

Høringsnotat

Transportører i utlandet – adgang til refusjon av merverdiavgift mv.

1. Innledning	3
2. Tidligere ordning og gjeldende rett.....	3
3. Direktoratets vurderinger og forslag.....	4
3.1 Behovet for lovendringer.....	4
3.2 Nærmere om lovforslaget	4
3.3 Overgangsregler.....	5
4. Administrative og økonomiske konsekvenser	6
5. Forslag til endringer.....	7
5.1 Forslag til endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).....	7
5.2 Forslag til endringer i forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 (merverdiavgiftsforskriften)	8

1. Innledning

I samråd med Finansdepartementet legger Skattedirektoratet i dette høringsnotatet fram forslag til endringer i merverdiavgiftsloven og merverdiavgiftsforskriften slik at næringsdrivende i utlandet som kun omsetter transporttjenester direkte til eller fra steder utenfor merverdiavgiftsområdet, kan velge mellom å søke inngående merverdiavgift som de har pådratt seg i Norge refundert eller søke registrering i Merverdiavgiftsregisteret.

2. Tidligere ordning og gjeldende rett

Omsetning av transporttjenester som finner sted i merverdiavgiftsområdet er avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd. Næringsdrivende som omsetter slike transporttjenester over 50 000 kroner i en periode på tolv måneder skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd. Dersom transporten skal skje direkte til eller fra steder utenfor merverdiavgiftsområdet, er imidlertid omsetningen fritatt etter merverdiavgiftsloven § 6-28 og det skal ikke beregnes utgående merverdiavgift. Fritatt omsetning er for øvrig omfattet av loven, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav h.

Før merverdiavgiftsloven 2009 pliktet ikke transportører i utlandet som utelukkende utførte avgiftsfri direkte transport, jf. merverdiavgiftsloven 1969 § 16 første ledd nr. 4, å la seg registrere i Merverdiavgiftsmantallet (nå Merverdiavgiftsregisteret). Ordningen var fastsatt av Skattedirektoratet med hjemmel i merverdiavgiftsloven 1969 § 10 tredje ledd, jf. forskrift 31. mars 1977 om registrering av utenlandske næringsdrivende ved representant mv. § 7. Se rundskriv nr. 45 av 15. juni 1977 pkt. B og Skattedirektoratets melding 16/03.

Fritaket i merverdiavgiftsloven 1969 § 16 første ledd nr. 4 er videreført i merverdiavgiftsloven 2009 § 6-28, slik at omsetning av transporttjenester som finner sted i merverdiavgiftsområdet fortsatt er fritatt for merverdiavgift dersom transporten skal skje direkte til eller fra steder utenfor merverdiavgiftsområdet. Ordningen som innebar at slike transportører ikke pliktet å registrere seg er derimot ikke videreført i ny merverdiavgiftslov.

Transportører i utlandet som utfører transport i merverdiavgiftsområdet må dermed registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret når omsetningen overstiger 50 000 kroner i en periode på tolv måneder, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1. Det legges til grunn at dette også gjelder transportører som kun frakter varer eller personer til og fra Norge. Siden slike transportører sjelden har forretningssted eller hjemsted i Norge, må transportørene registrere seg ved representant, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 sjettede ledd. Registrering gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift, dvs. merverdiavgift som er pådratt seg ved kjøp av varer og tjenester til bruk i virksomheten.

Virksomheter som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret kan på visse vilkår få inngående merverdiavgift refundert, jf. merverdiavgiftsloven § 10-1. Det er et vilkår for refusjon at den næringsdrivende i utlandet ikke har hatt avgiftspliktig omsetning i

merverdiavgiftsområdet de siste tolv måneder, heller ikke under beløpsgrensen for registrering, se Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) kapittel 13, under merknadene til § 10-1. Avgiftsmyndighetene har videre lagt til grunn at også omsetning av transporttjenester som er fritatt for merverdiavgift, anses som avgiftspliktig omsetning. Dette innebærer at transportører i utlandet som utfører transporttjenester i merverdiavgiftsområdet ikke har rett til refusjon.

3. Direktoratets vurderinger og forslag

3.1 Behovet for lovendringer

Flere EU-land har gjort refusjon av merverdiavgift til næringsdrivende uten hjemsted eller forretningssted i landet avhengig av gjensidighet. Bakgrunnen for å innføre en generell refusjonsordning for næringsdrivende i utlandet, var derfor å sikre at norske næringsdrivende kunne få refundert merverdiavgift på sine innkjøp av varer og tjenester i utlandet til bruk i sin virksomhet, se Ot.prp. nr. 65 (1995–96) side 9. Når Norge ikke lenger gir refusjon til transportører i utlandet som bare omsetter fritatte transporttjenester, kan dette få betydning for norske transportører sine muligheter til å få tilbake inngående merverdiavgift pådratt i utlandet.

Direktoratet viser til at det har blitt mer administrativt krevende for transportører i utlandet å få tilbake inngående merverdiavgift som de har pådratt seg i Norge fordi de nå må registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret ved representant. De vil blant annet bli belastet kostnader knyttet til registreringen, samt honorar til representant for solidarisk ansvar og bokføring. Direktoratet viser videre til at det bare er registreringspliktige transportører i utlandet som kan få tilbake slik inngående merverdiavgift. Ved at adgangen til registrering forutsetter at omsetningen overstiger 50 000 kroner i en periode på tolv måneder, vil det for utenlandske transportører hvor omsetningen i merverdiavgiftsområdet er under beløpsgrensen, verken være mulighet til å søke refusjon eller registrering. Avgiftsforvaltningen i andre land krever, så langt direktoratet kjenner til, ikke at norske transportørers omsetning må overstige et bestemt beløp for å ha rett til refusjon.

Videre viser direktoratet til at en refusjonsordning innebærer bedre administrativ kontroll med utbetalingene siden hver faktura blir kontrollert.

På denne bakgrunn foreslås det at transportører i utlandet som kun utfører transporttjenester til og fra Norge ikke lenger er pliktig til å la seg registrere, men kan velge. Dersom transportørene ikke velger registrering, vil de kunne søke om refusjon av inngående merverdiavgift etter refusjonsordningen i merverdiavgiftsloven § 10-1.

3.2 Nærmere om lovforslaget

Det rettslige utgangspunktet er som nevnt at det er et vilkår for refusjon at den næringsdrivende ikke har hatt avgiftspliktig omsetning i merverdiavgiftsområdet de siste tolv måneder, jf. merverdiavgiftsloven § 10-1 første ledd. Som også nevnt legger direktoratet til

grunn at omsetning av transporttjenester som er fritatt for merverdiavgift anses som avgiftspliktig omsetning også selv om omsetningen er under registreringsgrensen på 50 000 kroner. Videre legges til grunn at utenlandske transportører som utelukkende utfører avgiftsfrie transportoppdrag i Norge i utgangspunktet er registreringspliktige etter merverdiavgiftsloven § 2-1.

Ved at adgangen til registrering i Merverdiavgiftsregisteret forutsetter at omsetningen overstiger 50 000 kroner i en periode på tolv måneder, vil det i dag for transportører i utlandet hvor omsetningen i merverdiavgiftsområdet er under beløpsgrensen, dermed verken være mulighet til å søke refusjon eller registrering.

Som redegjort for i avsnitt 3.1 forslår direktoratet derfor at avgiftssubjekt som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet og som kun omsetter tjenester som nevnt i § 6-28, kan velge å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret. Denne bestemmelsen foreslås tatt inn i § 2-1.

Videre foreslås at det i § 10-1 tredje ledd gis en regel som uttrykkelig gir transportører i utlandet adgang til refusjon. Vilkårene for refusjon vil i hovedsak være de samme som etter § 10-1 første ledd, men vilkåret om at transportørene ikke har hatt avgiftspliktig omsetning i merverdiavgiftsområdet de siste tolv måneder tas ut. Vilkåret i § 10-1 første ledd bokstav b om at ”omsetningen utenfor merverdiavgiftsområdet hadde medført registreringsplikt eller rett til frivillig registrering dersom omsetningen hadde skjedd i merverdiavgiftsområdet” vil heller ikke gjelde, siden omsetningen faktisk medfører registreringsplikt.

Adgangen til refusjon etter forslaget § 10-1 tredje ledd gjelder alle næringsdrivende som kun omsetter tjenester som nevnt i § 6-28. Forslaget innebærer at også transportører med omsetning under registreringsgrensen får refundert inngående merverdiavgift. Refusjon etter at beløpsgrensen er oversteget, vil imidlertid være avhengig av at transportørene ikke velger registrering i Merverdiavgiftsregisteret. For å klargjøre at transportører ikke både kan være registrert i Merverdiavgiftsregisteret og søke refusjon, foreslås en bestemmelse i § 10-1 tredje ledd bokstav a som sier at retten til refusjon kun gjelder næringsdrivende i utlandet som velger ikke å registrer seg i Merverdiavgiftsregisteret.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 2-1 syvende ledd og § 10-1 tredje ledd.

3.3 Overgangsregler

Etter gjeldende rett har transportører i utlandet plikt til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, noe som utelukker refusjon etter merverdiavgiftsloven § 10-1. Når registreringsplikten foreslås opphevet fra 1. januar 2013, er det ikke hensiktsmessig å kreve registrering i Merverdiavgiftsregisteret for 2010, 2011 og 2012. Dette ville i så fall innebære at transportørene først måtte registrere seg for å få fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til årene 2010, 2011 og 2012, og senere avregistrere seg for å kunne søke refusjon etter merverdiavgiftsloven § 10-1 dersom de benytter seg av den foreslåtte valgfriheten. Å kreve registrering vil samtidig pålegge skattekontorene administrative kostnader ved å måtte foreta en rekke registreringer og avregistreringer. Det foreslås derfor en

overgangsbestemmelse slik at transportører i utlandet som har søkt refusjon innen gjeldende frister, skal innrømmes refusjon dersom vilkårene for øvrig er oppfylt.

Samme hensyn taler for en forlengelse av søknadsfristen for 2011 i merverdiavgiftsforskriften § 10-1-2. Etter bestemmelsen skal søknad om refusjon sendes til skattekontoret senest seks måneder etter utløpet av det kalenderår søknaden gjelder for.

Søknadsfrist for kalenderåret 2010 utløp 30. juni 2011. Praksis med utbetaling av refusjon til transportører i utlandet opphørte 12. desember 2011, jf. Skattedirektoratets fellesskriv 8. desember 2011. Det antas derfor at søknader for 2010 er behandlet i samsvar med tidligere praksis. Det foreslås likevel en overgangsregel slik at behandlede saker ikke skal omgjøres og at rettidige refusjonssøknader for året 2010 kan innvilges. Det gis imidlertid ikke adgang til å fremme nye søknader for 2010.

For 2011 utløp søknadsfristen 30. juni 2012. Direktoratet foreslår et nytt tredje ledd i merverdiavgiftsforskriften § 10-1-2 som setter søknadsfristen for 2011 til 1. mars 2013. For 2012 utløper søknadsfristen 30. juni 2013.

Direktoratet presiserer at overgangsregelen gjelder for søknader for 2010, 2011 og 2012 som har blitt fremsatt innen gjeldende søknadsfrister, dvs. søknader for 2010 som har innkommet innen 30. juni 2011, søknader for 2011 som innkommer innen 1. mars 2013 og søknader for 2012 som innkommer innen 30. juni 2013. Det gis dermed ikke adgang til å fremme nye søknader for året 2010. Transportører i utlandet som faktisk har registrert seg i Merverdiavgiftsregisteret må antas å ha fått fradragført inngående merverdiavgift både for årene 2010, 2011 og deler av 2012, slik at disse vil dermed ikke kunne søke refusjon etter overgangsregelen.

Det vises til forslag til overgangsbestemmelse og merverdiavgiftsforskriften ny § 10-1-3.

4. Administrative og økonomiske konsekvenser

Skatteetaten har allerede på plass et saksbehandlingssystem for å håndtere en gjeninnføring av refusjonsordningen for transportører i utlandet. En gjeninnføring vil også spare transportørene i utlandet for administrative kostnader knyttet til registrering i Merverdiavgiftsregisteret ved representant.

Registrering i Merverdiavgiftsregisteret gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift og eventuell tilbakebetaling i henhold til omsetningsoppgavene. Forslaget innebærer at også transportører med omsetning under registreringsgrensen får tilbake inngående merverdiavgift. Det antas at dette vil utgjøre kun en marginal økning i utbetaling av inngående merverdiavgift. Et opphør av registreringsplikten for de som utfører fritatte transporttjenester vil på grunn av nullsatsen ikke innebære bortfall av utgående merverdiavgift. Dagens registreringsplikt for transportører i utlandet innebærer følgelig at skattekontorene må behandle en rekke registreringssøknader uten at dette innebærer en økning av utgående merverdiavgift.

5. Forslag til endringer

5.1 Forslag til endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

I

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

§ 2-1 syvende ledd skal lyde:

Avgiftssubjekt som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet og som kun omsetter tjenester som nevnt i § 6-28, kan velge å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret.

Nåværende syvende ledd blir nytt åttende ledd.

§ 10-1 tredje ledd skal lyde:

Næringsdrivende i utlandet som kun omsetter tjenester som nevnt i § 6-28 har rett til refusjon dersom

- a) de i henhold til § 2-1 syvende ledd ikke velger å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret,*
- b) merverdiavgiften gjelder anskaffelser av varer og tjenester i merverdiavgiftsområdet eller innførsel av varer til merverdiavgiftsområdet, og varene eller tjenestene er til bruk i virksomheten, og*
- c) merverdiavgiften hadde vært fradragberettiget dersom virksomheten var registrert avgiftssubjekt i merverdiavgiftsområdet.*

Nåværende tredje og fjerde ledd blir fjerde og nytt femte ledd.

II

Endringsloven trer i kraft 1. januar 2013.

Avgiftssubjekt uten forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet og som kun har hatt omsetning som omfattes av § 6-28 har rett til refusjon av inngående merverdiavgift for 2010, 2011 og 2012 dersom

- a) vilkårene i § 10-1 tredje ledd er oppfylt,
- b) søknad ble framsatt innen gjeldende søknadsfrist
- c) avgiftssubjektet ikke har vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

5.2 Forslag til endringer i forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 (merverdiavgiftsforskriften)

I

I forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 (merverdiavgiftsforskriften) gjøres følgende endringer:

§ 10-1-3 skal lyde:

Fristen etter § 10-1-2 første ledd første punktum er 1. mars 2013 for søknader om refusjon av inngående merverdiavgift knyttet til anskaffelser i 2011 til bruk i virksomhet med omsetning av tjenester som er nevnt i merverdiavgiftsloven § 6-28.

II

Endringen trer i kraft 1. januar 2013.