. Omfanget vil imidlertid uansett være relativt beskjedent, i størrelsesorden 75-200 mill. kroner på lang sikt (når de sprikende anslagene for henholdsvis Sverige og Danmark legges til grunn). Dette utgjør i størrelsesorden 0,1 - 0,2 pst av merverdiavgiftsprovenyet.

Basert på svenske erfaringer er det grunn til å forvente at refusjonsbeløpet de første årene vil være vesentlig lavere enn det langsiktige nivået, da det normalt vil ta tid før ordningen blir kjent.

For å få en bedre oversikt over de faktiske konsekvensene av ordningen, vil Finansdepartementet føl-

ge utviklingen med refusjonsordningen i tiden som kommer.

### 5.2 ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Skattedirektoratet har ved vurderingen av de økonomiske og administrative kostnader tatt utgangspunkt i omfanget av ordningene i Sverige og Danmark. På bakgrunn av opplysningene innhentet fra Sverige og Danmark, antar Skattedirektoratet at det vil være behov for inntil 2,5 stillinger for å håndtere refusjonsordningen.

Direktoratet viser til at dersom eksisterende særordninger legges inn under ordningen vil behovet for stillinger trolig fordobles og kostnadene øke betydelig.

Administreringen av refusjonsordningen blir lagt til Østfold fylkesskattekontor. Østfold fylkesskattekontor kan vise til gode resultater i forhold til fastsatte resultatkrav for skatteetaten. I henhold til den nye bemanningsmodellen som fører til en annen fordeling av stillingshjemlene mellom fylkesskattekontorene, skal Østfold fylkesskattekontor nedbemannes. Kontoret behøver derfor ikke å leie større lokaler. Kontoret trenger heller ikke å tilsette ny kvalifisert arbeidskraft for å håndtere ordningen.

Kostnader knyttet til etableringen av ordningen er av Skattedirektoratet anslått til ca 600 000 kroner. Dette omfatter kostnader knyttet til etablering av nye stillinger, utarbeidelse av informasjonsmateriell og søknadsskjemaer på flere språk samt anskaffelse av datautstyr og utviklingskostnader og opplæring.

De årlige utgiftene er av Skattedirektoratet anslått til ca 920 000 kroner. Dette omfatter lønn, opptrykk av informasjonsmateriale og søknadsskjemaer, div kontorutgifter.

## 6 Merknader til de enkelte bestemmelsene i lovutkastet

### Til ny § 26 a:

I utkast til ny § 26 a *første ledd* fastlegges for det første hvilke subjekter som omfattes av refusjonsordningen. Av forslaget til lovbestemmelse fremgår at utenlandske næringsdrivende omfattes av ordningen. Dette gjelder først og fremst vanlige næringsdrivende, men også statlige og kommunale institusjoner tilsvarende de som er nevnt i merverdiavgiftsloven § 11. En forutsetning for at refusjon kan ytes, er at den utenlandske næringsdrivende ikke er registrert eller registreringspliktig etter merverdiavgiftsloven.

De nærmere vilkår for refusjon er fastsatt i tre punkter til første ledd. I *punkt 1* fastslås at det må dreie seg om anskaffelse av vare eller tjeneste i Norge eller innførsel av vare til Norge. Videre er det et krav at anskaffelsene, herunder varer som innføres, er til bruk i utlendingens virksomhet. Departementet har på dette punkt endret bestemmelsen noe i forhold til forslaget i høringsnotatet. Regjeringsadvokaten, Skattebetalerforeningen og Ernst & Young har i sine uttalelser pekt på at forslaget på dette punkt var uklart. Departementet er enig i at formuleringen i forslaget kunne skape tvil om rekkevidden av refusjonsordningen. Bestemmelsen slår nå fast at det er et krav at merverdiavgiften som søkes refundert gjelder anskaffelser til bruk for den utenlandske virksomheten. Dette vil i hovedsak gjelde merverdiavgift betalt på varer og tjenester som forbrukes i Norge, men kan også omfatte varer som den utenlandske næringsdrivende tar med seg ut av landet. Inngående avgift på varer som anskaffes eller innføres for å omsettes i Norge eller leveres i Norge i forbindelse med salg fra den utenlandske virksomheten, refunderes ikke.

Av *punkt 2* fremgår at det er et vilkår for refusjon at registreringsrett eller plikt hadde oppstått etter vår merverdiavgiftslov dersom den utenlandske virksomhet hadde blitt drevet i Norge. Det er ikke noe vilkår for refusjon at den utenlandske virksomhet er registrert for merverdiavgift i hjemlandet. I *punkt 3* fastslås at refusjon ikke ytes til utenlandske næringsdrivende dersom kostnaden ikke hadde vært fradragsberettiget om den var foretatt av en norsk næringsdrivende. Det vises til nærmere omtale i kap 4.2.

I *annet og tredje ledd* i utkast til ny § 26 a er det inntatt bestemmelser om omgjøring av forvaltningsvedtak. Bestemmelsene svarer til merverdiavgiftsloven § 56, som etter ordlyden ikke får anvendelse på vedtak om refusjon til utenlandske næringsdrivende.

Bestemmelsene om omgjøring var i høringsnota-

tet inntatt i forslaget til forskrift. Justisdepartementet har imidlertid, som nevnt under kap 3.2, pekt på at forslaget avviker noe fra reglene om omgjøring i forvaltningsloven, og det derfor burde vurderes å innta hjemmel for å fravike forvaltningslovens bestemmelser i loven.

I *fjerde ledd* er det fastslått at den utenlandske næringsdrivende plikter å tilbakebetale uriktig refundert avgift. Med «uriktig» utbetalt avgift menes først og fremst tilfeller hvor det er utbetalt for mye avgift på grunnlag av mangelfulle eller uriktige opplysninger fra søkeren, men også hvor det foreligger regnefeil mv fra avgiftsmyndighetenes side. Feil fra avgiftsmyndighetenes side bør imidlertid ikke gi automatisk grunnlag for krav om tilbakebetaling. Dersom feilen fremstår som åpenbar eller gjelder større beløp, må imidlertid utgangspunktet være at det uriktige utbetalte refusjonsbeløp må tilbakebetales. I bestemmelsens fjerde ledd er det videre inntatt hjemmel for renteberegning. Bestemmelsen vil bli presisert i forskrift. Eventuell renteberegning bør imidlertid begrenses til tilfeller hvor for meget utbetalt avgift skyldes uriktige opplysninger fra søkers side, og forsinkelsesrenter bør bare ilegges i tilfeller hvor innbetaling skjer en viss tid etter forfall.

Departementet har funnet det mest hensiktsmessig at også motregningsretten hjemles i bestemmelsens fjerde ledd. Reglene om innfordring knyttet til refusjonsordningen vil da være samlet på ett sted.

I bestemmelsens *femte ledd* er departementet gitt hjemmel til å gjøre refusjon av norsk merverdiavgift betinget av at søkerens hjemland praktiserer en tilsvarende refusjonsordning. Departementet er videre gitt hjemmel til å stille krav om gjensidighet ved refusjon av merverdiavgift på varer og tjenester til bruk for lastebil registrert eller hjemmehørende i utlandet når lastebilen nyttes i transport til eller fra utlandet.

I bestemmelsens *sjette ledd* er departementet gitt hjemmel til å fastsette nærmere forskrifter om gjennomføring, avgrensning og utfylling av bestemmelsen, herunder fastsette nærmere vilkår for refusjon.

### Til § 59 første ledd annet punktum:

Etter merverdiavgiftsloven § 59 er avgiftskrav med tillegg av renter og omkostninger tvangsgrunnlag for utlegg. Det samme gjelder krav på overskytende beløp etter § 24 som noen uriktig har fått utbetalt. Bestemmelsen gjelder ikke for uriktig utbetalt refusjonsbeløp. Den foreslåtte endringen medfører at uriktig utbetalt refusjonsbeløp vil være tvangsgrunnlag for utlegg.

**Til lovforslagets avsnitt II om ikrafttredelse:**

Departementet foreslår at endringene i merverdiavgiftsloven trer i kraft allerede fra 1. juli 1996. Som nevnt i kap 2 har tyske myndigheter bestemt å stanse refusjon til næringsdrivende fra land utenfor EU som ikke har en tilsvarende refusjonsordning. Forutsatt at Norge senest innen 1. juli 1996 innfører en ordning som foreslått vil imidlertid tyske myndigheter anse kravet om gjensidighet tilfredsstillt. Tyske myndigheter vil da også anvende regelverket med tilbakevirkende kraft, slik at norske næringsdrivende vil kunne få refundert merverdiavgift fra Tyskland

også for perioden frem til ordningen trer i kraft i Norge.

Finans- og tolldepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr 66 om merverdiavgift.

---

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr 66 om merverdiavgift i samsvar med et framlagt forslag.

Tilråding fra Finans- og tolldepartementet ligger ved.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr 66 om merverdiavgift

#### I

I lov av 19. juni 1969 nr 66 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

Ny § 26 a skal lyde:

*Utenlandsk næringsdrivende som ikke er registreringspliktig i Norge, har etter søknad rett til å få refundert inngående avgift under forutsetning av at:*

- 1. den inngående avgift gjelder anskaffelse av varer eller tjenester i Norge eller innførsel av varer til Norge, til bruk i virksomheten, og*
- 2. den utenlandske omsetning hadde medført registreringsplikt eller rett til frivillig registrering etter merverdiavgiftsloven kap VII dersom omsetningen hadde skjedd i Norge, og*
- 3. den inngående avgift hadde vært fradragsberettiget dersom virksomheten hadde vært registrert i Norge.*

*Vedtak om refusjon kan endres av den myndighet som har truffet avgjørelsen. Endring til ugunst for den som avgjørelsen er rettet mot, kan bare foretas dersom nye opplysninger viser at det tidligere vedtak er uriktig. Endringsvedtak etter første og annet punktum kan treffes inntil 10 år etter det første vedtak om refusjon.*

*Vedtak om refusjon kan endres av overordnet avgiftsmyndighet. Varsel om endring til ugunst for den*

*utenlandske virksomhet må gis innen 2 år etter det tidspunkt da den underordnede avgiftsmyndighet har gjort sitt vedtak.*

*Dersom det i strid med første ledd er refundert avgift eller avgift er utbetalt med et for stort beløp, kan det uriktig refunderte beløpet kreves tilbakebetalt med tillegg av renter etter reglene for betaling av avgift etter denne lov.*

*Departementet kan gjøre refusjon betinget av at søkerens hjemland yter tilsvarende refusjon av merverdiavgift eller annen omsetningsavgift til norske næringsdrivende. Det samme gjelder for refusjon av merverdiavgift på varer og tjenester til bruk for lastebil registrert eller hjemmehørende i utlandet når lastebilen nyttes i transport til eller fra utlandet.*

*Departementet kan gi nærmere forskrifter om gjennomføring, avgrensning og utfylling av denne bestemmelse, herunder sette nærmere vilkår for refusjon.*

§ 59 første ledd annet punktum skal lyde:

*Det samme gjelder krav på overskytende beløp etter § 24 eller refundert beløp etter § 26 a som noen uriktig har fått utbetalt.*

#### II

Loven trer i kraft 1. juli 1996.