



UiT Norges arktiske universitet

Det juridiske fakultet

Fjernleverbare tjenester i en global verden

Er norsk rett i harmoni med EU og OECD?

Joakim Breivik

Masteroppgave i rettsvitenskap - JUR-3902 – desember 2023



Innholdsfortegnelse

1	Innledning	2
1.1	Tema og aktualitet	2
1.2	Definisjoner	3
1.2.1	Merverdiavgiftsområdet	3
1.2.2	Omsetning	3
1.2.3	Varer.....	4
1.2.4	Tjenester	4
1.2.5	Fjernleverbare tjenester	5
1.2.6	Avgiftssubjekt	5
1.2.7	Utgående merverdiavgift.....	5
1.2.8	Inngående merverdiavgift	5
1.2.9	Snudd avregning.....	5
1.2.10	Unntatt omsetning	6
1.2.11	Fritatt omsetning	6
1.2.12	Avgiftskumulasjon	6
1.3	Rettskildene	7
1.3.1	Merverdiavgiften i Norge.....	7
1.3.2	Merverdiavgiften i EU	9
1.3.3	Merverdiavgiften i OECD.....	11
1.3.4	Metodiske forskjeller.....	12
1.3.5	Hensyn og prinsipper	15
1.4	Veien videre.....	16
2	Innførsel og utførsel av fjernleverbare tjenester i norsk rett.....	17
2.1	Når utløses registreringsplikt.....	17
2.2	Regler ved innførsel av fjernleverbar tjeneste.....	18
2.2.1	Innledning.....	18
2.2.2	Fjernleverbar tjeneste	19
2.2.3	Næringsdrivende og offentlig virksomhet.....	24
2.2.4	Hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet.....	25
2.2.5	Kjøp.....	27
2.2.6	Avgiftspliktig tjeneste	28
2.2.7	Beregning og betaling av avgift	29
2.3	Regler ved utførsel av fjernleverbar tjeneste.....	29
2.3.1	Krav til dokumentasjon	30

3	Merverdiavgift på tjenester i EU	31
3.1	Innledning.....	31
3.2	Hva regnes som en tjeneste – supply of services.....	31
3.3	Hvem regnes som en «Taxable person» - avgiftssubjektet	33
3.3.1	Vilkåret «any person»	33
3.3.2	Vilkåret «economic activity»	34
3.3.3	Vilkåret «independently»	35
3.4	Når en tjeneste leveres til et avgiftssubjekt	36
3.4.1	Innledning.....	36
3.4.2	Vurderingen av hvor avgiftssubjektet har etablert sin virksomhet	37
3.4.3	Vurderingen når tjenesten leveres til fast forretningssted eller bopel.....	38
3.4.4	Unntakene fra hovedregelen i art. 44	39
3.5	Når tjeneste leveres til en «non-taxable person»	39
3.5.1	Unntakene fra hovedregelen i art. 45	40
3.6	Innkrevning av avgift.....	41
3.7	Unntaket for å unngå dobbel avgift og avgiftsfrihet.....	42
4	OECDs retningslinjer	43
4.1	Innledning.....	43
4.2	Destinasjonsprinsippet som utgangspunkt.....	44
4.3	Handel mellom næringsdrivende – B2B	45
4.3.1	Handel med næringsdrivende etablert i kun et land - SLE	46
4.3.2	Handel med næringsdrivende etablert i flere land - MLE.....	46
4.4	Handel med forbruker – B2C	48
4.5	Mulige særregler både for B2B og B2C	50
5	Oppsummering	52
	Referanseliste	53

1 Innledning

1.1 Tema og aktualitet

Temaet for avhandlingen er fjernleverbare tjenester etter merverdiavgiftsloven.¹

Hovedproblemstillingen er om reglene i norsk rett er tilstrekkelig tilpasset EUs merverdiavgiftsdirektiv² og OECDs retningslinjer for merverdiavgift.³ Sentrale spørsmål er hvordan norsk rett har valgt å innrette sin merverdiavgift og hvilke forskjeller det eventuelt er med EU og OECD. Om det er forskjeller så oppstår spørsmålet om det oppstår tilfeller med dobbel avgift eller avgiftsfrihet.

Merverdiavgift er en avgift til staten som beregnes ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester.⁴ Temaet får sin aktualitet både gjennom hvor integrert norsk rett i praksis er med EU-retten⁵ og at Stortinget nylig endret merverdiavgiftsloven på bakgrunn av en pågående moderniseringsprosess ledet av Finansdepartementets, knyttet til reglene for tjenestehandel over landegrensene. Det er et uttalt mål med avgiften å sikre skattegrunnlaget på bakgrunn av den stadig mer digitaliserte økonomien som vokser frem.⁶

Også prinsippene og anbefalingene som OECD legger til grunn i sine retningslinjer er det et mål å sikre at norsk rett er i samsvar med.⁷ I tilfelle reglene er ulike, kan det innebære både tilfeller med dobbel beskatning og også tilfeller der avgiftssubjekt slipper avgift, som kan ha en konkurransevridende effekt på markedet. I tilfeller der utenlandske tilbydere slipper avgift på tjenester som norske tilbydere må betale avgift på, vil det svekke konkurranseevnen til de norske tilbyderne.

¹ Lov 19. juni 2009 nr.58 om merverdiavgift.(Merverdiavgiftsloven – mval).

² Rådets direktiv 2006/112/EC om merverdiavgift. (Heretter avgiftsdirektivet eller direktivet).

³ OECD, International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, (2017).

⁴ Mval. § 1-1 første ledd.

⁵ Se NOU 2012:2 Utenfor og innenfor Norges avtaler med EU s.790. Norge hadde gjennomført hele 70% av EUs direktiver i norsk rett på tidspunktet NOUen ble skrevet. Målt etter tilpasningene til EUs 35 forhandlingskapitler når nye medlemmer skal inn i unionen, ble det estimert at Norge hadde tilpasset seg 3/4 av EU-samarbeidet.

⁶ Prop.1 LS (2022–2023) Skatter, avgifter og toll 2023. s.164.

⁷ Prop.1 LS (2022-2023). s. 164.

I 2018 stod multinasjonale selskaper for 54% av den innbetalte merverdiavgiften i Norge, som da tilsvarte 150 milliarder kroner.⁸ Ikke alle disse milliardene stammer fra grenseoverskridende handel, og det er heller ikke grunnlag å si at multinasjonale selskaper står for en større andel av avgiftene som knytter seg til grenseoverskridende handel. Det illustrerer derimot godt den internasjonale dimensjonen i merverdiavgiften, og hvorfor lovverket bør være godt gjennomarbeidet for å sikre at tilfeller av dobbeltbeskatning eller avgiftsfrihet ikke finner sted.

1.2 Definisjoner

I avhandlingen vil en rekke rettslige begreper knyttet til merverdiavgiftsretten benyttes. De mest brukte begrepene vil derfor først gis sin mening, med utgangspunkt i legaldefinisjonene loven selv kommer med i kapittel 1.

1.2.1 Merverdiavgiftsområdet

Merverdiavgiftsområdet er det geografiske virkeområdet for merverdiavgiftsloven jf. mval. § 1-2 første ledd. Hva som regnes som innenfor og utenfor det geografiske virkeområdet er avgjørende for om det er snakk om plikt til både å registrere seg og om det er avgiftsplikt etter loven. Det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, utenom Svalbard, Jan Mayen og de norske billandene⁹ regnes som merverdiavgiftsområdet.¹⁰

1.2.2 Omsetning

Omsetning finner sted når levering av varer og tjenester skjer mot vederlag.¹¹ Omsetning er sammen med innførsel og utførsel de sentrale hendelser som utløser avgiftsplikt. Ordlyden stiller opp tre vilkår. Det må være snakk om levering, det må være varer eller tjenester som leveres og det må skje mot et vederlag.

⁸ Bakke m.fl. *Multinasjonale selskapers tilstedeværelse og skatteproveny til Norge* (2020)

⁹ Norges biland er Bouvet-øya Peter I's øy og Dronning Maud Land som regnes som en del av Norges biland jf. Lov 27. februar 1930 om Bouvet-øya, Peter I's øy og Dronning Maud Land m.m. (bilandsloven). § 1.

¹⁰ Mval. § 1-2 annet ledd.

¹¹ Mval. § 1-3 først ledd bokstav a.

Når det først er ved levering at det regnes som omsetning, innebærer det at det ikke oppstår avgiftsplikt allerede ved avtaleinngåelse. Det avgjørende vil være når en vare eller tjeneste er overlevert. Med et vilkår om vederlag vil rene gaver falle utenfor omsetningsbegrepet. I juridisk teori er det også nevnt at ytelser som består i å unnlate å gjøre noe kan regnes som omsetning.¹² I rettspraksis¹³ fra den tidligere gjeldende merverdiavgiftsloven¹⁴ omtales vurderingen av om det er omsetning til om det er inngått en gjensidig bebyrdende avtale - Altså om begge parter pådrar seg forpliktelser som følge av transaksjonen. Det er ikke avgjørende om vederlaget er penger, vederlaget kan også være en annen vare eller tjeneste i en byttehandel mellom partene.¹⁵

1.2.3 Varer

Varer er «fysiske gjenstander, herunder fast eiendom, og elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde» jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav b. Etter ordlyden vil alt som kan fysisk berøres regnes som vare. I forarbeidene til loven er det presisert at begrepet er en videreføring av tidligere rett, slik at tidligere praksis også vil være med å avklare innholdet.¹⁶

1.2.4 Tjenester

En tjeneste er det som kan omsettes og som ikke faller inn under vare-begrepet i bokstav b jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav c. Denne negative avgrensningen mot varer innebærer at alt som kan omsettes, men som ikke er varer regnes som tjenester. En negativ avgrensning av tjenester sikrer at omsetningsbegrepet har en vid betydning, som igjen sikrer at det fiskale hensynet bak loven ivaretas.

Eksempler på tjenester er konsulenttjenester, serveringstjenester, regnskap- og revisjonstjenester og transporttjenester. En rekke tjenester, slik som utleie av fast eiendom, er unntatt loven og skal ikke beregnes merverdiavgift på.¹⁷

¹² Gjems-Onstad m.fl. *Lærebok i merverdiavgift* (2020) s.93.

¹³ Rt. 2004 s.738 A avsnitt 34.

¹⁴ Lov 19. juni 1969 nr.66 om merverdiavgift. (mval. 1969).

¹⁵ Gjems-Onstad m.fl. (2020). s.90.

¹⁶ Ot.prp.nr.76 (2008–2009) Om lov om merverdiavgift s.49.

¹⁷ Mval. § 3-11 første ledd.

1.2.5 Fjernleverbare tjenester

Det skilles mellom tjenester som er stedbundne og tjenester som er fjernleverbare. Sistnevnte er tjenester som etter «tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted» jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav i. Tjenester som etter sin art er mulig å levere uten at man er avhengig av et bestemt fysisk sted regnes som fjernleverbare. Det stilles ikke som vilkår at tjenesten faktisk skal være fjernlevert. Typiske eksempler er digitale produkter, software og rådgivning.¹⁸ Begrepet ble tatt inn i loven på bakgrunn av behovet for å avklare hvordan tjenester levert over landegrenser skal behandles, når tjenester ble gitt generell avgiftsplikt.¹⁹

1.2.6 Avgiftssubjekt

Den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret regnes som avgiftssubjekt jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav d. Hvem som er registreringspliktig etter loven følger av reglene i lovens kapittel 2. Begrepet ble tatt inn som nytt begrep av pedagogiske hensyn og er likt som begrepet «avgiftspliktig».²⁰

1.2.7 Utgående merverdiavgift

Utgående merverdiavgift er den avgift som skal beregnes og betales ved omsetning og uttak jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav e. Det innebærer at når en vare eller tjeneste selges eller tas ut virksomhet, så skal det også beregnes merverdiavgift.

1.2.8 Inngående merverdiavgift

Inngående merverdiavgift er avgift på kjøp eller innførsel av vare eller tjeneste jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav f. Der både kjøper og selger er avgiftssubjekter, blir utgående merverdiavgift for selger, inngående merverdiavgift for kjøper.

1.2.9 Snudd avregning

Snudd avregning, også omtalt som «reversed charge» og «omvendt avgiftsplikt», er et unntak fra utgangspunktet om at det er selger som skal beregne og betale utgående merverdiavgift. Det er da kjøperen som skal beregne og betale merverdiavgiften. Bakgrunnen til denne

¹⁸ Gjems-Onstad m.fl. (2020). s.283.

¹⁹ Rt. 2007 s.1401 A (Norsk Helikopter) avsnitt 32.

²⁰ Ot.prp.nr.76 (2008–2009). s.49.

formen er at det ved enkelte kjøp er nærmere kjøperen å ha ansvaret enn selgeren, dette er spesielt ved kjøp over landegrensene. Plikten oppstår kun for kjøpere som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet jf. mval. § 11-3 første ledd. Ved kjøpere som ikke er det, vil ordinær plikt for tilbydere om å beregne og betale avgift gjelde.

1.2.10 Unntatt omsetning

I visse tilfeller er omsetning og uttak ikke omfattet av loven. Da kalles det unntatt omsetning. Det innebærer at det ikke er registreringsplikt som følge av omsetning og uttak og at det heller ikke er fradragsrett for inngående merverdiavgift for tilfeller med unntatt omsetning, i de tilfeller registreringspliktige virksomheter også har omsetning som er unntatt etter loven.²¹

1.2.11 Fritatt omsetning

Når omsetning og uttak som er omfattet av loven ikke skal beregnes utgående merverdiavgift på, omtales det som fritatt omsetning jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav h. Det innebærer i motsetning til unntatt omsetning at den avgiftspliktige har fradragsrett på inngående merverdiavgift. Hvilke varer som er fritatt er listet opp i lovens kapittel 6, eksempler på fritatt omsetning er aviser, bøker, elektriske biler og biologisk materiale.

1.2.12 Avgiftskumulasjon

Utgangspunktet i merverdiavgiftsretten er at avgiftspliktige ikke skal få en avgiftskostnad.²² Inngående avgift dekkes av kjøper, fram til et ledd i kjeden som ikke har fradragsrett for merverdiavgiften, slik at ofte er det forbrukere som betaler avgiften og næringsdrivende bare er en form for innkrever på vegne av staten.

Avgiftskumulasjon oppstår når en avgiftspliktig virksomhet handler med en virksomhet med unntatte tjenester, og ender opp med å dekke merverdiavgiften den unntatte virksomheten har hatt i sin produksjon. Unntatt virksomhet skal ikke beregne merverdiavgift på sine salg. Det innebærer at det ikke er merverdiavgift på kjøpet som kjøpende virksomhet kan fradragsføre. Alle merverdikostnader den unntatte virksomheten har hatt i sin produksjon, vil derfor betales av virksomhet som i utgangspunktet skal kunne få fradrag for avgiften.

²¹ Ot.prp.nr.76 (2008–2009). s.23.

²² Dyrnes m.fl. *Merverdiavgift i et nøtteskall* (2021) s.29.

1.3 Rettskildene

1.3.1 Merverdiavgiften i Norge

Hovedformålet til merverdiavgiften er å skaffe staten inntekter på en mest mulig hensiktsmessig måte. Dette er også omtalt som det fiskale formålet til merverdiavgiften. Spørsmålet blir da hvordan man skal vurdere hva som er «mest hensiktsmessig». Ikke bare fiskale hensyn gjør seg gjeldende, og det er i vurderingen av det fiskale formålet opp mot andre hensyn at lovgiver har landet på at merverdiavgiften er den mest optimale skattleggingen.²³ Både hvordan skatt påvirker handlemønstrene til de som blir skattlagt, og at det er forskjell på hva som gir mest skatteinntekt på kort sikt og på lang sikt vil være nødvendig å vurdere for å komme fram til optimal skatteløsning. Et sentralt moment er hvordan avgiften påvirker konkurransesituasjonen for norske selskaper, og eventuelt om avgiften kan virke som et etableringshinder der den er feil innrettet og på den måten gjøre at selskaper velger å etablere seg i andre land enn i Norge.

Når spørsmål knyttet til merverdiavgiftsretten kommer opp, så er det nødvendig å vurdere om det er noen særegne trekk som spiller inn i vurderingen. Skatteretten, herunder da også avgiftsretten faller inn under rettsområdet som regulerer forholdet mellom stat og innbyggerne i staten – det er offentligrettslig. For offentligrettslige lover gjelder legalitetsprinsippet²⁴ som sier at inngrep fra staten mot den enkelte må ha hjemmel i lov. Det innebærer at en lovhjemmel alltid må være utgangspunktet for å ilegge skatt eller avgift. I praksis fra Høyesterett har det vært avvist at det gjelder et eget strengere legalitetsprinsipp, der tvil om hjemmel skal komme skattyter til gode.²⁵ Det innebærer at utgangspunktet er lov, der ordlyden er særlig viktig. Til tolkningen av lovhjemmel vil både rettspraksis og praksis fra forvaltningen være med på å fylle ut lovgivningen på merverdiavgiftsrettens område.²⁶ Spesielt forvaltningspraksis gjør seg i større grad gjeldende i skatte- og avgiftsretten enn på

²³ Gjems-Onstad m.fl. (2020). s.24.

²⁴ Kongeriket Norges Grunnlov § 113.

²⁵ Rt. 2014 s. 1281 A (Z-huset), Avsnitt 48.

²⁶ Både Skattedirektoratet og Finansdepartementet kommer med løpende uttalelser til forståelsen av avgiftsregler.

andre rettsområder. I Høyesterett er det særlig lagt vekt på forvaltningspraksis dersom denne praksisen er fast og konsekvent over tid.²⁷

Stortinget må årlig vedta satsene for skatt, avgifter og toll jf. Grl. § 75, for at staten skal kunne kreve inn skatter og avgifter. Det gjør at også det årlige vedtaket i Stortinget er en relevant rettskilde i skatte og avgiftsretten.

Skattemyndighetene avgir også det som kalles bindende forhåndsuttalelser, som er med på å binde myndighetene til tolkningen uttalelsen kommer med.²⁸ Hensikten er større forutsigbarhet for skatte- og avgiftspliktige før de gjennomfører handler. Ordningen sees på av Skatteetaten som et tillegg til den alminnelige veiledningsplikten.²⁹

Avhandlingen vil begrense seg til å gi en fremstilling av de rettskilder som er særlig relevant for å avklare gjeldende rett knyttet til temaet «fjernleverbare tjenester».

1.3.1.1 Lovhistorikk

Norge har hatt avgift på innenlandsk forbruk av varer og tjenester siden merverdiavgiftsloven 1969 trådte i kraft 1. januar 1970. Det fantes avgifter på omsetning av varer før det, men ikke i samme form og format som merverdiavgiftsloven legger opp til.³⁰ I forarbeidene til loven fra 1969, så kommer det klart fram at fokuset har vært på å se til utviklingen i Europa, og især hvordan løsning EU (daværende EEC) gikk for.³¹ Betydningen av handel med Europa innebar nok at lovgiver tidlig innså at avgiftspolitikken ikke bare kunne ta stilling til interne forhold, men også hvordan eventuelle handelspartnere valgte å regulere skatter og avgifter utenfor Norge.

I perioden etter at loven ble vedtatt og fram mot år 2000, kom det en rekke forskrifter og reguleringer som kompliserte merverdiavgiftsretten og gjorde den mindre oversiktlig.³² Forskriftene til loven fylte flere sider enn loven selv.³³ Innførsel av fjernleverbare tjenester

²⁷ HR-2019-273-A (Travkusk), Avsnitt 36 til 47.

²⁸ Lov 27. mai 2016 nr.14 om skatteforvaltning (sktflv - Skatteforvaltningsloven). § 6-1

²⁹ Skatteetaten, «Søk om bindende forhåndsuttalelse», <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/bfu/sok/>, (lest 19/09/23 2023).

³⁰ Lov 19.mai 1933 nr.11 om omsetningsavgift.

³¹ Ot.prp.nr.17 (1968–1969) Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester s. 34 og 35.

³² Ot.prp.nr.76 (2008–2009). s.5.

³³ Gjems-Onstad m.fl. (2020). s.63.

var heller ikke omtalt og regulert i den opprinnelige loven. Ved lov 8. juni 1979 nr.27 tilføyde man § 65a, som ga departementet forskriftsfullmakt til å innføre endringer i merverdiavgiftslovgivningen. En slik forskrift, forskrift nr.121, kom ikke på plass før i 2001, når det ble gjennomført en større reform av loven.³⁴ Deriblant ble det innført generell avgiftsplikt på tjenester.³⁵ Det var derfor ønskelig å foreta en helhetlig teknisk revidering av loven, med siktemål om å gi loven «en enklere og mer oversiktlig form»³⁶.

Resultatet ble en ny merverdiavgiftslov som trådte i kraft i 2010.³⁷ Med unntak for noen få materielle endringer, blant annet avgiftsplikt ved innførsel og utførsel til kontinentalsokkelen, var lovforslaget skrevet med mål om uendret rettstilstand, med noen få mindre realitetsendringer.³⁸ I tillegg til å samle mye av reguleringene i loven, ble det også gitt en samleforskrift til loven som knyttes til samme nummerering som i loven.³⁹

Regelen om innførsel av fjernleverbare tjenester ble tatt inn i § 3-30, og reglene om utførsel av fjernleverbare tjenester ble regulert i § 6-22. Fra 1.januar 2023 trådte nye endringer i merverdiavgiftsloven i kraft,⁴⁰ der reglene knyttet til innførsel av fjernleverbare tjenester til forbruker ble endret og avgiftsplikten ble generell.

1.3.2 Merverdiavgiften i EU

Merverdiavgiften er ikke en del av EØS-avtalen, og EUs rettslige reguleringer knyttet til avgiften er derfor ikke rettslig bindende for Norge.⁴¹ Likevel har utviklingen i EU vært sentral i utviklingen av den norske merverdiavgiften. På den ene siden er det naturlig når EU er en viktig handelspartner for Norge, og Norge har snaue 5,5 millioner innbyggere og EU har rundt 450 millioner. Det er da naturlig at den minste økonomien tilpasser seg den største. At også økt globalisering og digitalisering har gjort at det er lettere å bedrive handel og

³⁴ Forskrift 15. juni 2001 (nr.121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen

³⁵ Ot.prp.nr.2 (2000–2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.

³⁶ Ot.prp.nr.76 (2008–2009) s. 8.

³⁷ Lov 19.juni 2009 nr.58 om merverdiavgift.

³⁸ Ot.prp.nr.76 (2008–2009). s.5.

³⁹ Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (Merverdiavgiftsforskriften).

⁴⁰ Lov 20. desember 2022 nr.108 om endringer i merverdiavgiftsloven.

⁴¹ Gjems-Onstad m.fl. (2020). s.119

virksomhet på tvers av landegrenser gjør det også aktuelt å se til EU for løsninger som sikrer samhandling, og unngår dobbel beskatning eller avgiftsfrihet.

Forholdet til EU, og hvordan det påvirker tolkningen av de norske reglene er også omtalt i høyesterettspraksis, med ulike innfallsvinkler. I noen dommer er det uttalt at EU-retten ikke kan sette til side et tolkningsresultat med utgangspunkt i norsk rett,⁴² mens det i andre dommer er uttalt at det er nødvendig å legge vekt på løsningen EU har valgt i sine reguleringer.⁴³ At utgangspunktene spriker, og at Høyesterett i enkelte tilfeller har uttalt at det ikke er uttrykt fra lovgiver og regjering at en frivillig harmonisering skal skje⁴⁴, har vært kritisert i juridisk teori.⁴⁵ Når det også eksplisitt er nevnt fra lovgivers side at globalisering og digitalisering av økonomien medfører økt internasjonal handel og økt behov for samordning i ulike land,⁴⁶ innebærer det at enkeltuttalelsene fra Høyesterett om EU-rettens manglende rettskildemessige vekt kan stilles spørsmål ved.

EUs merverdiavgiftssystem ble allerede på 1960-tallet obligatorisk for landene som ville bli medlem i fellesskapet.⁴⁷ Det var også på bakgrunn av dette at Norge satt i gang eget arbeid med å innføre avgiften.

I EU benyttes det ulike former for lovgivning, som gis ulik status for om de er direkte bindende eller ikke. «Regulations» (forordninger) er direkte bindende for medlemslandene i unionen. «Directives» (direktiv) er ikke direkte bindende for medlemslandene, men gir regler medlemmene må ta inn i intern rett. «Decisions» (avgjørelser) er kun bindende for partene avgjørelsen gjelder. «Recommandations» (anbefalinger) er ikke bindende i det hele tatt.⁴⁸ Kontrollen av disse ulike formene for lovgivning gjennomføres av EU-domstolen.⁴⁹ Til utfyllelsene av de ulike formene for lovgivning, er det delegert myndighet til enten

⁴² Rt-2011-213 A (Invex) avsnitt 46.

⁴³ Se Rt. 2007 s.1401 (Norsk helikopter) og Rt. 2009 s.1632 A (ABG Sundal Collier Holding ASA).

⁴⁴ Rt. 2012 s.1547 A (Norwegian Claims Link AS), Avsnitt 44.

⁴⁵ Dyrnes m.fl. *Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv* (2017) s. 22 og 23.

⁴⁶ Prop.1 LS (2022-2023) s. 165.

⁴⁷ Gjems-Onstad m.fl. (2020). s. 120.

⁴⁸ Treaty of the European Union, 7 june 2016 (TEU) OJ 2016/C 202/01. (TEU) art. 288.

⁴⁹ TEU art. 19.

Europakommisjonen (heretter Kommisjonen) eller Rådet for Den Europeiske Union (heretter Rådet) å vedta såkalte «implementing acts» med bindende virkning.⁵⁰

Merverdiavgiften i EU reguleres av eget merverdiavgiftsdirektiv.⁵¹ Hovedregelen om direktivers virkning innad i EU er som nevnt at det ikke kan utledes rettigheter og plikter for innbyggerne direkte av direktivene. Det påligger derimot medlemsstatene å innføre direktivet i intern nasjonal rett, i tråd med innholdet i direktivet.

På samme måte som norsk rett grupperer merverdiavgiften i avgift på varer og avgift på tjenester, der tjenester er negativt avgrenset mot varer, så gjør merverdiavgiften det samme. Den generelle avgiftsplikten er tatt inn i avgiftsdirektivet art 2. Der norsk rett deler det videre inn i omsetning, innførsel, uttak og utførsel, så har EU en annen inndeling. Det er fire kategorier etter art. 2: «supply of goods», «the intra-Community acquisition of goods», «importation of goods» og «supply of services». I norsk juridisk litteratur er dette omtalt som omsetning av varer, erverv av varer, innførsel av varer fra ikke-medlemsland og omsetning av tjenester.⁵² Avhandlingen vil også benytte disse oversettelsene i den videre omtalen av dem. For den videre fremstillingen er det kun omsetning av tjenester som vil drøftes nærmere.

1.3.3 Merverdiavgiften i OECD

The Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) er en internasjonal samarbeidsorganisasjon med 38 medlemsland.⁵³ Til forskjell fra EU er det ingen overstatlig funksjon i OECD, og det kan derfor ikke utledes rettigheter og plikter fra tekstene OECD publiserer. Det er likevel et uttalt mål fra norske myndigheter at man skal harmonisere det norske regelverket med OECDs internasjonale retningslinjer for merverdiavgift.⁵⁴ Arbeidet med retningslinjer for inntekts- og formueskattene startet allerede på 1960-tallet, med den såkalte Mønsteravtalen som ble for første gang utgitt i 1992.⁵⁵ I årene etter har den periodevis blitt oppdatert og den nyligst utgitte mønsteravtalen ble gitt ut i 2017.⁵⁶ Det er ingen slik

⁵⁰ TEU art. 291.

⁵¹ Rådets direktiv 2006/112/EC om merverdiavgift.

⁵² Gjems-Onstad m.fl. (2020). s.123.

⁵³ OECD, «Who we are», <https://www.oecd.org/about/>, (lest 18/10/23).

⁵⁴ Prop.1 LS (2022-2023). s.164.

⁵⁵ Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD (1992).

⁵⁶ Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD (2017).

mønsteravtale gitt ut fra OECD for merverdiavgiften. Det første arbeidet startet på Ottawa-konferansen i 1998, som resulterte i en rapport med tittelen «Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions» som ble utgitt i 2001. Siden har det vært flere ulike initiativ fra OECD og i 2015 vedtok OECD retningslinjer⁵⁷ for internasjonal tjenestehandel, både for næringsdrivende og for forbrukere. Disse retningslinjene ble fulgt opp i 2016, da OECD vedtok en anbefaling om å følge retningslinjene. Det er denne retningslinjen som legger grunnlaget for tematikken avhandlingen skal behandle, og er altså den som vises til i kapittel 4.

1.3.4 Metodiske forskjeller

Enhver rettstradisjon har egne utgangspunkter og grunnprinsipper for hvordan lover og regler skal tolkes, og hvordan man skal avgjøre hva som er gjeldende rett. Spørsmålet er hvilke kilder som er relevante for tolkningen som leder til gjeldende rett og hvordan kilder skal tolkes og vektet opp mot hverandre.⁵⁸ I norsk rett brukes begrepet «rettskilde» om kilder til rettslig argumentasjon. Læren om hvordan disse rettskildene blir relevant, hvordan man kommer fram til en konklusjon om hvordan en rettskilde skal tolkes og hvordan ulike rettskilder skal vektet mot hverandre, blir vanligvis omtalt som «rettskildelæren».

I denne avhandlingen skal ikke bare norske rettskilder behandles. Også rettskilder fra EU og anbefalinger fra OECD skal drøftes. Det gjør det nødvendig å også sette den norske rettskildelæren opp mot EU sin rettskildelære. Hvilke områder er den lik, og hvor er den ulik. Det vil også spille inn på hvilke rettskilder som er relevante for avhandlingens videre form.

1.3.4.1 Rettskildelæren i Norge

Som nevnt omhandler den norske rettskildelæren å finne fram til hvilke rettskilder som er relevant. Hvordan disse skal tolkes og hvordan de skal vektet opp mot hverandre. Skoghøy omtaler prosessen som en flerleddet prosess, som starter med å avklare hva som er en relevant rettskilde.⁵⁹ Prosessen har sin bakgrunn i den metode Høyesterett benytter, gjennom sin rolle som sisteinstansdomstol.⁶⁰ Det er også uttalt i forarbeidene til Tvisteloven⁶¹ at rollen til

⁵⁷ International VAT/GST Guidelines, OECD (2017), (heretter MVAR.).

⁵⁸ Skoghøy, *Rett og rettsanvendelse* (2018) s.17.

⁵⁹ Skoghøy (2018). s.17.

⁶⁰ Kongeriket Norges Grunnlov § 88.

⁶¹ Lov 17. juni 2005 nr.90 mekling og rettergang i sivile tvister. (Heretter tvl.).

Høyesterett er «å bidra til rettsenhet, rettsavklaring og i noen grad rettsutvikling i samspill med lovgivende myndighet».⁶² Som nevnt i punkt 1.3.1 så faller norsk merverdiavgiftsrett inn under kategorien offentlig rett, der legalitetsprinsippet krever hjemmel i lov. Det innebærer at rettskildelæren i norsk merverdiavgiftsrett må ha utgangspunkt i norsk lov som utgangspunkt for drøftelsen.

Skoghøy skiller mellom primære og sekundære rettskilder, der de primære rettskildene har «et umiddelbart rettsnormerende opphav» for å avgjøre hvilke rettskilder det kan hentes rettslig argumentasjon fra.⁶³ Videre skilles de primære rettskildene inn i tre underkategorier: autorative kilder, sedvaner og reelle hensyn. De autorative kildene bygger på den myndighet som stammer fra Grunnloven og den konstituerende makten som er gitt Grunnloven. Det gjelder da lover vedtatt etter reglene i Grl. § 49, jf. § 75 bokstav a, og videre også der Stortinget gjennom lov har gitt myndighet videre til forvaltningen å gi forskrift for hvilke kilder man kan se til.

Med bakgrunn i legalitetsprinsippet i grl. § 113 er det ikke adgang til å pålegge avgift gjennom sedvane eller reelle hensyn, selv om disse kan benyttes i tolkningen av de autorative rettskildene.

Det innebærer at rettskildene som blir relevant å drøfte for å avklare den norske merverdiavgiftsretten er lover, forarbeid til lovene, rettspraksis fra Høyesterett og også forvaltningspraksis, spesielt fra skatteforvaltningen. I tillegg vil juridisk litteratur kunne være til støtte for å tolke rettskildene ellers.

1.3.4.2 Rettskildelæren i EU

Siden avhandlingen søker å avklare innholdet i EU-retten og dens behandling av avgiftsrettslige spørsmål, er det nødvendig å redegjøre for hvordan den rettslige metoden brukes i EU, og især EU-domstolen. EU har 27 medlemsland, men 24 offisielle språk.⁶⁴ Ifølge Rognstad er et viktig særtrekk ved metoden i EU-domstolen den kontekstuelle og formålsbaserte tolkningen av rettsakter i EU.⁶⁵ Rognstad uttaler videre, med henvisning til

⁶² Ot.prp.nr.51 (2004–2005) Om lov om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven), s.19

⁶³ Skoghøy (2018). s.38.

⁶⁴ EEC Council Regulation No.1 of 15.04.1958 - determining the languages to be used by the European Economic Community OJ 1958/P-017/0385 Art.1.

⁶⁵ Rognstad m.fl. *Oversikt over EØS-retten* (2022) s. 51.

rettspraksis fra EU-domstolen⁶⁶ at ordlyden fortsatt spiller inn i tolkningen, men at den ikke kan tolkes isolert sett og eksempelvis er ordlyden vil variere avhengig av hvilke bestemmelser som skal tolkes og om disse har vært gjenstand for en omfattende formålsdrøftelse i EU-domstolen.

Der forarbeider i norsk rett er en viktig del i tolkningen av lovbestemmelser, er det i EU av begrenset betydning.⁶⁷ I EU brukes det som kalles fortale, eller «preamble» på engelsk, til støtte for tolkningen. Rognstad mener at fortalen på mange måter er likt brukt av EU-domstolen, som forarbeid brukes i Norge.⁶⁸

For praksis fra EU-domstolen så beskriver Nigel Foster en juridisk metode der EU-domstolen har vid adgang til å tolke og forstå EU-retten, som følge av at direktivene og forordningene ofte er skrevet med rom for tolkning.⁶⁹ For den konkrete metoden beskriver Foster domstolens metode som «far-seeing or forward-looking», der de gjennom å benytte seg av formålene og fortalene forsøker å finne ut av hva som har vært tiltenkt og hvilket tolkningsresultat som vil støtte opp om det. Foster beskriver også hvordan, gjennom at domstolen ofte siterer til tidligere avgjørelser, det er utviklet seg en form for prejudikatsgivende virkning for avgjørelsene. Selv om det ikke EU-domstolen ikke har en formell status som prejudikatsdomstol.⁷⁰

Som eksempel nevnes C-128/11 *UsedSoft GmbH*⁷¹ der det i avsnitt 39 uttales, med henvisning til etablert praksis, at det er et behov for en uniform og uavhengig tolkning av unionens lover og regler, i de tilfelle der det ikke er gitt medlemslandene en skjønnsmargin i tolkningen av EU-retten. I avsnitt 41 nevnes det at punkt 4 og 5 i fortalen for det gjeldende direktivet de vurderer i saken, angir formålet med direktivet, og at det er retningsgivende for tolkningen av direktivet i seg selv.

Sammensetningen av EU-domstolen spiller også en rolle, likt som for Høyesterett i Norge, selv om dommene ikke har en formell prejudikatsvirkning. EU-domstolen kan settes i

⁶⁶ Dom av 6. oktober 2020, *La Quadrature du Net m.fl.* [GC], C-511/18, EU:C:2020:791.

⁶⁷ Rognstad m.fl. (2022) s. 53.

⁶⁸ Rognstad m.fl. (2022) s. 54.

⁶⁹ Foster, *Foster on EU law* (2021) s.63.

⁷⁰ Foster (2021). s.64.

⁷¹ Dom av 3. juli 2012, *UsedSoft GmbH* [GC] C-128/11, ECLI:EU:C:2012:407.

avdelinger på 3 eller 5 dommere, i Storkammer på 15 dommere eller i Plenum der alle dommerne møter.⁷² Som i norsk rett vil hvor mange dommere som har vært med i beslutningen innebære at dommene gis ulik vekt, selv om både 3- og 5-avdelingsdommer kan være med på å skape rett knyttet til tolkningen av direktiver og traktater.

1.3.5 Hensyn og prinsipper

1.3.5.1 Legalitetsprinsippet

På lik linje med ellers i reguleringen av forholdet mellom staten og innbyggerne, gjelder legalitetsprinsippet også på skatte- og avgiftsrettens område. Prinsippet følger av Grl. § 113 som sier at myndighetenes inngrep må ha grunnlag i lov. Dette er også presisert i forarbeid til loven⁷³ og i praksis fra Høyesterett.⁷⁴ I avsnitt 48 i dommen presiseres det også at det ikke eksisterer noe særskilt prinsipp i norsk skatterett der tvilstilfeller skal tolkes til gunst for skattyter, men snarere heller at ordinære tolkningsprinsipper gjelder.

1.3.5.2 Merverdiprinsippet

Prinsippet følger av utgangspunktet i merverdiavgiftsretten om at avgiftssubjekter ikke skal få avgiftskostnad på anskaffelser til bruk i virksomheten som er avgiftspliktig. Dette kommer til uttrykk i mval. § 8-1 som gir registrerte avgiftssubjekter rett til fradrag på inngående merverdiavgift på varer og tjenester. Vilkåret om hva som regnes som «til bruk i virksomheten» står sentralt, og innholdet er utarbeidet etter praksis fra Høyesterett.⁷⁵ Av prinsippet følger det også en grunntanke at avgift på avgift, såkalt avgiftskumulasjon, ikke skal forekomme.

1.3.5.3 Selvstendighetsprinsippet

Utgangspunktet i merverdiavgiftssystemet er at hvert ledd i omsetningskjeden opptrer som et selvstendig avgiftssubjekt.⁷⁶ Det innebærer en forutsetning om at man følger den selskapsrettslige inndelingen der juridiske personer er egne rettssubjekter. Unntak fra dette utgangspunktet for konsern er å finne i mval. § 2-2 (3).

⁷² TEU. protokoll nr.3 art. 16.

⁷³ Ot.prp.nr.76 (2008–2009). s.14.

⁷⁴ Se Rt.2014 s.1281 A (Z-huset) avsnitt 48.

⁷⁵ Se Rt-2011-1260 A (Halliburton). avsnitt 23 flg.

⁷⁶ Gjems-Onstad m.fl. (2020). s.51.

1.3.5.4 Nøytralitetsprinsippet

Merverdiavgiften skal ikke påvirke markedsaktørenes valg mer enn nødvendig, det er økonomiske effektivitetsbetraktninger som skal ligge til grunn for valgene, ikke skatteopplegget.⁷⁷ Det innebærer at like tilfeller må behandles likt og beslutningene de ulike aktørene foretar seg må i all hovedsak være fattet på bakgrunn av hva de ville foretatt seg i en tenkt situasjon der det ikke er avgift på handlingen.

1.3.5.5 Destinasjonsprinsippet

Destinasjonsprinsippet sier at varer og tjenester skal avgiftsbelegges der de er ment å forbrukes.⁷⁸ Det tilsier en avgift der varer og tjenester føres inn i Norge, og avgiftsfrihet der varer og tjenester føres ut av landet. En ensartet regelutforming i Norge og EU, vil kunne sikre at avgiftene likebehandles enten det er omsetning, innførsel eller utførsel av varer og tjenester.

1.3.5.6 Kontrollhensynet

At avgiften på varer og tjenester skal være enklest mulig å kreve inn, både for de avgiftspliktige og for staten, er det som omtales som kontrollhensynet. Det tilsier standardiserte regelverk og færrest mulige ulike satser som næringsdrivende kan velge mellom.

1.4 Veien videre

Avhandlingen avgrenses mot reglene om varer, elektroniske tjenester og reglene om uttak av tjenester. Det er de norske reglene for innførsel og utførsel av fjernleverbare tjenester som behandles, og sammenlignes mot reglene i EU sitt avgiftsdirektiv og retningslinjene fra OECD. De reglene i EU og retningslinjene til OECD som skal redegjøres nærmere for er kun de som er relevant for innførsel og utførsel av fjernleverbare tjenester etter norsk rett.

⁷⁷ Gjems-Onstad m.fl. (2020). s. 57.

⁷⁸ Ot.prp.nr.2 (2000–2001). s.152.

2 Innførsel og utførsel av fjernleverbare tjenester i norsk rett

Plikten til å beregne og betale merverdiavgiften gjelder kun for registreringspliktige jf. mval. § 11-1 første ledd. Først vil dette kapittelet gjennomgå reglene for registreringsplikt, og hvilke kjennetegn avgiftssubjekter har. Så vil reglene knyttet til innførsel og utførsel av fjernleverbare tjenester i Norge redegjøres for.

2.1 Når utløses registreringsplikt

Hovedregelen er at det er kun «næringsdrivende og offentlig virksomhet» som er pliktig til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, jf. mval. § 2-1 første ledd. Plikten utløses når «omsetning og uttak som er omfattet av loven til sammen har oversteget 50.000 kr i en periode på tolv måneder». Selve avgiften er ikke medregnet dette beløpet. Samtidig innebærer bestemmelsen at privatpersoner, som opptrer som det, ikke er avgiftssubjekter etter loven.

Beløpsgrensen på 50.000 kr har noen få unntak. Blant annet har veldedige og allmennyttige institusjoner en beløpsgrense på 140.000 kr etter § 2-1 første ledd annet punktum, og for omsetning som gir noen rett til adgang til idrettsarrangementer så er beløpsgrensen 3 millioner kroner, med unntak for de to øverste divisjonene i fotball for menn og den øverste divisjonen i ishockey for menn jf. § 2-1 annet ledd.

Offentlig virksomhet er legaldefinert til å være statlig, kommunal og fylkeskommunal virksomhet.⁷⁹ Innholdet i «næringsdrivende» er ikke legaldefinert, og behandles nærmere i avhandlingens punkt 2.2.3. Når det er konkludert om at det er næringsdrivende eller offentlig virksomhet, må man se om omsetningen over en 12 måneders periode er oversteget beløpsgrensene for å kunne konstatere registreringsplikt.

Dersom tilbydere av tjenester omfattet av § 3-30 leverer til mottakere som ikke er næringsdrivende eller offentlig virksomhet i avgiftsområdet, så skal tilbydere likevel registreres i Merverdiavgiftsregisteret.⁸⁰ Tidligere gjaldt dette kun for tilbydere av elektroniske tjenester, men ved lovendring som trådte i kraft 1.januar 2023, så gjelder dette nå

⁷⁹ Jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav k.

⁸⁰ Jf. mval. § 2-1 tredje ledd.

generelt for fjernleverbare tjenester.⁸¹ Det innebærer at skillet mellom elektroniske tjenester og fjernleverbare tjenester, ikke lenger er et skille som avgjør om det er avgiftsplikt eller ikke.

2.2 Regler ved innførsel av fjernleverbar tjeneste

2.2.1 Innledning

En fjernleverbar tjeneste som er avgiftspliktig dersom den omsettes innenfor merverdiavgiftsområdet, er også avgiftspliktig når den kjøpes fra en leverandør utenfor området av en mottager hjemmehørende i området jf. mval. § 3-30 første ledd. Med unntak for tjenester som inngår i beregningsgrunnlaget for innførsel av varer jf. mval. § 4-11.

I § 3-30 annet ledd er det tatt inn en omgåelsesregel for næringsdrivende og offentlig virksomhet, for tilfeller der levering skjer til en mottager utenfor merverdiavgiftsområdet selv om tjenesten er til bruk innenfor området. Dette skjer gjennom at et avgiftssubjekt får levert tjenesten til en mottaker utenfor avgiftsområdet, før den så overføres til mottager innenfor området. Dette gjør seg særlig gjeldende for virksomheter som er multinasjonal, der deler av virksomheten er registrert utenfor merverdiavgiftsområdet, og deler er registrert innenfor området. I slike tilfeller vil altså destinasjonsprinsippet gjøre seg gjeldende. Om kjøpet av tjenesten er ment å forbrukes i Norge, så er det også Norge som skal ha avgiftsretten. Unntaket fra dette er i de tilfeller der det kan dokumenteres at det er beregnet merverdiavgift på kjøpet av tjenesten, før innførsel til Norge jf. mval. § 3-30 annet ledd siste punktum.

Når det er konstatert avgiftsplikt, så er det ulike regler for hvordan avgiften skal betales inn. For næringsdrivende og offentlig virksomhet så er det er den som mottar tjenesten som også skal beregne avgift etter reglene om snudd avregning.⁸² I de tilfeller der mottaker ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, f.eks. grunnet utelukkende unntatt omsetning, så er det fortsatt avgiftsplikt på kjøp av fjernleverbare tjenester når samlede kjøp for en termin overstiger 2000 kr.⁸³

⁸¹ Lov 20. desember 2022 nr.108 om endringer i merverdiavgiftsloven.

⁸² Jf. mval. § 11-3 første ledd.

⁸³ Jf. mval § 11-3 første ledd annet punktum.

For mottagere som ikke er næringsdrivende eller offentlig virksomhet, er det tilbyder som har plikt til å beregne og betale avgiften jf. § 11-3 annet ledd.

Avgiftsplikt ved innførsel av fjernleverbare tjenester oppstår med følgende vilkår: Det må være et kjøp, kjøpet må være av en fjernleverbar tjeneste, tjenesten må være avgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet og det må være kjøpt utenfor området av en som er hjemmehørende i området.

2.2.2 Fjernleverbar tjeneste

En fjernleverbar tjeneste er «der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted».⁸⁴ Etter ordlyden er et sentralt skille at det er fjernleverbare tjenester, ikke fjernleverte tjenester som er avgiftspliktig. Det er altså ikke nødvendig å avgjøre om tjenesten faktisk er fjernlevert for å avgjøre avgiftsplikten, det er kun nødvendig å se til kjennetegnene ved tjenesten for å avgjøre om det er avgiftsplikt etter § 3-30.

For å avklare nærmere innholdet i begrepet, må det som nevnt sees til både forarbeid og rettspraksis, men også forvaltningspraksis vil kunne være med å klargjøre innholdet. I forarbeidet til loven er det uttalt at uttrykket er en videreføring av tidligere forskrift nr.121 § 1 tredje punktum.⁸⁵ Det at også merverdiavgiftsloven var en teknisk revidering av gjeldende rett, gjør at tidligere praksis også vil være relevant. Det er også uttalt i etterarbeid til loven at «forarbeider, rettspraksis og administrativ praksis» er med på å fastlegge innholdet i fjernleverbare tjenester.⁸⁶ Det sentrale vurderingsmomentet for fjernleverbare tjenester er etter samme etterarbeid hvorvidt tjenesten kan fjernleveres etter sin art, ikke hva som er avtalt mellom partene.⁸⁷ Tjenester som både kan fjernleveres og ved direkte levering, vil regnes som fjernleverbar. Som eksempler fra forarbeid til mval. så nevnes «administrativ og organisatorisk rådgivning, tjenester fra advokater og revisorer, informasjonstjenester og ulike IT-tjenester»⁸⁸ som eksempler på tjenester som er egnet til å bli levert over landegrenser, og av den grunn innebar et behov for en modernisering av

⁸⁴ Jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav i.

⁸⁵ Ot.prp.nr.76 (2008–2009). s.50.

⁸⁶ Prop.1 LS (2022-2023). s.167.

⁸⁷ Prop.1 LS (2022-2023). S.167.

⁸⁸ Ot.prp.nr.2 (2000–2001). s.154.

regelverket. I juridisk teori er arkitekttjenester også lagt til grunn at er fjernleverbare tjenester.⁸⁹

Det er noen få dommer fra Høyesterett som avklarer innholdet i uttrykket «fjernleverbare tjenester». I Rt.2014 s.1547 (Norwegian Claims Link - NCL), var begrepet oppe til vurdering. I avsnitt 30 omtales «konsulent- og IT-tjenester og opplysningstjenester» som eksempler på hva fjernleverbare tjenester er, og det nevnes også at nettopp grensedragningen blir problematisk for tjenester som kan utføres fra hvor som helst og som er egnet til levering over landegrensene. Det konkrete spørsmålet i dommen var hvordan prosessoppdrag for norske domstoler skulle kategoriseres. For partene var det enighet om at vanlig rådgivningsvirksomhet fra advokater til næringsdrivende i utlandet som hovedregel er en fjernleverbar tjeneste, som ikke ville vært avgiftsbelagt. Videre legger flertallet til grunn at selve prosessoppdraget, med oppmøte i norsk domstol, helt klart er en stedbunden tjeneste som er avgiftspliktig. Spørsmålet ble hvor grensen gikk for arbeid som var tilknyttet den skriftlige saksforberedelsen.

Det avgjørende for spørsmålet var «hva som mest naturlig kan anses som selve omsetningsobjektet i saken» jf. avsnitt 35 og om man skulle splitte leveringen opp i ulike tjenester. Med henvisning til Rt.2004 s.2000,⁹⁰ som omhandlet bistand til produksjon av årsberetning og andre trykksaker, konkluderte flertallet at forarbeid og forberedelser til prosessoppdrag «naturlig inngår som en del av slike oppdrag».

Dommene oppsummert innebærer at det ikke er tjenesten isolert sett som skal vurderes, men også må det sees til hva som er avtalt mellom partene. I tilfeller der både stedbundne tjenester og fjernleverbare tjenester er en del av samme leveranse, og det ikke er naturlig å skille mellom tjenestene, må vurderingen avgjøres på hva som er det sentrale etter tjenestens art. Der poenget med oppdraget er prosessen i domstolen, vil forberedelser som knyttes til det stedbundne oppdraget være sett på som en del av den stedbundne tjenesten selv om forberedelsene selv kunne vært fjernlevert.

Norwegian Claims Link-dommen er også et godt eksempel på hvordan Høyesterett har behandlet EU-retten som tolkningsmoment, når det i avsnitt 43 og 44 redegjøres helt kort for

⁸⁹ Gjems-Onstad m.fl. (2020). s. 128.

⁹⁰ Rt.2004 s.2000 A (Geelmuyden.Kiese) avsnitt 40 og 41.

enkeltmomenter i EU-retten, før det avvises at EU-retten kan føre til en annen løsning i den konkrete saken.

I Rt.2007 s.1401 (Norsk helikopter) ble også fjernleverbare tjenester vurdert. Også denne gjaldt tidligere forskrift nr.121. Her var spørsmålet om et norsk selskap som drev med innleie av arbeidskraft, måtte beregne og betale merverdiavgift. Det avgjørende var om tjenesten ble ansett som fjernleverbar. Det presiseres i avsnitt 37 utgangspunktet som er nevnt tidligere, at det er tjenestens art, ikke avtalte leveringssted, som er det avgjørende. Særlig kontrollhensynet trekkes fram som et viktig reelt hensyn for hvorfor man legger vekt på tjenestens art, framfor avtalt leveringssted. Om avgiftsmyndighetene skulle gått inn i hver avtale for å avgjøre avgiftsplikt, ville det resultert i enten betydelige administrative kostnader, eller betydelige muligheter for å unnsnippe avgift.

Et sentralt poeng fra dommen er hvordan innholdet i tjenesten faktisk skal vurderes. I dommen er vurderingen som gjøres hvordan utleie av arbeidskraft skal vurderes. På den ene siden, som også ankende part har anført, kan man se på utleie av arbeidskraft som en stedbunden tjeneste der arbeidet som skal utføres knyttes tett til tjenesten som leveres. På den andre siden, som flertallet konkluderer med i avsnitt 40, er det sentrale ikke oppfylleelsesstedet for arbeidet, men oppfylleelsesstedet for utleien. For tjenesteleverandøren – utleieren – så er det ikke et sentralt moment hvor arbeidet utføres for å vurdere om han har holdt sin del av avtalen. Så lenge utleier har stilt mannskap disponibel for innleier, så er tjenesten oppfylt. Da må konklusjonen bli at tjenesten er fjernleverbar.

I avsnitt 41 i dommen benytter også førstvoterende EU sitt avgiftsdirektiv som en støtte til sin argumentasjon, der det i artikkel 196, jf. artikkel 56 nr.1 bokstav f fremkommer at plikt til å betale merverdiavgift for utleie av arbeidskraft faller på tjenestemottakeren. Gjennomgående i dommen så benyttes EU-retten mer aktivt enn hva NCL-dommen fra 2012 gjør.

2.2.2.1 Praksis fra skattemyndighetene

I all hovedsak så stammer forvaltningspraksisen på området fra Merverdiavgiftshåndboken, som årlig gis ut av Skatteetaten. Det har vært gitt ut en håndbok siden 2002. Målgruppen for håndboken er ansatte i etaten, og formålet er å sikre en ensartet forvaltningspraksis.⁹¹ Det er to resultater⁹² for søk på «fjernleverbare», i databasen for bindende forhåndsuttalelser avgitt av Skatteetaten⁹³. Mye av avklaringene i mva-håndboken viser også til annen forvaltningspraksis der praksisen hentes fra. Det vil fortløpende vises til de tilfellene i teksten.

Revisjon legges til grunn at er en fjernleverbar tjeneste av Skattedirektoratet.⁹⁴ I brevet vises det til dagjeldende regelverk for revisorer og hvilke revisjonshandlinger som er påkrevd. Adgangen til å revidere regnskap antas da å være fjernleverbar. Praksisen er tatt inn i mva-håndboken i 2023. Utviklingen og digitaliseringen av regnskapstjenester etter 2007 taler også for at det i større grad i 2023 enn i 2007 gjør det mulig å levere revisjonstjenester uten å være knyttet til et konkret sted.

Nyhetsbrev distribuert på internett sees også på som en tjeneste som er fjernleverbar.⁹⁵ Det samme gjelder alle digitale produkter som leveres over internett. Dersom informasjonsteknologi er avgjørende for å levere tjenesten, og den i hovedsak er automatisert, vil dette være å regne som en elektronisk tjeneste jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav j.

Formidling av både skipsmeglertjenester og vareagenttjenester er i brev fra Skattedirektoratet 27.august 2001 til fylkesskattekontorene lagt til grunn at er fjernleverbare tjenester.⁹⁶ Det understrekes i brevet at selv om deler av formidlingen utføres med fysisk nærvær til kunden, så vil hovedtjenesten være å inngå kontrakter på vegne av kunden og innhente ordrer. Det er tjenester som er fjernleverbar. Disse betraktningene om hva som er hovedtjenesten er også i tråd med Geelmuyden.Kiese-dommen.⁹⁷ Også formidling av arbeidskraft er fjernleverbare

⁹¹ Merverdiavgiftshåndboken 19.utgave, 2023. s.3

⁹² BFU 7/11 og BFU 90/02.

⁹³ Skatteetaten, «Bindende forhåndsuttalelser», <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/bfu/>, (lest 27/09/23).

⁹⁴ Skattedirektoratet, Prinsipputtalelse - *Spørsmål om revisjonstjenester skal anses som fjernleverbare tjenester i relasjon til merverdiavgiftslovgivningen*, (26.09.2007).

⁹⁵ Merverdiavgiftshåndboken 19.utgave, 2023. M.3-30.3.

⁹⁶ Skattedirektoratet, Prinsipputtalelse - *Om formidlere (vareagenter)*, (28.08.2001).

⁹⁷ Rt.2004 s.2000 A (Geelmuyden.Kiese).

tjenester som nevnes i mva-håndboken, uten at det nevnes bakgrunnen for dette er Norsk helikopter-dommen som er redegjort for over. Når mva-håndboken ikke godt nok viser til kildene den baserer standpunktene sine på, så er det en klar svakhet med håndboken.

På lik linje med revisjon, så sees regnskap på som en fjernleverbar tjeneste. Avgiftsplikten innebærer ikke at en utenlandsk tjenesteyter som leverer regnskapstjenester til norsk mottager skal registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, men at den norske mottakeren har ansvar for det gjennom det som kalles snudd avregning.⁹⁸

Kundepleie, herunder kundekontakt og salgsfremmende tiltak rettet mot kunde gjennom arbeid fra «key account manager» og markedsføring av tjenester ble i vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift forutsatt at regnes som fjernleverbare tjenester.⁹⁹ Også i denne saken var det et vurderingsmoment at deler av tjenesten var tilknyttet kundens oppholdssted, men også her var det ikke avgjørende at deler av tjenesten ble utført i nærvær av kunden, så lenge det etter tjenestens art kunne vært fjernlevert.

Advokattjenester er også ansett som fjernleverbare tjenester i brev fra Skattedirektoratet 29.mai 2002,¹⁰⁰ med unntak for prosessoppdraget og tjenester knyttet tett til det, se redegjørelsen av Norwegian Claims Link-dommen over. I lys av korona-pandemien ble det også nødvendig med en avklaring om at digitalt rettsmøte ikke endret på utgangspunktet om prosessoppdrag for domstolen sees på som en stedbunden tjeneste.¹⁰¹

Datatjenester – Tjenester som gjelder installering og testing av datasystemer, vedlikehold av programvare og installasjonen av programvare - regnes som fjernleverbare tjenester i mva-håndboken,¹⁰² med henvisning til en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet¹⁰³ der konklusjonen kom fra en antagelse at det er teknisk mulig å fjernlevere innstallering og testing av datasystem, selv om det er mest praktisk å møte opp på lokasjon hos kunde.

⁹⁸ Merverdiavgiftshåndboken 19. utgave, 2023. M.3-30.3.

⁹⁹ Klagenemnda for merverdiavgift - KMVA 5194 (30.08.2004).

¹⁰⁰ Skattedirektoratet, Prinsipputtalelse - *Advokattjenester*, (30.05.2002).

¹⁰¹ Skatteetaten, *Svar på spørsmål om merverdiavgift – fjernleverbare tjenester – mval § 1-3 (1) bokstav i*, (15.06.2020).

¹⁰² Merverdiavgiftshåndboken 19. utgave, 2023. M. 3-30.3.

¹⁰³ Skattedirektoratet, BFU 88/02 - *Merverdiavgift ved kjøp av datatjenester fra utlandet (merverdiavgiftsloven § 65a, jf. forskrift nr. 121)*, (25.10.2002).

I BFU 30/06¹⁰⁴ ble underholdningstjenester (spåttjenester, kontaktformidling etc.) fra et selskap som var tenkt etablert som et callsenter på Svalbard, ikke formidlet av noen teleoperatør, som tradisjonelt var den som formidlet slike tjenester. Skattedirektoratet uttalte at tjenester som leveres over telefonlinje eller online på internett vil regnes som fjernleverbar tjeneste. Som følge av at det aktuelle selskapet ble ansett som hjemmehørende på Svalbard, altså utenfor merverdiavgiftsområdet, så ble konklusjonen at det ikke var avgiftsplikt på tjenesten.

2.2.3 Næringsdrivende og offentlig virksomhet

Som følge av bestemmelsen i mval. § 3-30 annet ledd om avgiftsplikt selv når levering skjer utenfor merverdiavgiftsområdet, men tjenesten er til bruk innenfor området, av næringsdrivende eller offentlig virksomhet, så er det nødvendig å kort beskrive innholdet i både «næringsdrivende» og «offentlig virksomhet».

I forarbeidene til loven presiseres det at også omfatter institusjoner «som eies eller drives av stat, kommune og fylkeskommune», men at selvstendige rettssubjekter som aksjeselskap, allmennaksjeselskap o.l. faller utenfor definisjonen.¹⁰⁵

Merverdiavgiftsloven har ingen definisjon av innholdet i uttrykket «næringsdrivende». I forarbeidene til loven¹⁰⁶ er det derimot presisert at innholdet er likt som på skatterettens område, som i all hovedsak har utviklet sin definisjon gjennom praksis fra Høyesterett.¹⁰⁷ Vilkårene er at det må drives virksomhet av en viss varighet, et visst omfang, med en objektiv mulighet til å gå i overskudd over tid og til slutt at det drives for eiers egen regning og risiko. Det presiseres videre i forarbeidet at selv om essensen av helhetsvurderingen er lik i skatte- og merverdiavgiftsretten, så vil de ulike hensynene som gjør seg gjeldende på de ulike områdene gjøre at konklusjonene kan slå ulikt ut. Det nevnes konkret nøytralitetshensynet i merverdiavgiften som eksempel på hensyn som kan innebære ulike utfall.

¹⁰⁴ Skattedirektoratet, BFU 30/06 - *Bindende forhåndsuttalelse: Spørsmål om avgiftsplikt ved omsetning av tjenester på telefon eller Internett fra Svalbard (Merverdiavgiftsloven §§ 1, 10 første ledd og 65A)*.

¹⁰⁵ Ot.prp.nr.76 (2008–2009). s.50.

¹⁰⁶ Ot.prp.nr.76 (2008–2009). s.26.

¹⁰⁷ Ot.prp.nr.76 (2008–2009). s.26.

Før lovendringen som trådte i kraft i 2023, var skillet mellom næringsdrivende og offentlige virksomheter på den ene siden, og forbrukere på den andre viktig for å avgjøre avgiftsplikten. Etter innførselen av den generelle avgiftsplikten ved innførsel av fjernleverbare tjenester går skillet nå ut på hvem som har ansvar for å innberette avgiften.

I HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom) ble det i avsnitt 44 påpekt at selv om kjernen i virksomhetsbegrepet i skatteloven, og næringsbegrepet i merverdiavgiftsretten er lik, så er ikke begrepene helt sammenfallende. Det innebærer at Høyesterett har tatt høyde for at det kan finnes tilfeller der ulike hensyn gjør seg gjeldende og det derfor kan tenkes eksempler på der en aktør kan regnes som skattepliktig, men ikke avgiftspliktig og vice versa.

2.2.4 Hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet

Det stilles som et vilkår for avgiftsplikten etter § 3-30 at den fjernleverbare tjenesten leveres til mottager hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet.¹⁰⁸ I forarbeidet til bestemmelsen er det kommentert at bestemmelsen er en lovfesting av forskrift nr.121 § 1 første ledd første punktum og § 1 annet ledd første punktum.¹⁰⁹ I Finansdepartementets merknader til forskrift nr.121 påpeker de at «det kan oppstå tvil om hvor mottakeren er hjemmehørende» der næringsdrivende har tilknytning til flere land.¹¹⁰ Som eksempel brukes tilfeller der hovedkontor er i et land og filial er i et annet land. I slike tilfeller uttaler departementet at «forbruksstedet i slike tilfeller vil være det stedet tjenesten leveres til» og at denne løsningen er lik den i EUs 6. avgiftsdirektiv artikkel 9 tredje ledd. Videre er intensjonen bak regelverket å hindre dobbeltbeskatning eller avgiftsfrihet, som gjør at man ved vurderingen kan vektlegge om det kan dokumenteres at det er betalt avgift i annet land. Dette er tatt inn i § 3-30 annet ledd siste punktum.

I melding fra Skattedirektoratet, SKD 8/10,¹¹¹ ble avgiftsbehandlingen av fjernleverbare tjenester til utlandet behandlet. I punkt 4.2 i meldingen ble spørsmålet for tilfeller der den utenlandske næringsdrivende ikke var hjemmehørende i Norge, men var representert med representant gjennom reglene i mval. § 2-1 sjette ledd. Det henvises i meldingen til

¹⁰⁸ Se punkt 1.2.1.

¹⁰⁹ Ot.prp.nr.76 (2008–2009). s. 57.

¹¹⁰ Finansdepartementet, *Merknader til Forskrift 15. juni 2001 om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet*, (17.10.2003). Pkt. 3.1.

¹¹¹ Skattedirektoratet, SKD 8/10 - *Avgiftsbehandlingen for fjernleverbare tjenester*, (07.09.2010).

merknadene til forskrift nr.121, som nevnt over, med eksempelet om filial i et land og hovedkontor i et annet land. Skattedirektoratet mener at det ikke er noe i veien for at et selskap med kontor og filialer i flere land vil kunne være hjemmehørende i flere land. Skattedirektoratet mener at det vil være tilstrekkelig for å konkludere med at et selskap er hjemmehørende i Norge, dersom de er representert i Norge med representant.

I melding fra Skattedirektoratet, SKD 7/11¹¹² ble det mva-rettslige hjemstedet behandlet, med henvisning både til § 3-30 og § 6-22. Meldingen skiller mellom forretningssted og fast driftssted (filial) for næringsdrivende og bosted for fysiske personer. Direktoratet påpeker at norske kilder sier lite om innholdet i «hjemmehørende» ut over nettopp at det er snakk om forretningssted eller filial. Det vises til EU-rettens og Merverdiavgiftsdirektivet sin betydning for innholdet i «hjemmehørende».

For *forretningssted* forstås det som det sted der beslutninger «vedrørende den alminnelige ledelse av virksomheten tas, eller hvor de sentrale administrative funksjoner utøves.» Både hvor selskapet har sin registrerte adresse, hvor den sentrale administrasjonen sitter, hvor styremøter og generalforsamlinger gjennomføres og hvor strategier og policy utformes er faktorer som spiller inn i vurderingen. Også styremedlemmenes og lederne i virksomheten sitt bosted spiller inn. Alle disse momentene har sin bakgrunn fra C-73/06 *Lease Planzer*,¹¹³ og direktoratet presiserer i meldingen at dette er momenter til vurderingen, ikke vilkår. Direktoratet legger til i vurderingen at momenter «med en viss bedriftsøkonomisk realitet» spiller en større rolle enn rent «formelle forhold som det er lettere for de næringsdrivende å påvirke». Som eksempel her vil hvor den daglige ledelsen i selskapet sitter være et bedriftsøkonomisk forhold, mens den registrerte adressen er en formell registrering som kan lettere endres.

Direktoratet definerer *fast driftssted* (filial), som et sted med «et varig etablissement av en viss størrelse, bestående av personer og tekniske ressurser som til sammen har evne til å levere og motta tjenester.» Det innebærer etter direktoratets mening at midlertidige opphold for utenlandske ansatte ikke er tilstrekkelig. De presiserer at kriteriene om fast driftssted ikke må tolkes bokstavelig, men at det er nødvendig med en konkret helhetsvurdering «hvor

¹¹² Skattedirektoratet, SKD 7/11 - *Det MVA-rettslige hjemsted*, (2011).

¹¹³ Dom av 28 juni 2007, *Lease Planzer* [C5], C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397.

temaet er om det fremstår som avgiftsrettslig rasjonelt og naturlig å definere det aktuelle etablissementet som leverandør- eller mottakersted for avgiftspliktige leveranser».

For fysiske personer uttaler Skattedirektoratet at det, både for forbrukere og for fysiske personer som er næringsdrivende, er personens adresse i folkeregisteret. Subsidiært den adresse personen har oppgitt til skatte- eller avgiftsmyndighetene.

Det innebærer at for å regnes som hjemmehørende etter mval. § 3-30 så er det ikke nødvendig å vurdere om et selskap har sterkeste tilknytning til et land over et annet. For mval. sin del så er det avgjørende om omsetningen er tilstrekkelig til å utløse registreringsplikt etter mval. § 2-1. Videre vil det også kunne innebære at et avgiftssubjekt kan bli avgiftspliktig for samme omsetning, i flere land. Som er klart i strid med destinasjonsprinsippet, dersom det ikke håndteres gjennom skatteavtaler eller gjennom intern rett. For innførsel av fjernleverbare tjenester er dette håndtert gjennom § 3-30 annet ledd siste punktum, som sier at der det kan dokumenteres at avgiften er betalt utenfor Norge, så er det ikke avgiftsplikt i Norge.

2.2.5 Kjøp

Når kjøp er et av vilkårene for avgiftsplikt så innebærer det at rene gaveoverføringer ikke utløser avgiftsplikt. Det er også i motsetning til hvordan reglene for innførsel av varer er regulert. For varer er det ikke et vilkår om kjøp, kun at en vare føres inn fra utenfor merverdiavgiftsområdet til innenfor området. Det innebærer blant annet at overføringer av varer, mellom samme juridiske enhet, kan avgiftsbelegges.¹¹⁴ Et spørsmål blir hvordan overføringer mellom samme juridiske enhet behandles når det er snakk om tjenester.

Mval. § 3-30 annet ledd regulerer tilfeller der offentlig virksomhet eller næringsdrivende blir merverdiavgiftspliktig selv om tjenesten er levert til mottager hjemmehørende i utlandet, så lenge tjenesten er til bruk i merverdiavgiftsområdet. Dette er en regel som er ment å hindre omgåelse av avgiftsplikten.

Bestemmelsen er en videreføring av forskrift nr. 121 § 1 annet ledd annet punktum.¹¹⁵ I merknader fra Finansdepartementet er det uttalt at bestemmelsen har sin parallell i EU-retten, og har som formål å hindre dobbel avgiftsbelastning.¹¹⁶ Videre har Finansdepartementet uttalt

¹¹⁴ Mval. § 3-29 første ledd.

¹¹⁵ Ot.prp.nr.76 (2008–2009). s. 57.

¹¹⁶ Finansdepartementets merknader til Forskrift 15. juni 2001. Punkt 3.1.

at det heller ikke vil være snakk om avgiftsplikt dersom overføringen skjer mellom en filial og et hovedkontor, der en er plassert utenfor merverdiavgiftsområdet og den andre er plassert innenfor.¹¹⁷ Departementet viser i brevet til reglene om fellesregistrering i mval. 1969 § 12 tredje ledd¹¹⁸ og antagelsen om at det ikke er snakk om omsetning, og da heller ikke kan være et kjøp for å konkludere at det ikke er snakk om avgiftsplikt.

2.2.6 Avgiftspliktig tjeneste

Det er som nevnt et vilkår at tjenesten vil være avgiftspliktig ved omsetning, for at avgiftsplikten ved innførsel skal være gjeldende. Det innebærer at tjenester som er unntatt eller fritatt avgift ved omsetning, ikke vil ha avgiftsplikt. Dette er blant annet helsetjenester, sosiale tjenester og finansielle tjenester som alle er unntatt fra merverdiavgiftsloven.¹¹⁹ Innførsel av slike tjenester, også der de er fjernleverbare, vil være avgiftsfri. Begrunnelsen for å unnta enkelte tjenester var at de delvis eller helt ble finansiert av offentlige midler.¹²⁰ Finansielle tjenester ble unntatt blant annet med bakgrunn i hensynet til harmonisering av regelverket på tvers av landegrensene.¹²¹ Finansielle tjenester er tjenester som kan tilbys enkelt på tvers av landegrensene, og det ville slått dårlig ut for nasjonale tilbydere dersom de har avgift, mens deres konkurrenter i andre land slapp avgift. I 2017 ble innført en skatt på arbeidstakere som utfører finansielle aktiviteter¹²² nettopp med den begrunnelse av at finansielle tjenester er unntatt merverdiavgift.¹²³

Bakgrunnen for at tjenester som ikke er avgiftspliktig ved omsetning, heller ikke er det med innførsel er nøytralitetshensynet. Å avgiftsbelegge tjenester ved innførsel, som ville vært avgiftsfri ved omsetning vil være en konkurransevridning. Hvordan dette står seg mot bakgrunnen til at unntakene er tatt inn i loven fordi de helt eller delvis finansieres av offentlige midler sees det ikke nærmere på i denne avhandlingen.

¹¹⁷ Finansdepartementet, Prinsipputtalelse - *Merverdiavgift - Kjøp av tjenester fra utlandet mv.*, (14.08.2002).

¹¹⁸ Någjeldende Mval. § 2-2.

¹¹⁹ Hhv. §§ mval. 3-2, 3-3 og 3-6.

¹²⁰ Ot.prp.nr.2 (2000–2001). s.14.

¹²¹ Ot.prp.nr.2 (2000–2001). s. 40.

¹²² Lov 28. februar 1997 nr.19 om folketrygd (Folketrygdloven – ftrl). § 23-2 a.

¹²³ Prop.1 LS (2016–2017) Skatter, avgifter og toll 2017, 2016. s.88.

2.2.7 Beregning og betaling av avgift

Ved innførsel av fjernleverbare tjenester så skilles det mellom hvem som har plikt til å beregne og betale avgiften, basert på om det enten er næringsdrivende eller offentlig virksomhet, eller om det er forbruker som kjøper tjenesten.

Når en næringsdrivende eller offentlig virksomhet kjøper en fjernleverbar tjeneste fra utenfor merverdiavgiftsområdet så er det de som skal beregne og betale merverdiavgiften jf. mval. § 11-3 første ledd. En mottager som nevnt i første ledd, men som ikke er pliktig til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, skal likevel beregne og betale avgift dersom det samlede kjøpet for en termin overstiger 2 000kr, ikke medberegnet avgift jf. mval. § 11-3 første ledd siste punktum. Dette er typisk tilfelle for organisasjoner som driver med virksomhet unntatt fra loven.

Er det en forbruker som kjøper tjenesten så er det tilbydereren av tjenesten som skal beregne og betale avgiften jf. § 11-3 annet ledd. Bestemmelsen ble endret med virkning fra 1.januar 2023, da generell avgiftsplikt på fjernleverbare tjenester ble innført og det innebar at utenlandske tilbydere nå også må beregne og betale avgiften når forbrukere er kjøpere. Løsningen er ment å tilsvare ordningen for varesendinger med lav verdi.¹²⁴

2.3 Regler ved utførsel av fjernleverbar tjeneste

Der reglene om innførsel av fjernleverbar tjeneste er å finne i kapittelet om avgiftspliktig handlinger, finner man reglene om utførsel av fjernleverbare tjenester i kapittelet om fritak for merverdiavgift – Kapittel 6, § 6-22. Dette følger av det grunnleggende målet i avgiftsretten om å unngå dobbeltbeskatning.

Utgangspunktet er at omsetning av tjenester til bruk helt utenfor merverdiavgiftsområdet fritatt for merverdiavgift jf. mval. § 6-22 første ledd. Dersom tjenesten regnes som fjernleverbar er det derimot særbestemmelsen i mval. § 6-22 annet ledd som går foran. Der stilles det som vilkår at det må være snakk om en fjernleverbar tjeneste og at mottakeren er hjemmehørende utenfor avgiftsområdet. Det viset det til punkt 2.2.2 for gjennomgangen av hva som regnes som fjernleverbare tjenester, herunder også eksemplene fra forvaltningspraksis, og punkt 2.2.4 for gjennomgang av hva som skal til for å regnes som

¹²⁴ Prop.1 LS (2022-2023). s.174.

hjemmehørende hvor. Begrepene vil ha likelydende innhold ved utførsel som ved innførsel. Der vilkårene er oppfylt, vil tjenesten være fritatt merverdiavgift.

Når en tjeneste er fritatt avgift innebærer at tjenesten skal faktureres med nullsats.¹²⁵ Det betyr at næringsdrivende får fradrag for inngående merverdiavgift som kan knyttes til tjenesten og videre at slik omsetning inngår i beregningen knyttet til når man blir registreringspliktig, som er redegjort for i avhandlingens punkt 2.1.

I forarbeidene er det presisert at § 6-22 annet ledd var en videreføring av forskrift nr. 24 § 8 fjerde ledd første punktum.¹²⁶ Bestemmelsen var tidligere langt mer komplisert, men den ble nylig endret som følge av innføringen av den generelle avgiftsplikten på innførsel av fjernleverbare tjenester. Av symmetrihensyn ble det da nødvendig å også endre reglene om utførsel.¹²⁷ Som et utslag av destinasjonsprinsippet, som sier at tjenester skal avgiftsbelegges der de er ment å forbrukes, innebærer det at tjenester ved utførsel må være avgiftsfri i Norge.

At fjernleverbare tjenester her er fri for avgift, kommer både som følge av symmetrihensynet, men også med en antagelse om at denne transaksjonen som er avgiftsfri i Norge vil være avgiftspliktig i hjemlandet til mottager. Som avhandlingen også skal behandle i punkt 3.4.2, så er utgangspunktet der en virksomhet regnes som hjemmehørende.

Før lovendringen, med virkning fra 1.januar 2023, gjaldt § 6-22 annet ledd kun når mottager var næringsdrivende eller offentlig virksomhet. Nå gjelder den uavhengig hvordan mottager kategoriseres, så lenge mottageren er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet.

2.3.1 Krav til dokumentasjon

I merverdiavgiftsforskriften er det stilt krav om at fritaket etter mval. § 6-22 annet ledd skal dokumenteres med et salgsdokument der det kommer klart fram at adressen til mottager er utenfor merverdiavgiftsområdet.¹²⁸ Dette for å konstatere hvem som er hjemmehørende utenfor eller innenfor området, for at tjenesten skal være fritatt avgift.

¹²⁵ Mval. § 1-3 første ledd bokstav h.

¹²⁶ Ot.prp.nr.76 (2008–2009). s.65.

¹²⁷ Prop.1 LS (2022-2023). s.173.

¹²⁸ Merverdiavgiftsforskriften. § 6-22-1.

3 Merverdiavgift på tjenester i EU

3.1 Innledning

I norsk rett avgjøres avgiftsplikten på tjenester med begreper som «omsetning», «innførsel», «utførsel», «tjenester», «stedbunden» og «fjernleverbar». Spørsmålet når man skal vurdere dette opp mot EU-retten er å se hvordan EU har regulert plikt til å beregne og betale avgift, og videre om innholdet er likt med norske regler. I tilfelle det er ulikt blir spørsmålet om hvorfor, og om det kan ha innvirkninger på handelen mellom Norge og EU, med tilfeller av avgiftsfrihet eller dobbel avgift.

Plikten til å betale avgift på omsetning av tjenester følger av avgiftsdirektivet art. 2(1) bokstav c, der ordlyden er at «supply of services within the territory of a Member State by a taxable person acting as such» er avgiftspliktig. Som redegjort for i avhandlingens punkt 1.3.2.4 er ordlyden startpunktet for tolkningen av direktiver.

Det er tre vilkår i art. 2(1) bokstav c som skal behandles nærmere i dette kapittelet: hva som regnes som «supply of services». Hva det innebærer at det må være «within the territory» og hvem som regnes som en «taxable person». Likt som i norsk rett blir det også et spørsmål om hvem som har ansvar for å kreve inn avgiften.

3.2 Hva regnes som en tjeneste – supply of services

Ordlyden «supply of services» er i norsk juridisk litteratur omtalt som omsetning av tjeneste.¹²⁹ Hovedregelen for omsetning av tjenester er at «any transaction which does not constitute a supply of goods» er omsetning av tjenester jf. avgiftsdirektivet art. 24 pkt. 1. Det innebærer at EU-retten på samme måte som i norsk rett, negativt avgrenser tjenester mot varer. Alle transaksjoner som ikke regnes som varelevering, er tjenestelevering. Det gjør det nødvendig å avklare hvordan omsetning av varer defineres etter direktivet.

Etter avgiftsdirektivet art. 14 nr.1 leveres varer ved «the transfer of the right to dispose of tangible property as owner». Det sentrale er at eiendomsretten over et materielle gode overføres til en annen. I tillegg skal overdragelse av eiendomsrett etter pålegg fra det offentlige eller etter lov, leie av vare for et bestemt tidsrom eller kjøp på avbetaling med

¹²⁹ Se punkt 1.3.2

forbehold om at eiendomsretten overføres kjøper ved siste avbetaling og kommisjonssalg av varer regnes også som «supply of goods».¹³⁰ Likt som etter mval. § 1-3 første ledd bokstav b, skal også elektrisitet, gass, varme og kuldeenergi regnes som varer jf. avgiftsdirektivet art. 15 nr.1.

Hva som regnes som «goods» etter EU-retten og hva som regnes som vare etter norsk rett er i all hovedsak lik. Det innebærer at skillet mellom varer og tjenester også i all hovedsak er lik i norsk rett som det er i EU. Som utgangspunkt kan det da tenkes at omsetning av tjenester vil ha likt innhold. Det er likevel nødvendig å se andre momenter kan føre til ulike resultater i avgiftsbehandlingen av tjenester i EU kontra Norge.

Som eksempler på hva som også regnes som omsetning av tjenester listes det opp tre eksempler i avgiftsdirektivet art. 25: En overdragelse av et immaterielt gode, en forpliktelse til å avstå en handling eller å tåle en handling samt å utføre en ytelse etter pålegg fra det offentlige.

Transaksjoner som likestilles med levering av tjenester følger av artikkel 26 nr.1 bokstav a: å forbruke varer tilhørende virksomheten til privat bruk for avgiftssubjektet selv, personalet i virksomheten eller generelt til formål som ikke gjelder virksomheten så lenge varen har gitt helt eller delvis fradrag på avgift. Videre vil vederlagsfri levering av tjenester, som går til privat bruk etter samme vilkår som bokstav a, vil også regnes som levering av tjenester jf. bokstav b. Det er likt som mval. § 3-22 om uttak av tjenester, og skal ikke behandles nærmere i denne avhandlingen.

Skillet mellom stedbundne og fjernleverbare tjenester som er i norsk rett, har ikke sin parallell i avgiftsdirektivet. Spørsmålet blir da videre hvordan reglene i EU regulerer hvordan man etter direktivet fastslår avgiftsplikt, og hvem som blir pliktig til å kreve den inn på vegne av staten.

¹³⁰ Jf. avgiftsdirektivet art. 14. nr. 2 bokstav a til c.

3.3 Hvem regnes som en «Taxable person» - avgiftssubjektet

Etter ordlyden i avgiftsdirektivet art. 9 så er et avgiftssubjekt «any person who, independently, carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity». Det innebærer at det er tre vilkår som må vurderes: Innholdet i «any person», hva som regnes som økonomisk aktivitet – «economic activity» og hva det betyr at det må drives uavhengig – «independently». Det stilles heller ikke som et krav at aktiviteten skal ha som formål eller resultat å drive med overskudd, jf. ordlyden «whatever the purpose or results», slik det gjøres i norsk rett der det er et krav om overskuddsevne. Dette vil kommenteres nærmere under punkt 3.3.2.

3.3.1 Vilkåret «any person»

Etter ordlyden «any person» er bestemmelsen ment å omfatte en bred krets. Dette er også i tråd med formålet til avgiftsdirektivet om at det skal være en avgift som treffer flest mulig, samtidig som den i minst mulig grad svekker konkurransen eller hindrer den frie flyten av varer og tjenester.¹³¹

I dom fra EU-domstolen, C-312/19¹³², der litauiske skattemyndigheter hadde krevd merverdiavgift, pluss renter og bot, i tilknytning til en overdragelse av en eiendom, ble begrepet «taxable person» drøftet. I avsnitt 39 vises det til tidligere rettspraksis fra domstolen, og det konstateres med henvisning til ordlyden «any person» at begrepet «taxable person» er ment å omfatte en vid krets med personer, der fokuset i vurderingen er å vurdere økonomisk aktivitet og hvor uavhengig denne økonomiske aktiviteten har vært gjennomført. I samme avsnittet følger domstolen opp med at «taxable person» da gjelder både fysiske og juridiske personer, samt offentligrettslige og private organisasjoner. Det åpnes også for at enheter som ikke i tilstrekkelig grad oppfyller kravene om å være en juridisk person også kan være avgiftssubjekt, så lenge vilkårene for å være et avgiftssubjekt etter direktivet ellers er oppfylt. Det avgjørende er ikke om en enhet har status som en juridisk person etter intern rett, men at den har en viss grad av rettsevne jf. avsnitt 40. Et viktig poeng her er at statusen som avgiftssubjekt etter direktivet er styrende for hvordan avgiften kreves inn på vegne av staten. Et system som åpner for at avgifter pålegges enheter uten rettsevne åpner for situasjoner der

¹³¹ Avgiftsdirektivet fortalen punkt 4 til 7.

¹³² Dom av 16 september 2020, *XT* [C3], C-312-19, EU:C:2020:711.

staten i utgangspunktet har krav på avgift, men ikke har en juridisk eller fysisk person å rette kravet sitt mot og at staten derfor går glipp av avgifter. I Norge vil dette falle inn under det som kalles kontrollhensynet.

3.3.2 Vilkåret «economic activity»

I art.9 nr.1 2.ledd er det listet opp en rekke eksempler på tilfeller som skal regnes som «any economic activities». Både produsenters, tjenesteutøveres og profesjonsutøveres handlinger regnes som økonomisk aktivitet. Videre vil tilfeller der bruk av «tangible or intangible property» - materielle eller immaterielle eiendeler - med det formål å oppnå kontinuerlig inntekt regnes som økonomisk aktivitet etter art. 9(1). Likt som for hvem som regnes som avgiftssubjekt, er det her lagt opp til en bred gruppe aktiviteter som skal regnes som økonomiske aktiviteter som er avgiftspliktig.

Til forskjell fra den norske vurderingen av virksomhetsbegrepet, er den mulige økonomiske gevinsten ikke relevant i vurderingen av økonomisk aktivitet, jf. ordlyden «whatever the purpose or results of that activity». I praksis fra EU-domstolen er det lagt til grunn at så lenge det er snakk om innbetalinger av en viss varig karakter, helt uavhengig om det er snakk om profitt, vil det være økonomisk aktivitet.¹³³ Det avgjørende for om en aktivitet skal regnes som økonomisk aktivitet er da etter gjeldende rettspraksis at aktiviteten utøves av den som står for risikoen, og da også kan nyte godt av den eventuelle gevinsten.

Her skiller EU-retten seg vesentlig fra den norske. I juridisk litteratur menes det at den norske tilnærmingen bryter med nøytralitetsprinsippet, på bakgrunn av hvordan tilnærmingen innebærer at fradragsretten avhenger av et eventuelt overskudd.¹³⁴ Det vesentligste er hvordan denne tilnærmingen etter norske regler, innebærer at fradragsretten for inngående merverdiavgift først oppstår i de tilfeller der selskaper sannsynliggjør at de kan gå med overskudd. I EU er det ikke tilfellet. Så lenge en virksomhet viser økonomisk aktivitet, så skal de som alle andre kunne flytte avgiften til det leddet der forbruket skjer. En slik tilnærming

¹³³ Dom av 2. juni 2016 [C3] C-263/15, ECLI:EU:C:2016: 392.C-263/15 avsnitt 35

¹³⁴ Nils Eriksen, *"Merverdiavgift - Anvendelse av internasjonale rettskilder i Norge"* i *Hvor din skatt er, vil også ditt hjerte være : festskrift til Ole Gjems-Onstad : 70 år*, i Tore Bråthen m.fl. (red.), 1. utgave. utg. Cappelen Damm akademisk 2020. s.277 - 278.

sikrer at nøytralitetsprinsippet ivaretas, og at avgiften ikke forskjellsbehandler næringsvirksomhet.

I HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom) var et vedtak der skattemyndighetene hadde fastslått tilbakeføring av inngående merverdiavgift for 104 millioner kroner og økning av inntekten på 43 millioner kroner oppe til vurdering. Det sentrale vurderingstemaet knyttet til merverdiavgift i dommen, var om det stilles et krav om overskuddsevne for å fradragføre inngående merverdiavgift. Dommen er et godt eksempel på hvordan norsk rett skiller seg betydelig fra reglene i EU. I EU stilles det ikke et krav om overskuddsevne for å kunne fradragføre merverdiavgiften. Det innebærer at resultatet i EU ville vært motsatt enn i Norge når det kommer til adgangen til å fradragføre inngående merverdiavgift. I avsnitt ble det argumentert med at investeringene var så store at driftsoverskudd var umulig. Forholdet til EU-retten ble også drøftet. I avsnitt 78 uttales det at forholdet til EU-retten er «av liten betydning i denne sammenheng». Det uttales videre at å fjerne kravet om overskuddsevne vil være å subsidiere underskuddsaktiviteter. Dette er i juridisk litteratur omtalt som å «snu ting på hodet».¹³⁵ At en virksomhet som ikke går med overskudd over tid, ikke gis fradrag for inngående merverdiavgift innebærer at de ikke blir forbruksbeskattet, som da vil stride med nøytralitetsprinsippet.

Ikke bare vil den norske tilnærmingen innebære at det kan tenkes situasjoner der bedrifter velger å heller starte opp i andre land, den legger også opp til en forretningsmessig vurdering av muligheten til overskudd fra skattemyndighetenes side, som blir en ren teoretisk vurdering. Problemstillingen er særlig relevant for det norsk rett kaller fjernleverbar tjeneste, der nettopp det sentrale er at den kan tilbys fra hvor som helst. Også på tvers av landegrenser.

3.3.3 Vilkåret «independently»

Et av vilkårene etter direktiv art. 9 er at den økonomiske aktiviteten må drives «independently», altså uavhengig. Etter art. 10 innebærer «independently» at alle som er ansatt eller på annen måte gjennomfører arbeid på vegne av andre, vil være utelukket fra å være avgiftssubjekt etter art. 9(1). Til sammenligning med norsk rett ligner dette på vilkåret om at man skal drive for egen regning og risiko for å regnes som næringsdrivende etter mval.

¹³⁵ Eriksen (2020) s.277.

På den annen side så er det ingen formålsbetraktning etter art.9(1), hverken «the purpose or results» av aktiviteten inngår som en del av vurderingen i norsk rett.

Etter art.13 er offentlige virksomheter som hovedregel utelukket fra å være et avgiftssubjekt, så lenge de driver med aktivitet som har sitt utgangspunkt i offentlig myndighet. Unntaket fra denne hovedregelen er dersom det utgangspunktet vrir konkurransen til fordel den offentlige virksomheten og ulempe for et annet avgiftssubjekt. Etter art. 13(1) tredje ledd skal i alle tilfeller offentlig myndighet regnes som avgiftssubjekt i de tilfeller der de driver med aktiviteter som nevnt i Annex I, i avgiftsdirektivet. Dette er blant annet telekommunikasjonstjenester, godstransport, flyplass- og havnetjenester, passasjertransport og flere andre former for aktiviteter. Flere av disse aktivitetene vil både etter EU og norsk rett være å anse som enten varer eller stedbundne tjenester.

I C-312/19 avsnitt 32 er «independently» drøftet nærmere. I den danske versjonen av dommen benyttes «... i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, og om den pågældende selv bærer den økonomiske risiko» for å beskrive innholdet i vurderingen, som er lik den norske vurderingen av virksomhetsbegrepet, for å beskrive vilkårene som skal vurderes for å konstatere at det er snakk om økonomisk aktivitet

3.4 Når en tjeneste leveres til et avgiftssubjekt

3.4.1 Innledning

Når det er slått fast at en virksomhet er et avgiftssubjekt, og at det er snakk om omsetning av tjeneste, så er neste steg å avgjøre hvor tjenesten skal anses levert. EU-retten benytter seg av to hovedregler om leveringssted for tjenester, i hhv. avgiftsdirektivet art. 44 og 45. Artiklene skiller mellom omsetning til avgiftssubjekter – taxable person - og omsetning til andre enn avgiftssubjekter – Non-taxable person.

Skillet mellom en taxable og en non-taxable person har sin parallell i norsk rett i skillet mellom forbrukere på ene siden, og næringsdrivende og offentlig virksomhet på den andre siden. I tillegg til hovedreglene i art. 44 og 45, er det en rekke særbestemmelser i art. 46 til 59 som regulerer særtilfeller.

For tjenester som et avgiftssubjekt (taxable person) har mottatt, regulerer avgiftsdirektivet art.44 leveringsstedet. Det oppstilles flere alternative leveringssteder etter bestemmelsen.

Utgangspunktet er at der mottager «has established his business» regnes som leveringsstedet. Altså på det sted der skattesubjektet har etablert sin virksomhet. Dette utgangspunktet har sin parallell i norsk rett til begrepet hvor en virksomhet skal regnes som «hjemmehørende».

I de tilfeller der tjenesten som blir ytt til et «fixed establishment» - et fast forretningssted - som ikke er den lokasjon der avgiftssubjektet har etablert sin virksomhet, så skal leveringsstedet ansees til å være ved det faste forretningsstedet. I de tilfeller der det hverken kan påvises et etablert sted for virksomheten eller et annet fast forretningssted, skal leveringsstedet være der den avgiftspliktige personen har sin bopel eller sitt faste oppholdssted.

3.4.2 Vurderingen av hvor avgiftssubjektet har etablert sin virksomhet

For hva som skal regnes som der hvor mottager «has established his business» har Rådet i EU gitt en gjennomføringsforordning 282/11 for å bidra til tolkningen av direktivet.¹³⁶ Forordninger er som nevnt i punkt 1.3.2 direkte bindende for medlemslandene og har forrang over nasjonal lovgivning der det er motstrid.

En mottager regnes som hjemmehørende der administrasjonen av virksomheten foregår jf. ordlyden «central administration are carried out» i forordning 282/11 art. 10 pkt. 1. Det innebærer blant annet å se på hvor ledelsen sitter, og om det er etablert hovedkontorfunksjoner der er momenter som kan sees til. Dette er også fulgt opp i art.10 nr.2 som utfyller med momenter om at stedet der viktige spørsmål for driften avgjøres, stedet der virksomheten er registrert og stedet hvor ledelsen møtes alle er med på å kunne avgjøre hvor virksomheten regnes som etablert. I tvilstilfeller skal stedet der de vesentlige avgjørelsene, som knyttes til driften av selskapet blir tatt, få forrang for andre momenter jf. ordlyden «essential decisions». Hvilket innebærer at både den registrerte adressen og stedet der ledelsen møtes ikke alltid er tilstrekkelig for å fastslå rett lokasjon. I art. 10 nr.3 konstateres det at en postadresse ikke alene kan fungere som et bevis på at det er der virksomheten skal ansees etablert.

Bruken av der hvor avgiftssubjektet har etablert sin virksomhet er likt med hvordan det norske Skattedirektoratet har vektlagt bedriftsøkonomiske momenter foran rent formelle forhold i SKD 7/11 som redegjort for i punkt. 2.2.4. Likelydende tolkninger av hvor

¹³⁶ Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011.

avgiftssubjekter ansees å være lokalisert bidrar til systemharmoni og mindre tilfeller av mulige hull i regelverket.

3.4.3 Vurderingen når tjenesten leveres til fast forretningssted eller bopel

Når en tjeneste leveres til et fast forretningssted, som ikke er der virksomheten har etablert sin virksomhet, så regulerer forordning 282/11 art. 11 det til å være enhver lokasjon som ikke er samme sted som i art. 10 med en «sufficient degree of permanence and a suitable structure in terms of human and technical resources to enable it to receive and use the services supplied to it for its own needs». Det innebærer at lokasjonen vurderes etter den menneskelige og tekniske kapasiteten til lokasjonen, og hvorvidt den er i stand til å motta tjenestene og å forbruke dem til sitt eget behov. Også her har norsk rett en parallell i måten fast driftssted (filial) er brukt, jf. SKD. 7/11.

Hvor avgiftssubjektet skal regnes for å ha sin bopel er den adresse som er ført inn i folkeregisteret eller lignende register jf. gjennomføringsforordningen art.12. Videre er det faste oppholdsstedet ment å være der personen vanligvis bor som følge av tilknytning av personlig eller arbeidsmessig art.

I tråd med praksis fra EU-domstolen så er vurderingen rundt fast forretningssted ment å være knyttet til kunden. Dersom kunden og tilbyder begge er hjemmehørende i samme land, men tjenesten leveres til et annet land der kunden også har et fast forretningssted, så er jurisdiksjonen der kunden har fast forretningssted som har avgiftsretten, jf. Berlin Chemie-dommen.¹³⁷ I samme dom vises det til forordning 282/11 art. 11 for vurderingen av fast forretningssted. Det er altså nødvendig at lokasjonen både har menneskelige og tekniske ressurser for å kunne motta og benytte seg av tjenester som tilbys for dens egen bruk, for at et fast forretningssted skal regnes som leveringsstedet for handelen.

Skillet mellom hvor et selskap har etablert sin virksomhet og fast forretningssted etter avgiftsdirektivet og skillet mellom forretningssted og fast driftssted i norsk rett er med andre ord lik, det vises til gjennomgangen av SKD 7/11 under avhandlingens punkt 2.2.4.

¹³⁷ Dom av 7. april 2022, *Berlin Chemie* [C5] C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291. avsnitt 30

3.4.4 Unntakene fra hovedregelen i art. 44

Utgangspunktet er etter art.44 at tjenesten pålegger avgiftsplikt der mottaker av tjenesten er lokalisert, som redegjort for over. Der det er egne særregler som er unntak fra hovedregelen i art. 44, vil disse særreglene gå foran.¹³⁸

For tjenester som er tilknyttet fast eiendom, eksempelvis sakkyndigtjenester eller eiendomsmeglertjenester, skal tjenesten regnes levert der den faste eiendommen er lokalisert etter art. 47. Dette omfatter også arkitekttjenester, som etter norsk rett regnes som fjernleverbar tjeneste. Skillet her er en av eksemplene på der norsk rett avviker fra EU sine regler.

I art. 48 til art. 52 er det regler for ulike typer transporttjenester, der persontransport regnes som levert der transporten finner sted jf. art. 48. I art. 53 og 54 er det regler for hvordan ulike tjenester tilknyttet ulike kultur og sportsarrangementer skal regnes levert til. Der adgang til kultur-, sports-, og andre typer kulturelle arrangement leveres til avgiftssubjekter så regnes de som levert der arrangementet finner sted jf. art. 53.

Løsningen om å se til mottagers lokalisering er i tråd med destinasjonsprinsippet. I tilfeller med grensekryssende handel vil det innebære at for omsetning av tjenester så er det kundens jurisdiksjon som skal regnes som leveringssted. Dette gjelder både der mottager er lokalisert i og utenfor EU.

3.5 Når tjeneste leveres til en «non-taxable person»

Som et utgangspunkt så regnes leveringsstedet for tjenester når det er en privatperson (non-taxable person) som er mottager, der tilbyder har etablert sin virksomhet jf. direktivet art. 45. Dersom tjenestene leveres fra et fast forretningssted skal det derimot dette stedet regnes som leveringssted. Der hverken førstnevnte eller sistnevnte kan stadfestes, skal leveringssted regnes som det sted der tilbyder har sin permanente adresse eller der hen vanligvis oppholder seg. I tillegg til utgangspunktet i art.45 er det i direktivet også gitt særbestemmelser for ulike tilfeller.

¹³⁸ Gjems-Onstad m.fl. (2020). s. 128.

I motsetning til etter art.44 som fokuserer på hvor kunden er lokalisert, så fokuseres det i art.45 på hvor den som leverer tjenesten har lokalisert seg. Også her er utgangspunktet at leveringsstedet er der avgiftssubjektet har etablert sin virksomhet. Alternativt når en tjeneste er levert fra et fast forretningssted, da vil det etter samme bestemmelse være det stedet som regnes som leveringssted. Forståelsen av «fast forretningssted» etter rådets gjennomføringsforordning art.10, som redegjort for i punkt 3.4.2, gjelder også for art.45 jf. art. 11 annet punkt bokstav a.

I tilfelle der det ikke lar seg gjøre å fastslå hverken etableringssted eller fast forretningssted, vil det sted der tjenesteyter har sin bopel eller sitt faste oppholdssted regnes som leveringssted. Vurderingen av leveringsstedet ved levering til en non-taxable person er lik art.44, det som er ulikt er hvem man skal vurdere. I art.44 vurderer man tjenestemottager, mens man i art. 45 vurderer tilbyder for å avgjøre hvor leveringsstedet skal fastsettes.

Å bruke tilbyders lokasjon som identifikator for hvor leveringsstedet skal regnes, vil kunne tenkes å innebære et avvik fra destinasjonsprinsippet i de tilfeller der mottaker og tilbyder er lokalisert i ulike jurisdiksjoner. Men denne løsningen vil etter EU-kommisjonens standpunkt være lettere å administrere, samtidig som kommisjonen la til grunn at en rekke av tjenestetypene uansett vil forbrukes lokalt.¹³⁹ Dette er også lik løsningen i norsk rett, og gitt at det ville innebære større administrative kontrolltiltak i tilfelle man skulle brukt hvor mottager er hjemmehørende, i de tilfeller der det er privatperson som er mottager, så virker det rimelig å benytte seg av tilbyder som identifikator for avgiftsplikt.

3.5.1 Unntakene fra hovedregelen i art. 45

Likt som for art. 44, er det særregler som går foran utgangspunktet i art. 45.

Der tjenesten leveres til en privatperson av en formidler,¹⁴⁰ regnes det sted der den underliggende transaksjonen finner sted til grunn etter reglene i art. 46. Dersom tjenester i forbindelse med kultur, kunst, sport o.l. aktiviteter ytes til en privatperson, skal det sted der disse aktivitetene faktisk finner sted regnes som leveringsstedet etter art. 54 pkt. 1. Det samme gjelder aktiviteter tilknyttet transport, slik som lasting og lossing samt arbeid på

¹³⁹ Council directive amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services COM/2005/0334 final, (20.7.2005). COM/2005/0334 s.8.

¹⁴⁰ Tjenesten utføres av en tredjeperson i en annens navn og vegne.

løsøregjenstand jf. art. 54 pkt. 2. I art. 58 er det regulert at ulike elektroniske tjenester regnes som levert til der privatperson har sin bopel eller faste oppholdssted.

I direktivets art.59 er det tatt inn regler for hvor ulike tjenester som leveres til en privatperson utenfor EU skal regnes som levert til det sted hvor denne personen har sin bopel eller faste tilholdssted. Dette gjelder reklamevirksomhet, rådgivningstjenester slik som advokater og revisorer, bank- og finansieringstjenester og utleie av arbeidskraft. Disse tjenestene er lik det som i norsk rett vil omtales som fjernleverbare tjenester, og en europeisk tilbyder som gir slike tjenester ut av EU og til Norge vil få avgiftsplikt som følge av reglene om innførsel av fjernleverbar tjeneste jf. mval. § 3-30. Her var det tidligere en mangel i harmonisering i norsk regelverk opp mot EU sitt regelverk, der fjernleverbare tjenester fra utenfor området til en forbruker, ikke var avgiftspliktig i Norge, og grunnet direktivets art. 59 heller ikke var avgiftspliktig i EU. Dette ble rettet opp i ved lovendringen som trådte i kraft 1.januar 2023 som innførte generell avgiftsplikt på fjernleverbare tjenester også for forbrukere.¹⁴¹

3.6 Innkreving av avgift

Når leveringsstedet er fastsatt, så kommer spørsmålet hvordan avgiften skal kreves inn. Tilfeller der med dobbel avgift eller avgiftsfrihet kan oppstå der det etter norsk rett og etter EU-retten er ulike tilnærminger til hvordan man skal plassere avgiften i en jurisdiksjon. Alle avgiftssubjekter skal være registrert med et registreringsnummer for å identifiseres som avgiftssubjekt.¹⁴² Dette er likt som det er i norsk rett, se avhandlingens punkt 2.1.

Utgangspunktet er etter art.193 at det påhviler «any taxable person carrying out a taxable supply» å betale avgift, med unntak for reglene i art. 194 til 199b og art. 202. Det er altså tilbyder av tjeneste som har plikten til å kreve inn merverdiavgift, på vegne av den stat som har jurisdiksjon. Det er en ukomplisert løsning i de tilfeller der både tilbyder og mottager er lokalisert i samme jurisdiksjon. I tilfelle en norsk mottager av en tjeneste som regnes som fjernleverbar, hadde kjøpt en tjeneste fra en tilbyder i EU ville det oppstått dobbel avgiftsplikt dersom det ikke var unntak fra art.193.

Dersom mottaker og tilbyder ikke er lokalisert i samme jurisdiksjon, kan stater velge at mottaker skal være den som har plikten til å betale inn avgiften til staten etter unntaksregelen i

¹⁴¹ Se avhandlingens punkt. 1.3.1.1.

¹⁴² Jf. avgiftsdirektivet art. 214.

art.194. Etter art.196 så er det mottaker av tjenester omtalt i art. 44 som blir avgiftspliktig, så lenge det er et avgiftssubjekt som står som mottager. For tilfeller der mottager er lokalisert utenfor EU, og da leveringsstedet fastslås etter art. 194 eller 196, avhenger avgiftsplikten da av reglene i mottagerlandet. For norsk rett avhenger det da at tjenesten rammes av reglene om fjernleverbare tjenester etter mval. § 3-30 for at det ikke skal oppstå tilfeller av avgiftsfrihet.

Dersom en norsk tilbyder leverer tjenester til et avgiftssubjekt lokalisert i EU, skal mottageren i EU betale avgiften etter art.196. Dette er også i tråd med norsk rett som gir fritak for avgift ved utførsel av tjenester, som redegjort for i punkt 2.3. Symmetrien i regelverket er med på å sikre hensynet om å unngå dobbel avgift.

3.7 Unntaket for å unngå dobbel avgift og avgiftsfrihet

For å sikre at det ikke forekommer dobbel avgift eller avgiftsfrihet, er det tatt inn en særbestemmelse i direktivets art. 59a som gir medlemslandene adgang til å endre leveringssted når tjenester har blitt forbrukt utenfor EU og når det har sitt opphav innenfor EU. Bestemmelsen er en særbestemmelse som overstyrer utgangspunktene i hvor en tjeneste skal regnes levert etter avgiftsdirektivet art. 44, 45, 54 pkt.1 annet avsnitt og 56, 58 og 59.

For både art. 59a annet avsnitt bokstav a og b er vurderingstemaet hvor det faktiske forbruket har funnet sted jf. ordlyden «the effective use and enjoyment of the services».

For bokstav a vil en tjeneste som i utgangspunktet skulle vært regnet som levert til innenfor EU, til å være regnet som utenfor EU så lenge vurderingstemaet er oppfylt. For bokstav b vil det motsatte være tilfellet, der utgangspunktet er at leveringen skal regnes som utenfor EU, så lenge vurderingstemaet gjør at forbruket regnes som innenfor EU.

En lik adgang til å endre utgangspunktene for vurderingen av leveringsstedet, med bakgrunn i hensynet til å unngå dobbel avgift eller avgiftsfrihet finnes ikke i den norske merverdiavgiftslovgivningen. I mval. § 3-30 annet ledd annet punktum er det tatt inn en bestemmelse for å hindre dobbel avgift, der det dokumenteres at avgiften er betalt utenfor området, men bestemmelsen er ikke like omfattende som adgangen i art. 59a. Det er også gitt en adgang til å gi dispensasjon fra merverdiavgiften gjennom både unntak fra loven og fritak for merverdiavgift i hhv. mval. § 3-31 og 6-36. Adgangen til å fatte slike dispensasjonsvedtak

er delegert videre til skattekontorene, og behandles fra sak til sak.¹⁴³ En slik adgang til å treffe enkeltvedtak vil ikke være særlig i tråd med hensynene om likebehandling, dersom det resulterer i at kun de som ber om det gjennom dispensasjonsvedtak er de som slipper dobbel avgift. Der en slik dispensasjonsadgang er lovfestet, vil det i større grad sikre at like saker behandles likt.

4 OECDs retningslinjer

4.1 Innledning

Der den norske merverdiavgiftsloven og EUs merverdiavgiftsdirektiv gir rettslig bindende virkninger, gir OECD ingen slike bindende regler. På merverdiavgiftsrettens område er retningslinjene til OECD kun veiledende tekster. I internasjonal rett er denne typen retningslinjer også omtalt som «soft-law». Avhandlingen søker ikke å behandle hvorvidt retningslinjene skal, eller bør, tillegges vekt i den rettslige vurderingen, men snarere heller å se hvordan OECD anbefalinger står seg mot den norske internretten og EUs regelverk. Dette gjør seg spesielt gjeldende siden formålet til både Norge, EU og OECD er sammenfallende i at man forsøker å unngå dobbeltbeskatning eller avgiftsfrihet ved handel på tvers av landegrensene.

OECD sin retningslinje, MVAR, er delt inn i fire kapitler:

1. Core Features of Value Added Taxes Covered by the Guidelines
2. Neutrality of Value Added Taxes in the Context of Cross-Border Trade
3. Determining the Place of Taxation for Cross-Border Supplies of Services and Intangibles
4. Supporting the Guidelines in Practice: Mutual Co-operation, Dispute Minimisation, and Application in Cases of Evasion and Avoidance

Kapittel 1 og 2 beskriver hhv. grunntrekkene i et merverdiavgiftssystem og nøytralitet som en grunnsten i systemet. Kapittel 3 legger fundamentet for hvordan OECD anbefaler at tjenestehandel på tvers av landegrensene skal behandles og er retningslinjenes lengste kapittel. Det er også dette kapitlet som skal nærmere redegjøres for i denne avhandlingen.

¹⁴³ Forskrift 25.september 2017 nr.1453 om delegering av myndighet etter merverdiavgiftsloven § 3-31, § 6-36 og § 7-9.

Kapittel 4 gir forslag til tiltak som skal bidra til harmonisering på tvers av landegrensene. Kapitlene er skrevet slik at det kommer en rekke konkrete retningslinjer, som OECD kaller Guidelines (heretter GL.), med punkter i hvert kapittel til ytterligere utfyllelse av hva som er ment i retningslinjen. Gjennomgående er det lagt opp til at man skal se retningslinjene både fra selger, kjøper og skattemyndighetenes side. De ulike perspektivene vil derfor kommenteres fortløpende.

4.2 Destinasjonsprinsippet som utgangspunkt

Som nevnt tidligere i avhandlingen så er destinasjonsprinsippet i norsk rett bygd opp på OECD og EU sitt arbeid. Utgangspunktet etter MVAR er at internasjonal tjenestehandel bør bli avgiftspliktig der tjenesten forbrukes etter ordlyden «internationally traded services and intangibles should be taxed according to the rules of the jurisdiction of consumption» jf. GL. 3.1, som gir uttrykk for nettopp destinasjonsprinsippet.

For å oppnå målet om at destinasjonsprinsippet skal være førende, må ethvert merverdiavgiftssystem være innrettet på en slik måte at internasjonal tjenestehandel må ha en form for identifikator for hvor sluttforbruket faktisk finner sted.¹⁴⁴ Varehandel er i større grad lettere å kontrollere i form av grensekontroll da de fysisk må transporteres over grensen.

I norsk rett brukes definisjonen «fjernleverbar tjeneste» som en måte å skille ut tjenester som har en grenseoverskridende side ved seg. I EU ser man mer på mottager og tilbyder for å avgjøre avgiftsspørsmålet. Dette skillet mellom ulike klassifiseringer er ikke nødvendigvis galt, og det anbefales heller ikke i MVAR en metode foran den andre. Det listes derimot opp noen mål som kan brukes som parameter som kan være med å sikre at destinasjonsprinsippet oppnås: Nøytralitetsprinsippet, hvordan bedriftene selv kan etterleve regelverket enklest mulig, at regelverket er lett å følge og forstå både for bedrifter og skattemyndighetene, at kostnadene holdes lave og at omgåelsesbarrierene er sikre.¹⁴⁵

MVAR skiller mellom handel mellom næringsdrivende (B2B) og handel med forbruker (B2C) i hhv. MVAR punkt 3B og punkt 3C. Felles for dem begge er at destinasjonsprinsippet er førende for avgiftsplikten. Grunnen til skillet er at det som regel ikke er endelig forbruk av

¹⁴⁴ Jf. MVAR pkt. 3.2.

¹⁴⁵ Jf. MVAR pkt. 3.3.

tjenester i B2B, og at det opprinnelige formålet til merverdiavgiften er å kun skattlegge det endelige forbruket. Punkt 3B og 3C skal i det videre redegjøres nærmere for.

4.3 Handel mellom næringsdrivende – B2B

For internasjonal tjenestehandel mellom næringsdrivende (B2B) så anbefaler OECD at jurisdiksjonen til å pålegge avgift som hovedregel tilfaller der hvor kunden er lokalisert jf. GL 3.2.

Etter GL. 3.3 er utgangspunktet i vurderingen av hvor kunden er lokalisert, det som omtales som «business agreement».¹⁴⁶ Valget om å bruke nettopp det begrepet er fordi det er tilstrekkelig nøytralt og generelt, og ikke har et konkret meningsinnhold i ulike jurisdiksjoner.¹⁴⁷ Det er innebærer at begrepet kan ramme et bredt spekter av ulike avtaler og enigheter, uten at man er nødt til å spesifisere det noe nærmere i retningslinjene til OECD.

For store aktører nevner OECD at kontrakter ofte avtales mellom partene, og at dette gjerne er utgangspunktet i vurderingen.¹⁴⁸ Videre nevnes korrespondanse mellom partene, bestillingsordren, fakturaer og kvitteringer som eksempler på dokumenter som kan være med å klargjøre hva som inngår i avtaleforholdet.¹⁴⁹ Listen er ikke ment å være uttømmende og OECD presisere at både ulike nasjonale regelverk, men også ulike industristandarder kan ha ulike tilnærminger til hvordan kontrakter ansees som inngått og hvordan skatte- og avgiftsplikt oppstår. Det er heller ikke meningen fra retningslinjens side å stille krav om skriftlig nedtegnelser for at avtaleforholdet skal være skal være ansett som inngått.¹⁵⁰

Det skilles også mellom tilfeller der selger har virksomhet i flere land, såkalt MLE,¹⁵¹ og tilfeller der selger har virksomhet i kun et land, såkalt SLE.¹⁵² Dette er tilsvarende i norsk rett der en virksomhet regnes som hjemmehørende, men har filial i en annen jurisdiksjon.

¹⁴⁶ Heretter omtalt som «avtaleforholdet»

¹⁴⁷ Jf. MVAR pkt. 3.13.

¹⁴⁸ Jf. MVAR pkt. 3.15.

¹⁴⁹ Jf. MVAR pkt. 3.16.

¹⁵⁰ Jf. MVAR pkt. 3.17.

¹⁵¹ "Multiple Location entity."

¹⁵² "Single location entity."

4.3.1 Handel med næringsdrivende etablert i kun et land - SLE

Tjenestehandel der kunde kun er etablert i en jurisdiksjon omtales som relativt rett fram av MVAR.¹⁵³ For å avgjøre hvem som er kjøper sees det til avtaleforholdet i sin helhet, som redegjort for i forrige punkt. For selger vil det handle om å kunne dokumentere at kjøper er en bedrift, og om den er lokalisert i en annen jurisdiksjon enn seg selv, og på basis av det gjøre handelen avgiftsfri i sin egen jurisdiksjon. I norsk rett er dette sikret med mval. § 6-22.¹⁵⁴ For å sikre et enkelt regelverk for tilbyder, anbefaler MVAR å gjøre kunden ansvarlig for å betale avgiften gjennom «reverse charge»,¹⁵⁵ se avhandlingens punkt 1.2.9. I tilfellet kunden bruker tjenesten som et ledd av en tjeneste til en forbruker vil avgiften føres videre til det neste leddet i kjeden, slik at det ikke blir en kostnad før i siste ledd, se avhandlingens punkt 1.3.5.2 for merverdiprinsippet og hvordan dette er likt i norsk rett som i OECD.

4.3.2 Handel med næringsdrivende etablert i flere land - MLE

Når en kunde er etablert i flere ulike jurisdiksjoner har OECD i GL 3.4 anbefalt at jurisdiksjonen der forbruksstedet er lokalisert er der avgiften skal kreves inn. Spørsmålet blir hvordan man skal vurdere hva som faktisk er forbrukssted når det kommer til tjenester, og MVAR viser til etablert praksis i flere jurisdiksjoner for å beskrive ulike tilnærminger for å avgjøre det. De har gruppert det inn i tre ulike typer tilnærminger: «direct use», «direct delivery» og «recharge».¹⁵⁶ «Direct use» viser til å bruke den lokasjon som forbruker tjenesten som identifikator for avgiftsplikt. «Direct delivery» viser til hvor tjenesten leveres og «recharge» viser til en kostnadsfordeling mellom ulike driftsteder ut ifra en intern kostnadsfordeling. Disse tre ulike tilnæringsmetodene har alle sine fordeler og ulemper.

«Direct use» kan f.eks. være særlig effektiv i tilfeller der det vil være klart både for kjøper, selger og skattemyndighetene hvor bruken faktisk finner sted og at dette kan reflekteres i avtaleforholdet, slik at innkrevingen er ukomplisert. Det Norge definerer som «stedbundne tjenester» vil være særlig aktuelt for denne typen avgiftsbehandling.

¹⁵³ Jf. MVAR pkt. 3.21.

¹⁵⁴ Se avhandlingens punkt 2.3

¹⁵⁵ Jf. MVAR pkt. 3.47

¹⁵⁶ Jf. MVAR pkt. 3.25.

I tilfeller der tilbyder ikke enkelt kan vite hvor forbruksstedet faktisk er, basert på avtaleforholdet, vil denne metoden være mindre ønskelig å benytte seg av. Dette kan tenkes å særlig være relevant for tilfeller av rådgivningstjenester som vil kunne brukes flere ganger, i form av at informasjonen som kommer fram i rådgivningen kan være av nytte for flere av driftsstedene til mottaker og på den måten faktisk brukes av flere lokasjoner.

«Direct delivery» vil være særlig effektiv for de tjenester som det er naturlig å knytte til leveringsstedet. Catering og «on-the-spot-training» brukes som eksempel.¹⁵⁷ Disse type tjenester bærer preg av at de ikke kan brukes flere ganger etter hverandre, uten at de da går over til å være gjentatte tjenester fra tilbyder.

«Recharge» tar opp nettopp problemstillingen om gjentatt bruk, som er en problemstilling under «direct use». Metoden vil være særlig nyttig i tilfeller der en lokasjon står for anskaffelsen, men tjenesten reelt sett er til bruk for flere lokasjoner spredt over flere jurisdiksjoner. En slik metode kan være særlig aktuell for de vi etter norsk rett omtaler som fjernleverbare, som nettopp er definert slik fordi de vanskelig kan knyttes til en lokasjon.

MVAR kommer med eksempler der et hovedkontor går til anskaffelse av fellestjenester som alle lokasjonene benytter seg, av typen administrative, regnskaps- og markedsføringstjenester som anskaffes av hovedkontoret for å få bedre tilbud grunnet stordriftsfordeler. For en tilbyder i en slik situasjon vil det være store vanskeligheter i å nøyaktig fastslå både forbruks og leveringslokasjon, ved det tidspunktet de leverer tjenesten til hovedkontoret. Det blir derfor opp til mottaker å fordele sin avgiftsbyrde basert på allerede eksisterende informasjon de sitter på f.eks. gjennom produksjonsdata eller regnskapsdata.

MVAR legger i slike tilfeller opp til en tostegsmodell for fordelingen.¹⁵⁸ Steg 1 er å se til avtaleforholdet, for å fastslå hvilken av driftsstedene til kjøper som framstår etter avtalen som mottaker av tjenesten. For tilfellet at avtaleforholdet klargjør at driftsstedet som mottar tjenesten er lokalisert i en annen jurisdiksjon enn tilbyderen, vil tilbyderen kunne avgiftsfri i sin jurisdiksjon. Mottageren skal da i den jurisdiksjon der driftsstedet er lokalisert være avgiftspliktig etter omvendt avgiftsplikt. For skattemyndighetene vil det være viktig å gi veiledning og gode retningslinjer som skal sikre enkel etterlevelse for avgiftssubjektene.

¹⁵⁷ Jf. MVAR punkt 3.31.

¹⁵⁸ Jf. MVAR punkt 3.74.

I norsk rett ivaretas dette delvis, når mval. § 3-30 annet ledd legger opp til at tjenester som er levert til mottaker som er hjemmehørende i utlandet, er avgiftspliktig når selve tjenesten er til bruk i merverdiavgiftsområdet. Dersom mottager kan dokumentere at avgiften er betalt utenfor området så gjelder ikke avgiftsplikten.

Om det kun er det ene driftsstedet, som også står som mottager, som til syvende og sist forbruker tjenesten, så er det ikke nødvendig å gå videre til steg 2. Om hele eller deler av tjenesten skal forbrukes av et annet driftssted enn det som framstår som mottager etter avtaleforholdet, som i tillegg er i en annen jurisdiksjon, så må steg 2 benyttes.

Steg 2 er kun relevant for det avgiftssubjekt som har mottatt tjenesten samt skattemyndighetene. Mottager av tjenesten til bruk i flere jurisdiksjoner, må ha interne identifikatorer for hvordan bruken av tjenesten skal fordeles. MVAR nevner at hvilken fordelingsnøkkel bedriftene selv benytter seg av for identifikasjonen, slik de ser som mest naturlig for sin drift, bør aksepteres til en viss grad av skattemyndighetene. Så lenge det fordelingen er «fair and reasonable» - rettferdig og rimelig.¹⁵⁹ Dette vil typisk være informasjon bedriftene allerede benytter seg av i tilknytning av regnskapsavleggingen og skattebetalingen. Dette kan blant annet være: antall ansatte, antall kvadratmeter kontor, antall biler i flåten, markedsføringskostnader og antall fakturaer behandlet.¹⁶⁰ Dette må naturligvis knyttes til den konkrete tjenesten som er kjøpt inn, slik at tjenesten som ytes har en naturlig kobling til identifikatoren som benyttes til fordelingen.

4.4 Handel med forbruker – B2C

For kjøp av tjenester der forbruker er kunde er det to hovedregler i hhv. GL. 3.5 og 3.6.

Etter GL. 3.5 gis jurisdiksjonen til der en tjeneste fysisk utføres, og forbruket av tjenesten finner sted samtidig som den leveres på samme sted og til samme tid og det kreves fysisk tilstedeværelse både av den som utfører tjenesten og den som mottar den. I norsk rett vil dette være det som kalles stedbunden tjeneste. Dette faller utenfor det avhandlingen er ment å behandle, og skal derfor ikke behandles nærmere.

¹⁵⁹ Jf. MVAR pkt. 3.93.

¹⁶⁰ Jf. MVAR pkt. 3.94.

I GL. 3.6 er det tatt retningslinje for de tjenester som faller utenfor GL. 3.5. Her gis avgiftsretten til den juridiksjonen der kunden har sin «usual residence». Dette vil typisk være der kunden oppholder seg til vanlig eller har etablert sin bolig.

Eksempler på tjenester er konsulenttjenester, regnskapstjenester, juridiske tjenester, finansiell rådgiving og digitale og nettbaserte tjenester, slik som filmer, serier og musikk. I slike tilfeller vil «usual residence» være der kunden lever og har etablert seg.¹⁶¹ Dette er typisk tjenester som etter norsk rett er fjernleverbar.

For tilbydere av slike tjenester blir det da et spørsmål hvordan de skal sikre seg at avgiften blir behandlet rett. Avhengig av hvilken type tjeneste det er snakk om, kan det tenkes at ulike krav må stilles. I de tilfeller der det gis tjenester til kunder som må spesialiseres til hver kunde, eksempelvis konsulenttjenester og juridiske råd, er det rimelig å anta at det vil være forholdsvis enkelt for tilbyderen å avgjøre hvor kunden bor. Mer problematisk kan det være dersom tjenesten er digital og i langt større grad er automatisert. Da må tilbyderen passe på at de innhenter nok informasjon til å kunne avgiftsbehandle handelen rett. Etter MVAR legges det opp til at så lenge tilbyderen legger opp til en informasjonsinnhenting som kan gi klare holdepunkter for hjemlandet, så skal det kunne legges til grunn i den videre avgiftsbehandlingen.¹⁶²

Der mottagere som selv driver virksomhet (B2B) har insentiver til å påse at avgiften blir behandlet korrekt, er det ikke likt for handler der kunde er forbruker. I B2B-handler vil en kunde kunne kreve fradrag på handler i tilfeller de handler på tvers av landegrensene og handelen ikke pålegges avgift fra selgers side. Det samme gjelder ikke for B2C, der MVAR legger opp til at tilbydere må registrere seg og behandle merverdiavgiften, i juridiksjonen er kunden er hjemmehørende. Dette er tilsvarende reglene Norge har om forenklet registrering i mval. § 14-4.

Den forenklete registreringen som foreslås i MVAR inneholder også konkrete tiltak for hvordan registreringsordningen kan gjennomføres. Tiltak som hvordan registrering skal foregå, hvordan avgiftsmeldingen bør inneholde kun det mest nødvendige informasjonen for å redusere byrden på utenlandske tilbydere, elektroniske betalingsmetoder for avgiften, dokumentasjonskrav som ikke krever mer enn nødvendig og også å ikke kreve det samme til

¹⁶¹ Jf. MVAR punkt 3.123.

¹⁶² Jf. MVAR punkt 3.127.

en faktura som det vil være krav til ved B2B nevnes alle som konkrete tiltak skattemyndighetene kan implementere for å gjøre det lettere både for kunde og tilbyder.

4.5 Mulige særregler både for B2B og B2C

I GL 3.7 og 3.8 er det tatt inn særregler både for B2B og B2C, der utgangspunktet som satt i GL 3.2 om lokasjon som vilkår kan fravikes. Formålet med særreglene er fordi det kan tenkes situasjoner der lokasjonen ikke gir det beste resultatet. Resultatet av å bruke en annen identifikator for å vurdere hvilken jurisdiksjon som gis avgiftsretten må vurderes opp mot fem kriterier: Nøytralitet, effektiviteten og etterlevelseskostnadene for avgiftssubjektene og administrative kostnader for skattemyndighetene, klare og enkle regler å forstå for avgiftssubjektene, effektiviteten i innkrevingen og rettferdigheten i at alle avgiftssubjektene behandles likt.

Dersom en stat ønsker en annen måte for å fastslå hvilken jurisdiksjon som skal ha avgiftsretten, vurdert etter de samme prinsippene og hensynene, så er det åpnet for det. GL 3.7 gir en tostegsprosess¹⁶³ for å avgjøre om en slik særregel bør brukes.

Steg 1 er å teste om den generelle regelen gir et tilstrekkelig godt resultat under kriteriene som nevnt i 3.7. Om det er tilfellet, så er det ikke bruk for en særregel og de generelle reglene benyttes. Dersom steg 1 tyder på at resultatet ikke gir et tilstrekkelig godt resultat, så vil steg 2 være nødvendig. Steg 2 innebærer å teste en spesifikk regel opp mot kriteriene nevnt i GL 3.7. Særregelen vil kun være mulig å bruke om den leder til «a significantly better result». Det innebærer at det legges opp til en snever adgang til å benytte seg av en særregel. En snever adgang er positivt, da en multinasjonal retningslinje fra OECD vil miste sin verdi dersom alle som benytter seg av den ender opp med å bruke en rekke ulike definisjoner og vurderingstemaer.

MVAR kommer med flere eksempler på hvilke tilfeller der et annet kriterium enn de generelle reglene kan være mer treffende. De kommer med hhv. to typetilfeller for B2B, og tre typetilfeller for B2C.

¹⁶³ Se MVAR punkt 3.157.

For B2B nevnes det tre omstendigheter som gjør at lokasjon ikke er den beste identifikatoren for hvilken jurisdiksjon som det skal betales avgift til:¹⁶⁴ tjenester der det ikke er uvanlig at både virksomhet og forbruker kan være sluttkunde, tjenester som krever fysisk tilstedeværelse av både tilbyder og kunde og tjenester som er til bruk på en lett identifiserbar lokasjon. Videre nevner MVAR restauranter og adgang til ulike typer kulturarrangement, der det sentrale er at adgangen kan kjøpes på stedet og både virksomheter og forbrukere kan tenkes å kjøpe adgang.¹⁶⁵ I slike tilfeller vil kontrollen for tilbyder, gjennom å kontrollere for lokasjon til virksomhet eller forbruker, ikke være en særlig effektiv måte å avgjøre avgiftsretten på. For begge eksemplene vil fysisk lokasjon for tjenesten kunne benyttes som en effektiv identifikator for å avgjøre jurisdiksjonen som har avgiftsretten.

For B2C nevnes to typetilfeller: der den faktiske leveransen av tjenesten foregår over flere jurisdiksjoner og når tjenesten blir ytt en annen plass en forbrukers vanlige oppholdssted. Internasjonal persontransport er et eksempel på førstnevnte og sistnevnte faller utenfor den generelle regelen i GL 3.5, fordi den vanlige identifikatoren i kundens lokasjon ikke effektivt kan benyttes for å avgjøre det siste forbruksstedet av tjenesten. Dette gjelder blant annet der det er et lett identifiserbart leveringssted, som krever den fysiske tilstedeværelsen til kunden, men ikke krever den fysiske tilstedeværelsen til tilbyderen. Eksempelvis vil adgangen til internett i en internettkafe eller i en hotelloobby, adgangen til en telefonkiosk eller tilgang til tv-kanaler på hotellrommet mot en avgift alle være eksempler på et slikt typetilfelle.¹⁶⁶

¹⁶⁴ Se MVAR punkt 3.165.

¹⁶⁵ Se MVAR punkt 3.166.

¹⁶⁶ Se MVAR punkt 3.167.

5 Oppsummering

Avhandlingen innledet med spørsmålet om Norge i tilstrekkelig grad er harmonisert med EU og OECD når det kommer til merverdiavgiften. Som avhandlingen har vist er det mye som er likt. Norge og EU skiller mellom tjenester og varer, innførsel og utførsel og pålegger som hovedregel den som tilbyr tjenester å kreve inn avgiften på vegne av staten. Utgangspunktene om destinasjonsprinsippet som førende for hvor avgiften skal kreves inn er også likt mellom Norge, EU og OECD.

Ulikhetene som er nevnt gjennom avhandlingen er i hovedsak tilfeller der Norge har valgt har løsninger som ikke nødvendigvis resulterer i ulik avgiftsbehandling, men som kan tenkes at det skjer i enkelte tilfeller. Det gjelder blant annet den norske begrepsbruken «fjernleverbar», som ikke finner sin parallell i EU-retten, og som heller ikke er i tråd med For det vi etter norsk rett regner som fjernleverbare tjenester, der man må inn i tjenestens art for å vurdere hvordan avgiftsplikten skal reguleres og om det oppstår avgiftsplikt eller avgiftsfrihet, så er det etter EU-retten slik at man som hovedregel ser til hvor mottager har etablert sin virksomhet for B2B-handler og hvor tilbyder av tjenester har etablert sin virksomhet for B2C-handler. Forskjellen i hvordan man ser på tjenestehandelen, og hvordan det pålegges avgift på, åpner for tilfeller der dobbel avgift eller avgiftsfrihet oppstår.

Det er heller ikke tatt inn en egen bestemmelse i norsk rett som er lik avgiftsdirektivet art. 59a, som nettopp vil kunne være en sikkerhetsventil mot slike tilfeller. Som det er redegjort for i avhandlingens punkt 3.7, så er det både adgang i enkeltsaker til å gi dispensasjon fra merverdiavgiftsloven, samt at det i § 3-30 annet ledd siste punktum er adgang til å dokumentere at avgift er betalt utenfor Norge, og på den måten slippe måtte betale avgift også i Norge. Disse er derimot mer begrensede enn hva tilfellet ville vært om man benyttet seg av en lignende bestemmelse som art. 59a.

Å fortsette arbeidet med harmonisering, slik som den nylige endringen i loven som trådte i kraft 1.januar 2023, bør etter mitt syn innebære at man bør gå vekk fra vilkåret om overskuddsevne i vurderingen av fradragsrett. Det bør også vurderes om «fjernleverbar» er et særlig godt egnet vilkår å benytte, i lys av den ønskede graden av harmonisering med regelverket, både med OECD og EU.

Referanseliste

Lover

Kongeriket Norges Grunnlov	17 mai 1814
Bilandsloven	Lov 27. februar 1930 om Bouvet-øya, Peter I's øy og Dronning Maud Land m.m.
Merverdiavgiftsloven 1969	Lov 19. juni 1969 nr.66 om merverdiavgift.
Folketrygdloven	Lov 28. februar 1997 nr.19 om folketrygd
Tvisteloven	Lov 17. juni 2005 nr.90 mekling og rettergang i sivile tvister
Merverdiavgiftsloven	Lov 19. juni 2009 nr.58 om merverdiavgift. Loven ble endret ved lov 108/2022
Skatteforvaltningsloven	Lov 27. mai 2016 nr.14 om skatteforvaltning

Forarbeid

NOU 2012:2	Utenfor og innenfor Norges avtaler med EU
Ot.prp.nr.2 (2000–2001)	Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
Ot.prp.nr.17 (1968–1969)	Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester
Ot.prp.nr.51 (2004–2005)	Om lov om mekling og rettergang i sivile tvister
Ot.prp.nr.76 (2008–2009)	Om lov om merverdiavgift
Prop.1 LS (2016–2017)	Skatter, avgifter og toll 2017, 2016.
Prop.1 LS (2022–2023)	Skatter, avgifter og toll 2023.

Forskrifter

Merverdiavgiftsforskriften	Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven
Forskrift nr. 121/2001	Forskrift 15. juni 2001 (nr.121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen.
Forskrift nr.1453/2017	Forskrift 25.september 2017 nr.1453 om delegering av myndighet etter merverdiavgiftsloven § 3-31, § 6-36 og § 7-9.

Høyesterettspraksis

HR-2019-273-A	Travkusk
Rt-2011-213 A	Invex
Rt-2011-1260 A	Halliburton
Rt.2004 s.2000 A	Geelmuyden.Kiese
Rt. 2004 s.738 A.	
Rt. 2007 s.1401 A	Norsk Helikopter
Rt. 2009 s.1632 A	ABG Sundal Collier Holding ASA
Rt. 2012 s.1547 A	Norwegian Claims Link AS
Rt. 2014 s. 1281 A	Z-huset
HR-2022-2404-A	Ramme Eiendom

Forvaltningspraksis

Administrative uttalelser

- Merverdiavgiftshåndboken 19.utgave, 2023. Hentet fra
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/merverdiavgiftshandboken/>.
- Merknader til forskrift nr.121 Finansdepartementet, *Merknader til Forskrift 15. juni 2001 om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet*, (17.10.2003). Hentet fra
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/skattedirektoratets-meldinger/merverdiavgiftsreformen.-nye-forskrifter-forskriftsendringer-og-fortolkningsuttalelser-mv/vedlegg-5-forskrift-15.-juni-2001-om-merverdiavgift-ved-kjop-av-tjenester-fra-utlandet/>.
- SKD 7/11 Skattedirektoratet, - *Det MVA-rettslige hjemsted*, (2011). Hentet fra
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/skattedirektoratets-meldinger/behandling-av-skatte--og-avgiftskrav-ved-gjeldsordning-etter-gjeldsordningsloven3/>
- SKD 8/10 Skattedirektoratet, - *Avgiftsbehandlingen for fjernleverbare tjenester*, (07.09.2010). Hentet fra
https://www.skatteetaten.no/contentassets/9b91a61ab4f147e796f8f7edd7fb1a09/skd07_10.pdf
- Skatteetaten (2020) *Svar på spørsmål om merverdiavgift – fjernleverbare tjenester – mval § 1-3 (1) bokstav i*, (15.06.2020). Hentet fra
<https://www.skatteetaten.no/globalassets/rettskilder/mva-historisk/kap6/4/2020.06.15-fjernleverbare-tjenester.pdf>

Bindende forhåndsuttalelser

BFU 88/02

Skattedirektoratet, - *Merverdiavgift ved kjøp av datatjenester fra utlandet (merverdiavgiftsloven § 65a, jf. forskrift nr. 121)*, (25.10.2002). Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/bfu/merverdiavgift-ved-kjop-av-datatjenester-fra-utlandet-merverdiavgiftsloven--65a-jf.-forskrift-nr.-121/>

BFU 30/06

Skattedirektoratet, - *Bindende forhåndsuttalelse: Spørsmål om avgiftsplikt ved omsetning av tjenester på telefon eller Internett fra Svalbard (Merverdiavgiftsloven §§ 1, 10 første ledd og 65A)*. Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/bfu/sporsmal-om-avgiftsplikt-ved-omsetning-av-tjenester-pa-telefon-eller-internett-fra-svalbard-merverdiavgiftsloven--1-10-forste-ledd-og-65a/>

Prinsipputtalelser

Finansdepartementet (2002)

Merverdiavgift - Kjøp av tjenester fra utlandet mv., (14.08.2002). Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/merverdiavgift---kjop-av-tjenester-fra-utlandet-mv/>

Skattedirektoratet, (2002)

Advokattjenester, (30.05.2002). Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/advokattjenester/>

Skattedirektoratet (2001)

Om formidlere (vareagenter), (28.08.2001). Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/om-formidlere-vareagenter/>

Skattedirektoratet (2007)

Spørsmål om revisjonstjenester skal anses som fjernleverbare tjenester i relasjon til merverdiavgiftslovgivningen, (26.09.2007). Hentet fra

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/pri-nsipputtalelser/sporsmal-om-revisjonstjenester-skal-anses-som-fjernleverbare-tjenester-i-relasjon-til-merverdiavgiftslovgivningen/>

Klagenemnda for merverdiavgift

KMVA 5194

Klagenemnda for merverdiavgift - 30.08.2004.

Hentet fra:

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/klagenemnda-for-merverdiavgift/kmva-5194/>

Internasjonale konvensjoner, traktater og avtaler

Rådsdirektiv 1/58

EEC Council Regulation No.1 of 15.04.1958 - determining the languages to be used by the European Economic Community OJ 1958/P-017/0385

OECDs Modellskatteavtalen 1992

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-1992-en.

Endringsdirektiv COM/2005/0334

Council directive amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services COM/2005/0334 final, (20.7.2005).

Merverdiavgiftsdirektivet

Rådsdirektiv 2006/112/EF av 28. november 2006 om det felles merverdiavgiftssystemet.

Traktaten om Den europeiske union

Treaty of the European Union, 7 june 2016 (TEU) OJ 2016/C 202/01.

OECDs retningslinjer (MVAR) OECD, International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, (2017). Hentet fra <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

OECDs Modellskatteavtalen 2017 Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

Praksis fra EU-domstolen

C-263/15 Dom av 2. juni 2016 [C3] C-263/15, ECLI:EU:C:2016:392. Hentet fra <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62015CJ0263&qid=1702476457970>

C-128/11 Dom av 3. juli 2012, *UsedSoft GmbH* [GC] C-128/11, ECLI:EU:C:2012:407. Hentet fra <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62011CJ0128&qid=1702477367413>

C-511/18 Dom av 6. oktober 2020, *La Quadrature du Net m.fl.* [GC], C-511/18, EU:C:2020:791. Hentet fra <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62018CJ0511&qid=1701347670878>

C-333/20 Dom av 7. april 2022, *Berlin Chemie* [C5] C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291. Hentet fra <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62020CJ0333&qid=1701359762622>

- C312/19 Dom av 16 september 2020, *XT* [C3], C-312/19, ECLI:EU:C:2020:711. Hentet fra <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:62019CJ0312>
- C-73/06 Dom av 28 juni 2007, *Lease Planzer* [C5], C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397. Hentet fra <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62006CJ0073&qid=1702571355737>

Litteratur

Bøker

Dyrnes, Cecilie Aasprong, Ole Gjems-Onstad og Anders Bernhard Mikelsen, *Merverdiavgift i et nøtteskall, Nøtteskallserien*, 11. utgave / Cecilie Aasprong Dyrnes, Ole Gjems-Onstad og Anders B. Mikelsen. utg. Gyldendal 2021.

Dyrnes, Cecilie Aasprong og Anders Bernhard Mikelsen, *Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv*, Gyldendal juridisk 2017.

Eriksen, Nils "*Merverdiavgift - Anvendelse av internasjonale rettskilder i Norge*" i *Hvor din skatt er, vil også ditt hjerte være : festskrift til Ole Gjems-Onstad : 70 år*, i Tore Bråthen, m.fl. (red.), 1. utgave. utg. Cappelen Damm akademisk 2020.

Foster, Nigel, *Foster on EU law*, 8 utg. Oxford University Press 2021.

Gjems-Onstad, Ole, Tor S. Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes og Anders Bernhard Mikelsen, *Lærebok i merverdiavgift*, 6. utgave / [revidert av:] Cecilie Aasprong Dyrnes, Anders Mikelsen. utg. Gyldendal 2020.

Rognstad, Ole-Andreas, Finn Arnesen, Simen Hammersvik, Erling Hjelmeng og Olav Kolstad, *Oversikt over EØS-retten*, Universitetsforlaget 2022.

Skoghøy, Jens Edvin A., *Rett og rettsanvendelse*, Universitetsforl. 2018.

Nettbaserte kilder

Julia Tropina Bakke, Øystein Olsen, Frida Kvamme, Magnus Næss Andresen, *Multinasjonale selskapers tilstedeværelse og skatteproveny til Norge*, Skatteetatens analysenytt 2020

<https://www.skatteetaten.no/om-skatteetaten/analyse-og-rapporter/analysenytt/multinasjonale-selskapers-tilstedevarelse-og-skatteproveny-til-norge/>.

OECD, «Who we are», (Lest 18/10/23). <https://www.oecd.org/about>

Skatteetaten, «Bindende forhåndsuttalelser », (Lest 27/09/23).

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/bfu/>

Skatteetaten, «Søk om bindende forhåndsuttalelse», (Lest 19/09/23).

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/bfu/sok>



UiT Norges arktiske universitet

