



Avgiftsbehandlingen for fjernleverbare tjenester

Denne meldingen omhandler avgiftsberegningen ved kjøp og salg av fjernleverbare tjenester over landegrensene. Det tas stilling til om det er bestemmende for avgiftsberegningen om en slik tjeneste er til bruk her i landet eller i utlandet, og om det i denne forbindelse oppstår særskilte problemstillinger når en utenlandsk virksomhet som er registrert ved representant kjøper fjernleverbare tjenester fra en norsk tjenesteleverandør

1 Bakgrunn

2 Kort om avgiftsplikten for fjernleverbare tjenester

- 2.1 Hva anses som fjernleverbar tjeneste
- 2.2 Kjøp fra utlandet
- 2.3 Salg til utlandet

3 Kort om representantordningen

4 De enkelte problemstillinger

- 4.1 Er forbruksstedet bestemmende for avgiftsbehandlingen ved omsetning av fjernleverbare tjenester
 - 4.1.1 Kort omtale av artiklene i Revisjon og Regnskap
 - 4.1.2 Skattedirektoratets oppfatning
- 4.2 Utenlandske næringsdrivende som er registrert ved representant her i landet
- 4.3 Omsetning her i landet og salg direkte fra utlandet til norske mottakere

1 Bakgrunn

I forbindelse med behandlingen av en konkret sak har Skattedirektoratet blitt oppmerksom på at det i noen tilfeller kan herske usikkerhet med hensyn til avgiftsbehandlingen av fjernleverbare tjenester, og om det skal foretas en vurdering av forbrukssted for å avgjøre den avgiftsmessige status for omsetningen av slike tjenester. Dette gjelder særlig når fjernleverbare tjenester blir utført av en norsk tjenesteyter for utenlandske virksomheter som også er registrert her i landet ved representant.

Avgiftsplikten for fjernleverbare tjenester er behandlet i to artikler i Revisjon og Regnskap (RR nr. 3 og nr. 5 for 2010) hvor det har kommet frem motstridende synspunkter med hensyn til om det kan stilles krav til forbruk i Norge for at det skal foreligge avgiftsplikt.

For å avklare de aktuelle problemstillingene finner derfor Skattedirektoratet grunn til å gi uttrykk for sitt syn gjennom en melding. Følgende problemstillinger vil bli omtalt:

1.

Ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet er det i de to artiklene i RR som det er henvist til ovenfor diskutert om det er et nødvendig vilkår for avgiftsplikt at den tjenesten som kjøpes av mottaker hjemmehørende i Norge også forbrukes her i landet. Den samme problemstillingen kan også gjelde for salg av en fjernleverbar tjeneste til mottaker hjemmehørende i utlandet.

2.

Det kan oppstå tvil om hva som er korrekt avgiftsberegning når en utenlandsk næringsdrivende som er registrert ved representant her i landet og som driver virksomhet både i utlandet og i Norge kjøper en avgiftspliktig ytelse fra norske næringsdrivende. Kjøp av en tjeneste som etter sin art er fjernleverbar kan da tenkes behandlet enten som en avgiftsfri tjeneste til mottaker hjemmehørende i utlandet, eller som avgiftspliktig innenlandsk omsetning som følge av representantregistreringen.

3.

Det kan også reises spørsmål om en utenlandsk næringsdrivende som er registrert ved norsk representant har plikt til å kanalisere all omsetning gjennom representanten eller om det også er adgang til å selge varer/tjenester direkte fra utlandet til norske mottakere.

Meldingen omhandler ikke elektroniske kommunikasjonstjenester.

2 Kort om avgiftsplikten for fjernleverbare tjenester

2.1 Hva anses som fjernleverbar tjeneste

Hva som er en fjernleverbar tjeneste er definert i mval. § 1-3 første ledd bokstav i). Her heter det at med fjernleverbar tjeneste menes en tjeneste der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted.+Denne definisjonen er en videreføring av definisjonen i § 1 tredje ledd i tidligere forskrift nr. 121. I tråd med denne definisjonen er det i departementets merknader til forskriften av 15. juni 2001 lagt til grunn at bl.a. konsulenttjenester, advokattjenester, reklametjenester EDB-tjenester og alle tjenester som kan leveres elektronisk er eksempler på fjernleverbare tjenester.

I Høyesteretts dom 10. oktober 2007 (Norsk Helikopter AS, Rt. 2007/1401) er det fastslått at utleie av arbeidskraft er en tjeneste som er fjernleverbar. Det vises videre til «Merverdiavgiftshåndboken»+6. utgave 2010 hvor det på sidene 49-51 og sidene 453-454 er referert flere enkeltavgjørelser hvor det er tatt stilling til om en tjeneste er fjernleverbar. Bl.a. er det lagt til grunn at regnskapstjenester og ulike formidlingstjenester er fjernleverbare tjenester

2.2 Kjøp fra utlandet

Reglene om avgiftsplikt ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet er en videreføring av reglene i tidligere forskrift nr. 121. Det følger av hovedregelen i mval. § 3-30 første og annet ledd at det skal beregnes merverdiavgift når det kjøpes fjernleverbare tjenester fra utlandet når mottakeren er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende Norge og tjenesten er avgiftspliktig ved omsetning her i landet.

I departementets merknader til den tidligere forskriften heter det at avgiftsplikten kan bli forsøkt omgått ved at leveringen av en fjernleverbar tjeneste kanaliseres til en mottaker i utlandet for senere å bli overført til bruk for mottaker hjemmehørende i Norge. For å motvirke dette fastsetter derfor mval. § 3-30 tredje ledd at avgiftsplikten også gjelder i de tilfeller hvor tjenesten leveres til mottaker i utlandet og er til bruk for en næringsdrivende eller offentlig virksomhet her i landet med mindre det kan dokumenteres at tjenesten er avgiftsberegnet i utlandet.

Finansdepartementet har i brev av 2. juli 2002 uttalt at overføring av en fjernleverbar tjeneste for eksempel fra en utenlandsk filial til norsk hovedkontor ikke representerer omsetning og således ikke skal avgiftsberegnes av det norske hovedkontoret som kjøp av tjeneste fra utlandet. Dette anses som en intern overføring innen samme rettssubjekt, se nærmere håndboken side 291. Etter direktoratets oppfatning vil det samme gjelde i de tilfeller hvor en utenlandsk virksomhet er registrert her i landet ved representant, og det overføres en fjernleverbar tjeneste fra den utenlandske virksomhetsdelen til den delen som er registrert her i landet.

2.3 Salg til utlandet

I mval. § 6-22 annet ledd heter det at det ikke skal beregnes avgift når fjernleverbare tjenester omsettes til mottaker som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i utlandet. Dette er en videreføring av § 8 tredje ledd i tidligere forskrift nr. 24. I departementets merknader til denne bestemmelsen heter det blant annet at dagjeldende eksportregler (frem til 15. juni 2001) hadde som et generelt vilkår et en tjeneste måtte være *helt ut til bruk* i utlandet for at omsetningen skal være avgiftsfri. For å skape harmoni mellom import- og eksportsituasjonen var det derfor nødvendig å fjerne dette vilkåret for omsetning av fjernleverbare tjenester fra norsk tjenesteyter til næringsdrivende mottaker hjemmehørende i utlandet. Endringen i tidligere forskrift nr. 24 innebærer at det ikke skal beregnes avgift av fjernleverbare tjenester levert til næringsdrivende mv hjemmehørende i utlandet. Det stilles ikke krav om at tjenesten skal være helt ut til bruk i utlandet, dvs at det for slike tjenester ikke er nødvendig å ta stilling til forbrukssted.

Omsetning av fjernleverbare tjenester til næringsdrivende eller offentlig virksomhet reguleres uttømmende i mval. § 6-22 annet ledd. Kriteriet for avgiftsfrihet er at mottaker er hjemmehørende i utlandet. Omsetning av slike tjenester til næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i Norge er således avgiftspliktig. Det skal etter bestemmelsen ikke vurderes hvor tjenesten er til bruk.

Omsetning av tjenester som ikke er fjernleverbare reguleres i første ledd. Det samme gjelder omsetning av fjernleverbare tjenester til mottaker som ikke er næringsdrivende eller offentlig virksomhet. I disse tilfellene skal det legges avgjørende vekt på hvor tjenesten er til bruk.

3 Kort om representantordningen

En utenlandsk næringsdrivende er registreringspliktig her i landet ved omsetning av varer/tjenester som etter sin art er avgiftspliktige når den innenlandske omsetningen overstiger 50 000 kroner, jf mval. §§ 2-1 første ledd, 3-1 første ledd og 1-3 første ledd bokstav a. I de tilfeller hvor den utenlandske næringsdrivende ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet skal registrering skje ved norsk representant, mval. § 2-1 sjette ledd. Det er altså i de tilfeller hvor denne tilknytningen til Norge mangler, at det skal foretas registrering ved representant.

Registrerings- og avgiftsplikten er begrenset til omsetning i Norge mens omsetning til Norge ikke er omfattet. Dette følger av mval. § 1-2 hvor det heter at loven bare får anvendelse i merverdiavgiftsområdet. Dette er definert som det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene. I Høyesteretts dom av 27. mars 2006 vedrørende Ifi OYFotolabo Club (Rt. 2006 side 364) er det tatt stilling til hvilken tilknytning som kreves mellom omsetningen og Norge for at det skal foreligge plikt til registrering i merverdiavgiftsregisteret. Dette forholdet er ikke nærmere behandlet i denne meldingen.

4 De enkelte problemstillinger

4.1 Er forbruksstedet bestemmende for avgiftsbehandlingen ved omsetning av fjernleverbare tjenester

4.1.1 Kort omtale av artiklene i Revisjon og Regnskap

I artikkelen inntatt i RR 3/2010 heter det at det er et grunnleggende prinsipp innen norsk avgiftsrett at merverdiavgiften skal ramme innenlands forbruk, og det er i denne forbindelse vist til forarbeidene til merverdiavgiftsreformen 2001, Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 3.2.2.5 og 8.2.1. Videre er det vist til Finansdepartementets merknader til tidligere forskrift nr. 121 hvor det under punkt 1 er uttalt at det etter momsreformen er behov for nye regler for tjenester som egner seg for levering over landegrensene. I denne forbindelse heter det at utgangspunktet må være ~~at slike tjenester skal avgiftsbelegges i forbrukslandet.~~+ Videre er det vist til merknadens punkt 2 hvor det bl.a. heter:

~~Departementet ser at det kan oppstå tolkningsspørsmål og grensetilfeller ved de foreslåtte reglene for kjøp av fjernleverte tjenester fra utlandet og endringen av eksportbestemmelsene på dette området. Ved vurderingen av avgiftsplikten for omsetning av fjernleverte tjenester over landegrensene, vil etter departementets mening intensjonen bak utformingen av dette regelverket være et moment i den helhetsvurderingen som skal foretas. Formålet med bestemmelsene er at tjenesten skal avgiftsbelegges i det landet tjenesten er forbrukt.~~+

På denne bakgrunn konkluderes det i artikkelen med at formålet med forskrift nr. 121 er å avgiftsbelegge tjenester som forbrukes i Norge, dvs. at tjenester som forbrukes i utlandet ikke skal rammes av norsk avgiftsplikt. Et eksempel på et slikt tilfelle kan være en norsk næringsdrivende som også driver virksomhet i utlandet og som kjøper en konsulenttjeneste som utføres og er til bruk i utlandet.

Dette synspunktet er imøtegått i artikkelen i RR 5/2010. Det er ikke uenighet om at det avgiftsrettslige utgangspunktet er at en tjeneste må forbrukes i Norge for at norsk avgift skal beregnes. Imidlertid heter det at dette kan stille seg annerledes når det gjelder tjenester hvor det kan være vanskelig å bestemme forbruksstedet, typisk for fjernleverbare tjenester, og nettopp av denne grunn er det gitt særskilte regler for avgiftsberegningen for slike tjenester. Når det kjøpes en tjeneste som etter sin art er fjernleverbar, innebærer de særskilte reglene for kjøp av denne type tjenester at det er norsk mottaker som skal beregne avgift uten at det kan stilles vilkår om at tjenesten faktisk forbrukes i Norge. Artikkelforfatterne er også av den oppfatning at det heller ikke ved salg av fjernleverbare tjenester til mottaker i utlandet foreligger avgiftsplikt selv om det kan hevdes at tjenesten er forbrukt i Norge.

For den fullstendige argumentasjon og begrunnelse for de ulike standpunktene vises det til artiklene i Revisjon og Regnskap.

4.1.2 Skattedirektoratets oppfatning

Som det fremgår ovenfor omhandler de to artiklene kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet, og reiser spørsmål om det er et vilkår for mottakers avgiftsplikt at den tjenesten som kjøpes også forbrukes her i landet. I de tilfeller hvor det selges en fjernleverbar tjeneste til mottaker hjemmehørende i utlandet, kan det på samme måte stilles spørsmål om det for avgiftsfratak er en forutsetning at tjenesten også forbrukes i utlandet.

Kjøp fra utlandet

Tidligere forskrift nr. 121 om kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet trådte i kraft samtidig med innføringen av generell merverdiavgiftsplikt på tjenester 1. juli 2001. Utvidelsen av avgiftsplikten for tjenester aktualiserte behovet for å regelfeste den avgiftsmessige behandlingen ved omsetning av tjenester over landegrensene.

I forarbeidene til merverdiavgiftsreformen 2001, Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 8.2.3 heter det bl.a.:

«Problemet med å fastslå når tjenester omsatt over landegrensene skal avgiftsbelegges i Norge har tidligere ikke vært ansett for å være særlig stort, idet de fleste tjenestene som er avgiftspliktige i Norge har vært lite egnet for levering over landegrensene. Det for eksempel lite tvilsomt at arbeid på fast eiendom i Norge skal avgiftsbelegges her dersom tjenesten utføres på fast eiendom i Norge, uavhengig av om tjenesteyteren eller kjøperen er norsk eller utenlandsk. På samme måte skal en frisørtjeneste eller en bilreparasjon som utføres i Norge være avgiftspliktig her selv om kunden er utenlandsk. Liberaliseringen av telekommunikasjonsmarkedet har imidlertid aktualisert problemstillingen, idet utenlandske teleleverandører kan tilby tjenester til norske kunder i konkurranse med norske leverandører. Dette var blant annet bakgrunnen for endringen i merverdiavgiftsloven § 65 a som innebar at departementet fikk en utvidet hjemmel til å pålegge betalingsplikt ved innførsel av tjenester fra utlandet, jf Ot.prp. nr. 32 (1997-1998). Den samme problemstillingen oppstår i forhold til eksempelvis reklametjenester. Departementet vil understreke at det samme spørsmålet oppstår når det er norske tjenesteytere som omsetter slike tjenester til kunder i utlandet.

Behovet for klare regler på dette området forsterkes ytterligere når omsetning av langt flere tjenester nå foreslås gjort avgiftspliktig, særlig fordi en rekke tjenester som i dag også er egnet for levering over landegrensene, for eksempel elektronisk. Som eksempel på slike «nye» tjenester som er egnet for levering over landegrensene kan nevnes administrativ og organisatorisk rådgivning, tjenester fra advokater og revisorer, informasjonstjenester og ulike IT-tjenester. For slike tjenester, hvor det ikke nødvendigvis foreligger et konstaterbart leveringssted, er det innenfor gjeldende regelverk som knytter avgiftsplikten til innenlands omsetning, uklart om tjenestene dekkes av avgiftsplikten. Dette hjemmelsproblemet er imidlertid, gjennom ovennevnte endring av merverdiavgiftsloven § 65 a, forsøkt løst ved å gi departementet hjemmel til, i forskrifts form, å pålegge betalingsplikt også ved innførsel av tjenester. Slik forskrift er imidlertid enda ikke gitt.»

Det fremgår således klart av forarbeidene til merverdiavgiftsreformen 2001, se særlig inntaket fra proposisjonen ovenfor under punkt 4.1.1, at utgangspunktet for levering av tjenester over landegrensene er at slike tjenester skal avgiftsbelegges i forbrukslandet. Dette fremgår også av merknadene til forskriften. Imidlertid fremgår det videre at det for slike tjenester kan være vanskelig å fastsette forbruksstedet og at det derfor var nødvendig å gi særskilte regler for avgiftsplikten i disse tilfellene. Ved fastsettelsen av tidligere forskrift nr. 121 ble avgiftsplikten derfor lagt på norsk mottaker ved kjøp av tjenester fra utlandet, fordi dette i de aller fleste tilfellene også ville gjenspeile forbruksstedet. Regelen om at det er mottaker som skal beregne avgiften ivaretar derfor så langt det er mulig prinsippet om at tjenesten skal avgiftsbelegges i det landet den er forbrukt uten at det er nødvendig å ta stilling til forbruksstedet for den konkrete transaksjonen. Når det kan konstateres at mottaker er hjemmehørende i Norge, og er omfattet av den angitte kjøpergruppen, er dette tilstrekkelig til å fastslå avgiftsplikt.

Denne forståelsen kommer også til uttrykk i Høyesteretts dom av 10. oktober 2007 (Norsk Helikopter AS) hvor det er tatt stilling til om utleie av arbeidskraft anses som en tjeneste som kan fjernleveres. I avsnitt 34 heter det følgende:

«Internasjonalt følges som utgangspunkt det prinsipp at tjenester blir søkt avgiftsbelagt på det sted de blir forbrukt, og at avgiftsplikten er pålagt tjenesteselgeren. Fra dette utgangspunktet er det imidlertid vanlig å gjøre unntak for tjenester hvor forbruksstedet ikke enkelt kan fastslås, se Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001), side 211 ff., OECDs retningslinjer fra 2003 om avgiftsbehandling av elektronisk handel («Implementation Issues for Taxation of Electronic Commerce») og OECDs

internasjonale retningslinjer for merverdiavgift/omsetningsavgift (+International VAT/GST Guidelines+). Avgiftsplikten for tjenester som etter sin art ikke har noe bestemt forbrukssted, blir vanligvis pålagt kjøperen av tjenesten (+reversed charge+). Når avgiftsplikten for denne type tjenester blir pålagt kjøperen, er det fordi selgeren ikke ut fra tjenestens art kan vite i hvilket land tjenesten vil bli forbrukt og dermed skal avgiftsbelegges, og dersom man skulle la avtalt forbrukssted være avgjørende, ville det vanskeliggjøre avgiftsmyndighetenes kontroll.+

I avsnitt 35 heter det at tidligere forskrift nr. 121 bygger på de prinsippene som er referert ovenfor. I avsnitt 37 er det uttalt at det avgjørende for om forskriften kommer til anvendelse er om levering eller utførelse ut i fra tjenestens karakter er knyttet til et bestemt sted. Videre heter det i avsnitt 38:

+Denne forståelsen støttes av tungtveiende reelle hensyn. Av hensyn til avgiftsmyndighetens kontroll bør avgiftsplikten for tjenester som etter sin art ikke er knyttet til noe bestemt oppfyllessted, ikke være avhengig av hva partene har avtalt om leverings- eller utførelsessted.+

Etter Skattedirektoratets syn er det etter dette ikke tvilsomt at vilkåret for avgiftsplikt ved kjøp av en fjernleverbar tjeneste fra utlandet bare er at den leveres til mottaker hjemmehørende i Norge. Dette innebærer at det skal beregnes norsk merverdiavgift selv om forbruksstedet i et konkret tilfelle kan hevdes å være utlandet.

Fordi hovedregelen ikke stiller krav om forbrukssted er det i mval § 3-30 tredje ledd gitt en særregel som skal ivareta tilfeller hvor den tjenesten som kjøpes leveres til mottaker i utlandet men rent faktisk er til bruk for en næringsdrivende eller offentlig virksomhet her i landet. Etter denne bestemmelsen vil det foreligge avgiftsplikt når forbruksstedet er Norge. Dette gjelder likevel ikke dersom det kan dokumenteres at tjenesten er avgiftsberegnet i utlandet.

Salg til utlandet

Som det tidligere er redegjort for ovenfor under punkt 3.3 er avgiftsfritaket for utførelse av tjenester regulert i mval. § 6-22. I mval. § 6-22 første ledd heter det at omsetning av tjenester som helt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet er fritatt for beregning av avgift. Denne bestemmelsen forstås slik at den gjelder tjenester som ikke er fjernleverbare.

Avgiftsfritaket i mval. § 6-22 annet ledd omhandler salg av fjernleverbare tjenester til mottakere som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i utlandet. Når bestemmelsene i første og annet ledd ses i sammenheng, fremstår det som helt tydelig at det ved salg av fjernleverbare tjenester til den nærmere bestemte mottakergruppen hjemmehørende i utlandet ikke stilles noe krav til forbrukssted. Dette betyr at det ikke skal beregnes avgift av omsetningen selv om tjenesten er til bruk her i landet når omsetningen skjer til vedkommende utenlandske mottakergruppe. Dette er også lagt til grunn i enkelte avgjørelser fra Skattedirektoratet. For eksempel ble det i brev av 14.9.2007 til et advokatselskap tatt stilling til spørsmål om avgiftsberegningen av revisjonstjenester utført for en norsk filial av et utenlandsk selskap eller et norsk datterselskap av et utenlandsk morselskap. Det ble lagt til grunn at avtalen om å utføre revisjonstjenestene var inngått mellom den utenlandske oppdragsgiver og revisor og at fakturering skjedde til denne oppdragsgiveren. Vilkåret om at mottaker av tjenesten er hjemmehørende i utlandet ble ansett oppfylt slik at det ikke skulle beregnes avgift av omsetningen. Det ble ikke tillagt vekt at det kunne hevdes at tjenesten var forbrukt her i landet. Det gjøres i denne forbindelse oppmerksom på at det for salg til utlandet ikke finnes noen særregel for vurdering av bruk her i landet som tilsvarer bestemmelsen i mval. § 3-30 tredje ledd om kjøp fra utlandet.

I mval. § 6-22 annet ledd, annet punktum heter det at dersom den fjernleverbare tjenesten omsettes til andre mottakere hjemmehørende i utlandet gjelder likevel fritaket i første ledd. Det stilles da som krav at tjenesten er helt ut til bruk i utlandet. Bestemmelsen kan for eksempel komme til anvendelse ved omsetning til privatpersoner eller ideelle organisasjoner som ikke driver næringsvirksomhet og som er hjemmehørende i utlandet. Bestemmelsen kommer imidlertid ikke til anvendelse ved omsetning av fjernleverbare tjenester mellom norske næringsdrivende. Slik omsetning skal alltid avgiftsberegnes uansett om den fjernleverbare tjenesten er helt ut til bruk i utlandet. På denne måten er det oppnådd symmetri i regelverket ved at omsetning av en fjernleverbar tjeneste fra utlandet alltid skal avgiftsberegnes av norsk mottaker mens

omsetning til utlandet ikke skal avgiftsberegnes uten noen nærmere vurdering av forbruksstedet når kravet til mottakergruppen er oppfylt.

I forbindelse med utarbeidelse av denne meldingen har vi blitt klar over at kommentarene til mval. § 6-22 i håndboken kan misforstås. Dette vil bli rettet opp i neste utgave.

4.2 Utenlandske næringsdrivende som er registrert ved representant her i landet

Som det fremgår ovenfor under punkt 4.1 er det Skattedirektoratets klare standpunkt at bestemmelsen i mval. § 6-22 annet ledd innebærer at det ikke skal beregnes avgift ved omsetning av en fjernleverbar tjeneste til en næringsdrivende mottaker i utlandet, og at dette gjelder uten at det er nødvendig å vurdere om tjenesten er til bruk i utlandet. Det kan reises spørsmål om hvordan denne hovedregelen skal anvendes i de tilfeller hvor en utenlandsk næringsdrivende er registrert her i landet ved representant.

Det som kjennetegner representantordningen er at den kommer til anvendelse når den utenlandske næringsdrivende mangler tilstrekkelig egenetablering i Norge. Virksomheten er således heller ikke hjemmehørende i Norge, og må derfor engasjere en representant for å kunne overholde sine norske avgiftsforpliktelser.

I Finansdepartementets merknader av 15. juni 2001 til § 1 annet ledd i tidligere forskrift nr. 121 (nå merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd) heter det blant annet følgende:

+Dersom en næringsdrivende har tilknytning til flere land, ser departementet at det kan oppstå tvil om hvor mottakeren er hjemmehørende. Den næringsdrivende kan eksempelvis ha et hovedkontor i et land, og filialer eller andre faste forretningssteder i andre land. Departementet er av den oppfatning at forbruksstedet i slike tilfeller vil være det stedet tjenesten leveres til. Dette innebærer at en filial eller et annet fast forretningssted i Norge, med tilhørende hovedkontor i for eksempel England, vil være avgiftspliktig når filialen kjøper tjenester fra utlandet som kan fjernleveres, og tjenesten leveres til filialen i Norge. På samme måte vil hovedkontoret i Norge bli avgiftspliktig når det kjøper fjernleverte tjenester fra utlandet og de leveres her. Hvis slikt fast forretningssted eller driftssted mangler skal det også betales avgift til Norge når levering skjer til en næringsdrivende som er bosatt i Norge.+

Det følger av denne uttalelsen at etablering av en filial her i landet innebærer at filialen av et utenlandsk selskap vil være hjemmehørende, og således avgiftspliktig her i landet, for kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet. Videre kan det legges til grunn at det utenlandske selskapet også er hjemmehørende i det land hvor hovedkontoret ligger. Et selskap med hovedkontor og filialer i ulike land vil derfor bli ansett som hjemmehørende i flere land i forhold til de norske avgiftsreglene om kjøp og salg av fjernleverbare tjenester. Det følger av mval. § 3-30 første ledd at avgiftsplikten knytter seg til kjøp og ikke innførsel av slike tjenester. Det vises i denne forbindelse til departementets uttalelser i to brev av 2. juli 2002 vedrørende overføring av fjernleverbare tjenester mellom hovedkontor/filial, se avgiftshåndboken side 290/291.

Departementets merknader omhandler ikke utenlandske næringsdrivende som er registrert her i landet ved representant. Det må likevel legges til grunn at den utenlandske virksomheten, for de ulike avgiftsformål, har oppnådd den nødvendige egenetableringen i Norge når den er registrert ved representant. I likhet med filialtilfellene må virksomheten anses å være hjemmehørende både i utlandet og i Norge. Dette innebærer at en slik virksomhet blir avgiftspliktig for kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet. Departementets uttalelser om overføring av slike tjenester mellom hovedkontor/filial vil få tilsvarende anvendelse for overføring mellom en representantregistrert enhet og vedkommende virksomhet i utlandet

Omsetning av en fjernleverbar tjeneste fra en norsk tjenesteleverandør til en utenlandsk virksomhet som også er registrert ved representant kan tenkes innrettet som følger:

Eksempel

Det utenlandske selskapet importerer varer i eget navn for salg i Norge og er registrert ved representant for denne virksomheten. Selskapet selger også fjernleverbare tjenester til mottakere her i landet. Dette salget er ikke omfattet av registreringen.

Det utenlandske selskapet har inngått en avtale med et norsk selskap om markedsføring av selskapets produkter. Markedsføringen, som er en fjernleverbar tjeneste, skal omfatte både varesalg her i landet og selskapets salg av tjenester fra utlandet. Den norske tjenesteleverandøren fakturerer det utenlandske selskapet for utførte markedsføringstjenester.

I dette tilfellet er avtalen inngått med og tjenesten utført for en utenlandsk næringsdrivende. Det følger da av mval. § 6-22 annet ledd at tjenesten er avgiftsfri som omsetning til næringsdrivende hjemmehørende i utlandet. Som vist ovenfor skal det ikke foretas noen nærmere vurdering av hvor tjenesten er til bruk. Det har derfor ingen avgiftsmessig betydning at det kan hevdes at markedsføringen også er til bruk for det utenlandske selskapets registrerte omsetningsvirksomhet her i landet. Det samme vil gjelde selv om den fjernleverbare tjenesten bare er til bruk for den representantregistrerte virksomheten. Det som i denne forbindelse er avgjørende for avgiftsberegningen er om tjenesten utføres for og faktureres til den utenlandske virksomheten på bakgrunn av avtale mellom partene.

I avgiftshåndboken er det under punkt 6-22.4 vist til en konkret sak vedrørende uttrykket «hjemmehørende i utlandet». Her heter det at en utenlandsk næringsdrivende som er registrert i Norge ved representant må anses hjemmehørende i Norge hva gjelder den virksomhet som er omfattet av representantregistreringen. Dette kan forstås på den måten at en representantregistrering setter skranke for avgiftsbehandlingen av en fjernleverbar tjeneste. Det presiseres derfor at dette gjelder i de tilfeller hvor tjenesten etter avtale utføres for og faktureres til den representantregistrerte enheten og at det da skal beregnes avgift. Henvisningen til denne konkrete saken innebærer imidlertid ikke at det ikke er adgang til å avtale at vedkommende tjeneste skal utføres for og faktureres uten avgift til selskapet hjemmehørende i utlandet.

4.3 Omsetning her i landet og salg direkte fra utlandet til norske mottakere

Reglene om registrering ved representant gjelder, som det er redegjort for ovenfor, bare utenlandske virksomheter som har omsetning i Norge. Eksportsalg til Norge utløser ingen slik plikt til registrering. Det er reist spørsmål om en representantregistrering vil føre til avgiftsmessige problemstillinger for salg av varer og/eller tjenester til Norge.

Eksempel

Et utenlandsk selskap importerer datamaskiner og andre tilknyttede varer i eget navn og er registrert ved representant for dette salget her i landet. Selskapet omsetter også fjernleverbare EDB-tjenester til norske kunder. Denne tjenesteomsetningen faktureres direkte fra utlandet til de norske kundene.

Selv om det utenlandske selskapet er registrert for vareomsetning i Norge, har dette ingen avgiftsmessig betydning for håndteringen av tjenesteomsetningen til Norge. Avgiftsberegningen for disse tjenestene skal uansett følge reglene for kjøp av tjenester fra utlandet. Det samme gjelder dersom den utenlandske næringsdrivende også driver rent eksportsalg av varer til Norge. Dette må behandles som varesalg til Norge og ikke i Norge.