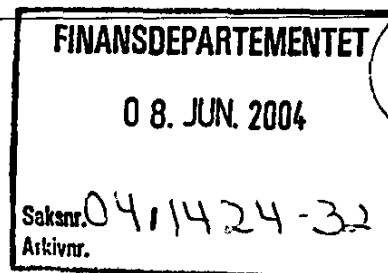




Skattedirektoratet

Saksbehandler	Deres dato	Vår dato
CamillaSolheim/SteinCarlsen	21 april 2004	3 juni 2004
Telefon	Deres referanse	Vår referanse
	04/1224 SA AEL/rla	2004/02266

Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo



Høring - Kjøp av elektroniske kommunikasjonstjenester fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen

Vi viser til Finansdepartementets brev av 21 april 2004 med høringsnotat. Skattedirektoratet har forelagt høringsnotatet for et utvalg fylkesskattekontorer. Vi mottok svar fra fylkesskattekontorene i Oslo, Buskerud, Hordaland og Troms.

Vi vil knytte følgende bemerkninger til høringsnotatet:

Begrepsbruk.

Departementet uttaler at begrepet "tjeneste som gjelder elektronisk kommunikasjon" kan oppfattes som mer omfattende enn en ren overføring av data, eksempelvis slik at tjenester knyttet til elektronisk signatur og elektronisk handel blir omfattet. Direktoratet vil bemerke at tidligere § 13 annet ledd første punktum i merverdiavgiftsloven benyttet formuleringen "[D]et skal videre betales avgift av omsetning av tjenester som gjelder". Dette ble ikke fortolket slik at avgiftsplikten også omfattet tjenester *tilknyttet* de konkrete tjenester som ble oppramset.

Hordaland fylkesskattekontor tilrår å benytte begrepet "tjeneste som gjelder elektronisk kommunikasjon". Oslo og Troms fylkesskattekontor anbefaler at begrepet "elektronisk kommunikasjonstjeneste" benyttes. Vi viser til deres høringsuttalelser.

Lest i sammenheng med definisjonen av elektronisk kommunikasjon vil avgiftsplikten gjelde "tjeneste som gjelder overføring av lyd, tekst, bilder eller andre data ved hjelp av elektromagnetiske signaler i fritt rom eller kabel i system for signaltransport". Slik lest synes tjenesten relativt sterkt knyttet opp til selve overføringsfunksjonen. Vi er i tvil, men foreslår på denne bakgrunn at begrepet "tjeneste som gjelder elektronisk kommunikasjon" blir benyttet.

Skattedirektoratet er ellers lite kjent med det tekniske innholdet i begrepet overføringskapasitet. Vi er usikre på om kjøp av "overføringskapasitet" i prinsippet er noe annet enn kjøp av tjeneste som gjelder overføring av data, jf. definisjonen av elektronisk kommunikasjon. Det samme gjelder såkalt internett-aksess. Både overføringskapasitet og internett-aksess ble ansett omfattet av den tidligere bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr 7 ("tjenester som gjelder telekommunikasjon").

Postadresse	Kontoradresse	Sentralbord
Postboks 6300, Etterstad	Frednk Selmers vei 4	22 07 70 00
0603 Oslo	Org nr 974761076	Telefaks
skattedirektoratet@skatteetaten.no		22 07 71 08

En måte å avskaffe tvil på vil kunne være å ta inn en definisjon i forskrift nr. 121. Det kan der eventuelt bli presisert at tjeneste som gjelder elektronisk kommunikasjon også skal omfatte overføringskapasitet og internett-aksess.

Kontrollproblemer mht kontantkort:

Teleleverandør skal føre en oversikt over sluttbrukeres navn, adresse og adresse for tjenesten. I høringsnotatet uttales det at salg av *kontantkort* til mobiltelefon derfor bør kunne skje uten at merverdiavgiften blir periodisert til tidspunktet for kundens kjøp av kortet. Det legges i stedet opp til at teleleverandør fortløpende skal belaste kortet med merverdiavgift etter hvert som dette brukes hvis abonnenten er hjemmehørende i Norge. Direktoratet vil bemerke at denne fremgangsmåten vil gjøre det vanskelig for registrerte næringsdrivende å oppnå fradrag for inngående merverdiavgift, fordi de ikke vil være i besittelse av et salgsdokument inklusive merverdiavgift. At salgsdokument overhodet ikke skal utstedes i disse tilfellene, synes dessuten å fordre en endring av forskrift nr. 2. I brev av 23 mars 2001 fra PricewaterhouseCoopers til Finansdepartementet (på vegne av NetCom ASA) blir det imidlertid anført at ved en slik fremgangsmåte for avgiftsberegning kan teleleverandørene etablere et Web-basert faktureringsystem hvor de kunder som trenger det kan logge seg inn og selv hente fakturaen (ta utskrift). Det synes således som om dette forholdet kan løses. Det skal også bemerkes at denne fremgangsmåten, i motsetning til dagens, ikke synes å fordre at departementet må treffe særskilt bestemmelse etter merverdiavgiftsloven § 44 første ledd. Det blir dessuten i brevet fra PricewaterhouseCoopers opplyst at slike kortkunder nesten utelukkende vil være privatpersoner.

Kontantkort for benyttelse i telefonautomater i Norge.

Departementet anfører at det ved salg av slike kort ikke skal skilles mellom tilfeller hvor kjøper er bosatt i Norge eller i utlandet. Det skal uavhengig av dette forholdet beregnes merverdiavgift ved salget. Det oppstår imidlertid spørsmål om en avgiftsberegning vil kreve særskilt hjemmel når slike kort selges til kjøperer hjemmehørende i utlandet. Vi viser til forslaget til endring av forskrift nr. 24 § 8 som helt generelt legger vekt på hvor kjøper er hjemmehørende ved salg av tjeneste som gjelder elektronisk kommunikasjon.

Gjennomføring:

Departementet uttaler i høringsnotatet: "Ekomtilydere som ikke har fast forretningssted i Norge skal etter dagens regelverk ikke registreres i Norge". Uttalelsen synes å forutsette at tilbydere som *har* fast forretningssted i Norge blir registreringspliktige her etter *de ordinære regler* (ansett å drive virksomhet her) når de selger tjenester fra utlandet til Norge. Denne forståelsen kan også synes forutsatt i forslaget til endring av forskrift nr. 121 § 2 tredje ledd. Etter direktoratets oppfatning er det tvilsomt om dette kan sies å være en korrekt forståelse av regelverket. I disse tilfellene blir tjenestene utført i utlandet, og vi antar at vi her står overfor en ordinær eksport/import-situasjon. Hvis departementets forståelse ikke er korrekt, antar direktoratet at departementets forslag ikke vil gi klar hjemmel for avgiftsplikt i Norge i de tilfeller utenlandsk selger med etablering i Norge eksporterer ekomtjenester til norske forbrukere. Vi viser til vårt forslag i notat av 31. mars 2004 side 3, hvor det også blir presisert at de ordinære bestemmelser i merverdiavgiftsloven skal komme til anvendelse overfor uten-

landsk selger i disse tilfellene (ordinær registrering). I forhold til vårt forslag i nevnte notat, foreslås følgende endring (satt i kursiv):

”Avgiften etter § 1 tredje ledd skal beregnes og betales av tilbyder av tjenesten som skal registreres i merverdiavgiftsmanntallet etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 28, eventuelt ved representant, jf. forskrift 31. mars 1977 nr 4933 om registrering av utenlandsk næringsdrivende ved representant m v ”

Vi viser ellers til omtalen nedenfor om registreringsforholdene når tilbyder er etablert på Svalbard.

Direktoratet legger ellers til grunn at den ordinære registreringsgrensen på kr 50 000 skal gjelde for utenlandsk tilbyder av ekomtjenester ved salg til private mv, og at denne beløpsgrensen skal praktiseres uavhengig av størrelsen på eventuelt salg til næringsdrivende og offentlige institusjoner. Vi legger også til grunn at avgift av salg til sistnevnte skal innbetales av mottaker av tjenesten ved bruk av snudd avregning, selv om tilbyderen også er registrert for salg til private.

Vi viser også til et annet forhold som ble tatt opp i vårt notat av 31. mars 2004. Det kan fremdeles synes å bli vanskelig for utenlandsk selger å bringe på det rene om kjøper er en næringsdrivende/offentlig institusjon eller privatperson mv. Kjøpers navn vil riktig nok kunne gi en indikasjon, særlig hva gjelder selskaper, selv om det vel ikke kan forventes at utenlandske tilbydere er kjent med de norske selskapsforkortelsene, jf. firmaloven § 2-2. For enkeltmannsforetak er det dessuten kun oppstilt krav om at firmaet skal inneholde innehavers slektsnavn, jf. § 2-2 første ledd.

Vi vil også gjøre oppmerksom på at forskrift nr 71 (også etter departementets endringsforslag) og merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd kun gjelder for *utenlandske* næringsdrivende. Direktoratet antar at en næringsdrivende med forretningsadresse på Svalbard (eller Jan Mayen) ikke kan anses som ”utenlandsk”. Vi antar således at forskrift nr 71 ikke gir hjemmel for bruk av representant når en næringsdrivende etablert på Svalbard selger ekomtjenester til norske privatpersoner mv. I de tilfeller slike næringsdrivende utøver en avgiftspliktig aktivitet i Norge, uten å ha forretningssted her, har direktoratet antatt at de kan registreres i avgiftsmanntallet med forretningsadresse på Svalbard ved Troms fylkesskattekontor, som utøver avgiftsforvaltningen og avgiftskontrollen i disse tilfellene. Vi antar at samme fremgangsmåte kan benyttes ved salg av ekomtjenester fra Svalbard til privatpersoner mv på fastlandet.

Eksport av tjenester

Nærmere om omsetning av tjenester som gjelder elektronisk kommunikasjon til utenlandske skip. I henhold til forskrift nr 24 nåværende § 8 første ledd første punktum skal det ikke betales avgift av omsetning av tjenester som helt ut er til bruk for utenlandske skip (og luftfartøyer), som nevnt i merverdiavgiftsloven § 17, første ledd nr 1 litra a-c. Det er et vilkår for avgiftsfrihet at tjenesten utføres for skipet, jf. § 8 annet ledd. Etter gjeldende rett kan således en elektronisk kommunikasjonstjeneste som er til bruk for et utenlandsk skip faktureres uten merverdiavgift, selv om den betales av mottaker hjemmehørende i Norge.



Skattedirektoratet vil nevne at ved den foreslåtte endringen av § 8 vil fritaket ved omsetning av tjenester som gjelder elektronisk kommunikasjon gjelde *enhver mottaker hjemmehørende i utlandet*. Bestemmelsens første ledd vil ikke gjelde for tjenester som gjelder elektronisk kommunikasjon. Dette innebærer at det ikke lenger vil være avgjørende om tjenester som gjelder elektronisk kommunikasjon er *til bruk for utenlandske skip og utføres for disse*, slik situasjonen er etter gjeldende rett. Avgjørende vil være om mottaker av tjenesten er hjemmehørende i utlandet.

Som utenlandsk skip anses også skip registrert i norsk internasjonalt skipsregister (NIS), dersom skipet ikke har norsk eier. I Av nr 21/1989 uttales at skip som registreres etter vilkårene i NIS-loven § 1 nr 1 og 2 anses som norske skip. Skip registrert etter nr 3 anses imidlertid som utenlandske skip, da det ikke er krav til norske eierinteresser. Det er kun stilt krav til at driften skal skje fra Norge, jf. annet ledd, der det fremgår at driften skal forestås av norsk rederi med hovedkontor i Norge.

Dersom en elektronisk kommunikasjonstjeneste leveres til et slikt hovedkontor i Norge, er den etter det Skattedirektoratet kan se i henhold til Finansdepartementets forslag ikke fritatt for avgift. Mottaker er her ikke hjemmehørende i utlandet. Dette gjelder selv om tjenesten er til bruk for utenlandsk skip, ettersom § 8 første ledd ikke skal gjelde for elektroniske kommunikasjonstjenester

Prinsippet bak endringen av forskrift nr. 24 § 8 er at elektroniske kommunikasjonstjenester skal avgiftsbelegges der hvor de faktisk forbrukes. I forhold til immaterielle tjenester tar man utgangspunkt i stedet hvor mottaker er hjemmehørende, ettersom dette ofte vil samsvare med stedet for faktisk forbruk. For en elektronisk kommunikasjonstjeneste som leveres til en mottaker i Norge for bruk på utenlandsk skip kan det anføres at de foreslåtte reglene ikke får den tilsktede virkning. Det norske rederiet vil imidlertid ha fradragsrett for den inngående avgiften, slik at dette ikke får noen provenyemessige konsekvenser

Rent lovteknisk

Direktoratet antar at "etter annet ledd" i forslaget til ny § 1 tredje ledd i forskrift nr. 121 kan tas ut.

Vi vil også bemerke at i departementets forslag til § 8 annet ledd i forskrift nr. 24 er nåværende første ledd tredje setning tatt ut. Skattedirektoratet er i tvil om dette er meningen

Forskrift nr. 35.

I høringsnotatet uttales at Sverige har likelydende regler med hva som nå foreslås innført i Norge. Vi har kontaktet det svenske Riksskatteverket for å bringe på det rene om det i Sverige er blitt utarbeidet legitimasjonsregler for omsetning av ekomtjenester til utlandet (tredjeland). Vi fikk opplyst at det ikke er fastsatt særskilte legitimasjonsregler på dette området i Sverige. Dette skal skyldes at man har funnet det vanskelig å finne gode regler

Det er i NOU Ny bokføringslov 2002:20 i utkast til bokføringsforskrift i § 4-1 første ledd nr. 2 (senere fulgt opp i Ot.prp nr 46 2003/04) foreslått et krav om at partene skal angis. Ut i fra

paragrafens annet ledd går det frem at dette kan fravikes ved kontantsalg fra detaljist. Dette siste gjelder ikke dersom kjøper er bokføringspliktig og varen eller tjenesten er beregnet for videresalg eller som direkte innsatsfaktor i produksjon eller tjenestelevering, eller der betaling skjer kontant for et beløp over kr 100.000. Den foreslåtte forskrift gir således ikke hjemmel for å pålegge avgiftspliktige å angi utenlandsk privatpersons navn og adresse ved kontantsalg under kr 100 000. Vi antar at salg av ekomtjenester i noen grad vil skje kontant (telekort/kontantkort).

Ved de aktuelle omsetningstilfellene her, står man ofte overfor det problem at den som yter tjenesten ikke møter den som mottar tjenesten. Det vil derfor være lite aktuelt å kreve fremlagt pass eller andre legitimasjonspapirer. Det må likevel som et minimum være ønskelig å kunne kreve at det utstedes salgsdokument eller liknende hvor kjøpers navn og adresse klart fremgår.

Etter hovedregelen i mval. § 43 er det den avgiftspliktige selv som må godtgjøre at det ikke skal svares merverdiavgift av omsetningen. Dette kan i første rekke gjøres ved at det fremlegges regnskap, salgsdokumentasjon, noteringer, kontrakter eller korrespondanse. I tillegg vil leveringsadressen kunne indikere kjøpers bosted. Vi forslår at kravet om at kjøpers navn og adresse blir registrert hos selger blir inntatt i forskrift nr. 35. Vi foreslår følgende ordlyd.

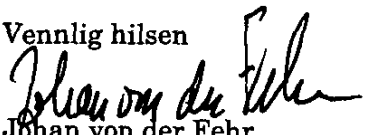
F-35, pkt 4 § 8 i forskriften.

Nytt første ledd:

"For avgiftsfritaket etter § 8 annet ledd, må selger ved salgsdokumentasjon, noteringer, kontrakter, korrespondanse e.l. dokumentere kjøpers navn og adresse i utlandet. Dokumentasjonen skal oppbevares som bestemt av Skattedirektoratet, se pkt. 9 nedenfor"

Nåværende første ledd blir annet ledd som endres i samsvar med høringsnotatet.

Vennlig hilsen


Johan von der Fehr
avdelingsdirektør
Avdeling næring


Stein Carlsen