

Høringsnotat

Endringer i merverdiavgiftsforskriften
§ 10-1-1 og § 10-1-2

16.05.2019

Innholdsfortegnelse

- 1 Innledning
- 2 Endringer i merverdiavgiftsforskriften
 - 2.1 Økning av minimumsbeløpene
 - 2.1.1 Gjeldende rett
 - 2.1.2 Skattedirektoratets vurderinger og forslag
 - 2.2 Søknadsfrist – tidspunkt
 - 2.2.1 Gjeldende rett
 - 2.2.2 Skattedirektoratets vurderinger og forslag
 - 2.3 Søknadsfrist – tidfesting
 - 2.3.1 Gjeldende rett
 - 2.3.2 Skattedirektoratets vurderinger og forslag
 - 2.3.3 Presisering
 - 2.4 Bestemmelser som ikke lenger er aktuelle - oppheves
- 3 Endring i veilederen til søknadsskjema RF-1032
- 4 Økonomiske og administrative konsekvenser
- 5 Forslag til forskrift

1 Innledning

Skattedirektoratet har gjennomgått regelverket om refusjon av merverdiavgift til næringsdrivende i utlandet for å kartlegge eventuelle behov for endringer, jf. merverdiavgiftsloven § 10-1 med tilhørende forskrifter. Vårt forslag er at det bør gjøres to endringer i forskriften. Det ene er å øke minimumsbeløpene det kan søkes refusjon om, og det andre er å forlenge søknadsfristen. Vi ser for oss at forlengelse av søknadsfristen får virkning allerede fra i år, og at økning av minimumsbeløpene først trer i kraft 1. januar 2020. Høringsfristen er 26. juni 2019.

Vi har ved gjennomgangen særlig sett hen til tilsvarende ordninger i Danmark, Sverige og i det øvrige EU. Vi har også fått innspill fra Divisjon brukerdialog, seksjon utland (tidligere Skatt øst i Moss) som har det landsdekkende ansvaret for å behandle slike søknader om refusjon av merverdiavgift.

En generell ordning for refusjon av merverdiavgift til næringsdrivende i utlandet ble innført med tidligere merverdiavgiftslov § 26a (første ledd) i 1996 og videreført med nåværende merverdiavgiftslov § 10-1 første ledd. Av 6/96 av 3. juli 1996 gir en nærmere omtale av refusjonsordningen.

Generelt om regelverket

Næringsdrivende i utlandet som ikke har avgiftspliktig omsetning i Norge, vil ved anskaffelse av varer og tjenester her pådra seg norsk merverdiavgift som de ikke kan fradragføre. Merverdiavgiften vil heller ikke kunne fradragføres i det land den næringsdrivende er etablert. For å sikre konkurransenøytralitet mellom virksomheter etablert i og utenfor Norge, kan næringsdrivende etablert i utlandet søke om refusjon av merverdiavgift påløpt i Norge, jf. merverdiavgiftsloven § 10-1 første ledd.

Det er et vilkår for refusjon at den næringsdrivende ikke har hatt avgiftspliktig omsetning i merverdiavgiftsområdet de siste tolv måneder, heller ikke under beløpsgrensen for registrering. Den næringsdrivende i utlandet er da i tilnærmet samme situasjon som innenlandske næringsdrivende som har omsetning under registreringsgrensen. Det er i forvaltningspraksis lagt til grunn at vilkåret ikke er til hinder for at en næringsdrivende som har vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret, kan få refundert

merverdiavgift dersom virksomheten er opphørt og avregistrert før den perioden refusjonssøknaden gjelder for, forutsatt at øvrige vilkår for refusjon er oppfylt.

Næringsdrivende etablert i utlandet som leverer avgiftspliktige tjenester i Norge ved bruk av norske underleverandører, har avgiftspliktig omsetning i Norge og skal registreres her når øvrige vilkår for registrering er til stede. Disse næringsdrivende har derfor ikke krav på refusjon.

Det er bare anskaffelser til bruk for virksomheten i utlandet som er refusjonsberettiget. Det er et krav om at virksomheten etter sin art ville medført registreringsplikt eller rett til frivillig registrering etter norske regler. Det stilles således ikke krav til den næringsdrivendes avgiftsstatus i hjemlandet. Næringsdrivende som er avgiftspliktige etter hjemlandets avgiftsregler, men ikke etter norske, vil derfor ikke ha rett på refusjon.

Refusjonsordningen omfatter ikke innførselsmerverdiavgift som kan refunderes av skattemyndighetene etter merverdiavgiftsloven §§ 10-7 og 10-8, og ordningen omfatter heller ikke feilaktig beregnet merverdiavgift.

Utfyllende bestemmelser om blant annet søknadsfrist, søknadsperiode, minimumsbeløp, dokumentasjonsplikt mv. er gitt i merverdiavgiftsforskriften §§ 10-1-1 og 10-1-2 med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 10-1 femte ledd første punktum. Forskriftsbestemmelsene viderefører forskrift nr. 106 fastsatt 25. juni 1996 med hjemmel i merverdiavgiftsloven 1969 § 26a.

Tilsvarende kan næringsdrivende etablert i Norge søke om refusjon av merverdiavgift påløpt i et EU-land. Innen EU skiller regelverket mellom refusjon av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende som er etablert i en annen EU-stat og næringsdrivende som ikke er etablert i unionen. Refusjon av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende som er etablert i en annen EU-stat reguleres av direktiv 2006/112/EF med nærmere bestemmelser i Rådets direktiv 2008/09/EF. Dette direktivet opphevet og erstattet fra og med den 1. januar 2010 Rådets direktiv 79/1072/EEF av 6. desember 1979 (Eight Council Directive on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes). EU-landenes bestemmelser om refusjon av merverdiavgift til næringsdrivende som ikke er etablert i unionen, bygger på Rådets direktiv 86/560/EØF (13. avgiftsdirektiv).

2 Endringer i merverdiavgiftsforskriften

2.1 Økning av minimumsbeløpene

2.1.1 Gjeldende rett

Det er i merverdiavgiftsforskriften § 10-1-1 første ledd fastsatt minimumsbeløp for å søke om refusjon. Etter bestemmelsen refunderes det bare inngående merverdiavgift for beløp over NOK 2 000. Dersom søknaden gjelder et helt kalenderår eller resten av et kalenderår, kan det gis refusjon ned til NOK 200.

2.1.2 Skattedirektoratets vurderinger og forslag

Skattedirektoratet foreslår at minimumsbeløpene for refusjon settes opp fra NOK 2 000 til NOK 5 000 når søknaden omfatter kortere perioder enn et kalenderår og fra NOK 200 til NOK 500 når søknaden omfatter et kalenderår eller resten av et kalenderår. En av grunnene til forslaget er at dette tilsvarer beløpsgrensene slik disse nå er fastsatt i Sverige (SEK 4000/500) og Danmark (DKK 3000/400) samt i et flertall av andre EU-land.¹ Tilsvarende minimumsbeløp er henholdsvis EUR 400 og EUR 50 for næringsdrivende som er etablert i et EU-land og som søker refusjon av merverdiavgift i et annet EU-land.² En annen grunn er at minimumsbeløpene på NOK 200 og NOK 2 000 har stått uendret siden refusjonsordningen ble innført i 1996.

2.2 Søknadsfrist – tidspunkt

2.2.1 Gjeldende rett

Søknad om refusjon sendes ifølge merverdiavgiftsforskriften § 10-1-2 første ledd første punktum skattekontoret senest seks måneder etter utløpet av det kalenderåret søknaden gjelder for. Det vil si at søknadsfristen er 30. juni 2019 for søknader som gjelder deler av eller hele kalenderåret 2018. Søknadsfristen er absolutt.

¹ Minimumsbeløpene som gjelder for land innen unionen er fastsatt i Rådets direktiv 2008/09/EF artikkel 17. I forbindelse med gjennomføringen av Rådets direktiv 2008/09/EF i nasjonal rett endret Sverige og Danmark med virkning fra 1. januar 2010 også minimumsbeløpene for søknader om refusjon av merverdiavgift fra næringsdrivende som er etablert utenfor unionen. Bakgrunnen for økningen var at i henhold til Rådets direktiv 86/560/EØF artikkel 3 får ikke refusjon til næringsdrivende utenfor unionen skje på mer fordelaktige vilkår enn for næringsdrivende etablert i unionen.

² Se Rådets direktiv 2008/09/EF art. 17.

2.2.2 Skattedirektoratets vurderinger og forslag

Skattedirektoratet foreslår at bestemmelsen endres slik at fristen for å søke refusjon blir ni måneder etter utløpet av det kalenderåret søknaden gjelder for, det vil si 30. september.

Fristen i EU for å søke refusjon av merverdiavgift for land som er etablert i et annet EU-land er 30. september. For næringsdrivende etablert i tredjeland er det ikke en enhetlig søknadsfrist i alle EU-landene. Her kan vi eksempelvis vise til at Sverige beholdt 30. juni som frist for såkalte tredjeland når fristen for land etablert i et annet EU-land ble endret i forbindelse med gjennomføringen av rådets direktiv 2008/09/EF.³ I samme forbindelse endret Danmark søknadsfristen også for refusjonssøknader fra tredjeland. Fristen for å søke refusjon i Danmark er nå 30. september både for næringsdrivende som etablert i et annet EU-land og for såkalte tredjeland.

Per idag mottar skattekontoret en del søknader om refusjon etter fristen, da de utenlandske næringsdrivende ikke er klar over at fristen er kortere i Norge enn innad i EU. Særlig med tanke på at søknadsfristen er absolutt, foreslår vi å endre søknadsfristen til 30. september. Videre vil en slik forlengelse av fristen kunne lette skattekontorets arbeid med å behandle søknader om refusjon av merverdiavgift. Dette fordi et stort antall søknader viser seg å komme inn når søknadsfristen 30. juni nærmer seg, det vil si samtidig med avvikling av ferie ved kontoret. Innregistrering av søknadene i saksbehandlingssystemet innebærer et betydelig manuelt arbeid.

2.3 Søknadsfrist – tidfesting

2.3.1 Gjeldende rett

Merverdiavgift som søkes refundert tidfestes til *perioden* som varer eller tjenester er *levert*, jf. merverdiavgiftsforskriften § 10-1-2 første ledd fjerde punktum. Dette innebærer at det vil være for sent å søke refusjon dersom den næringsdrivende i utlandet mottar faktura med merverdiavgift etter at søknadsfristen for perioden er utløpt. Hvor selger har etterfakturert

³ Prop. 2009/10:15 8.11.7: "Att tidsfristen förlängts för de företagare som omfattas av direktiv 2008/9/EG torde sammanhänga med att det elektroniska förfarandet effektiviserar hanteringen och att ansökningsfristen därmed kan förlängas. Något motsvarande är inte fallet för det pappersbaserade förfarande som fortsatt kommer att gälla för dem som omfattas av det trettonde direktivet. Det finns därför anledning att behålla de gällande reglerna i mervärdesskattelagen om senaste ansökningsstidpunkt för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land."

merverdiavgift grunnet retting av avgiftsforhold, kan det fremstå som svært urimelig sett fra kjøpers side at hun skal være avskåret fra å søke betalt avgift refundert. Det kan også forekomme tilfeller hvor selger fakturerer kjøper for sent til at kjøper kan søke merverdiavgiften refundert.

2.3.2 Skattedirektoratets vurderinger og forslag

Skattedirektoratet foreslår at merverdiavgiften som søkes refundert tidfestes enten til tidspunktet for levering eller til fakturatidspunktet, avhengig av hvilket tidspunkt som er det seneste. Vi viser til at når merverdiavgift etterfaktureres grunnet retting av avgiftsforhold, vil søker ha betalt merverdiavgift. Kjøper vil imidlertid ikke ha hatt mulighet for å få denne avgiften refundert dersom kjøper mottar faktura med merverdiavgift etter søknadsfristens utløp. En slik endring vil også avhjelpe tilfeller hvor kjøper mottar fakturaen så sent at det ikke har vært mulig å søke om refusjon av merverdiavgiften.⁴

Ved gjennomføringen av en slik ny tidfesting av søknadsbeløpet, vil det i en kortere periode være merverdiavgiftsbeløp som kan henføres til to kalenderår. Dette vil omfatte merverdiavgift knyttet til tilfeller hvor levering har skjedd før bestemmelsen trer i kraft mens fakturering skjer etter at bestemmelsen har trådt i kraft. Hvor merverdiavgift allerede er krevd refundert, kan man ikke kreve den samme avgiften refundert en gang til.

2.3.3 Presisering – hele kalendermåneder

Søknaden om refusjon av merverdiavgift skal ifølge merverdiavgiftsforskriften § 10-1-2 første ledd gjelde en periode på minst tre måneder, maksimalt et kalenderår. For å tydeliggjøre for brukerne at det med "måneder" menes kalendermåneder, foreslår vi at "måneder" i forskriftsteksten byttes ut med "kalendermåneder". Videre foreslår vi at det uttrykkelig presiseres at søknaden må gjelde "hele" kalendermåneder. Perioden "resten av et kalenderår" er altså en periode som enten omfatter hele november og desember, eller bare desember.

⁴ Se forarbeider til tilsvarende bestemmelse i den finske merverdiavgiftsloven § 150: RP 171/2009 rd (Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till ändring av mervärdeskattelagen).

2.4 Bestemmelser som ikke lenger er aktuelle - oppheves

I tillegg til de ovennevnte endringer i forskriften foreslår vi også at merverdiavgiftsforskriften § 10-1-2 første ledd femte og sjette punktum oppheves.

Bakgrunnen for dette er at søknadsfristene i merverdiavgiftsforskriften § 10-1-2 første ledd femte og sjette punktum er knyttet til gjeninnføringen av refusjonsordningen for henholdsvis søknader om refusjon av inngående merverdiavgift på garantireparasjoner utført i 2010 og næringsdrivende med omsetning som er nevnt i merverdiavgiftsloven § 6-28. Siden bestemmelsene ikke lenger har aktualitet, foreslår vi å oppheve bestemmelsene.

3 Endring i veilederen til søknadsskjema RF-1032

Søknad om refusjon av merverdiavgift skal vedlegges salgsdokument, jf. merverdiavgiftsforskriften § 10-1-2 annet ledd bokstav a. Tidligere ble det i veiledning til søknadsskjema RF-1032 stilt krav om at fakturaer og eventuelle utførselsdeklarasjoner måtte sendes skattekontoret i original, disse ble så returnert søker etter at søknaden var behandlet. Vi er av den oppfatning at vilkåret om å vedlegge salgsdokument, jf. § 10-1-2 annet ledd bokstav a, må anses oppfylt også med kopi av salgsdokument. Veilederen til søknadsskjema RF-1032 er derfor endret i tråd med dette.

4 Økonomiske og administrative konsekvenser

En økning av minimumsbeløpene vil etter vår oppfatning i begrenset utstrekning medføre et redusert antall søknader. Vi antar at dette særlig vil gjelde for søknader som kun omfatter deler av et kalenderår. I forhold til antall søkere totalt antar vi at økte minimumsbeløp har minimal betydning. Videre vil en utvidelse av søknadsfristen øke antall søknader. Skattedirektoratet kan ikke se at forslaget vil ha nevneverdige økonomiske eller administrative konsekvenser, verken for etaten eller for de næringsdrivende.

5 Forslag til forskrift om endring av merverdiavgiftsforskriften

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

I

Merverdiavgiftsforskriften § 10-1-1 første ledd skal lyde:

(1) Det refunderes bare inngående merverdiavgift for beløp over 5 000 kroner. Dersom refusjonssøknaden gjelder et helt kalenderår eller resten av et kalenderår, kan det gis refusjon for beløp ned til 500 kroner.

Merverdiavgiftsforskriften § 10-1-2 første ledd skal lyde:

(1) Søknad om refusjon sendes til skattekontoret senest *ni* måneder etter utløpet av det kalenderåret søknaden gjelder for. Søknaden skal gjelde en periode på minst tre *hele kalendermåneder innen samme kalenderår*, maksimalt et kalenderår. Perioden kan være kortere enn tre *kalendermåneder* dersom den utgjør resten av et kalenderår. *Dette gjelder likevel slik at søknaden omfatter hele kalendermåneder*. Søknaden kan kun omfatte merverdiavgift på varer eller tjenester som er levert *eller fakturert* i denne perioden *avhengig av hvilket tidspunkt som er det seneste*.