

# **Høringsnotat**

**Fritak for merverdiavgift ved omsetning av varer eller tjenester til bruk for bestemte internasjonale styrker og kommandoenheter**

**Forslag om endring i merverdiavgiftsforskriften §§ 6-13-1 og 6-13-6**

## Innholdsfortegnelse

1	Innledning.....	3
2	Bakgrunn .....	3
2.1	Nærmere om den amerikanske aktiviteten i Norge .....	3
2.2	Norges forpliktelse til å fritta for merverdiavgift .....	3
3	Gjeldende rett.....	4
4	Nærmere om endringsforslaget .....	4
4.1	Relevante hensyn ved utforming av reglene .....	4
4.2	Reguleringsform .....	5
4.3	Lovhjemmel .....	6
4.4	Forskriftsregulering.....	6
4.4.1	Direkte fritak som hovedregel .....	6
4.4.2	Refusjon .....	6
4.4.3	Andre endringer .....	7
4.4.4	Dokumentasjonskrav .....	7
5	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	8
6	Personvernkonsekvenser .....	8
7	Forslag til forskriftsendringer .....	8
8	Ikrafttredelse .....	9

## 1 Innledning

Skattedirektoratet sender på høring forslag til endring i merverdiavgiftsforskriften §§ 6-13-1 og 6-13-6. Forslaget må sees i sammenheng med forslaget til endring i merverdiavgiftsloven § 6-13, jf. Prop. 103 LS (2023–2024).

Etter artikkel XVI i Tilleggsavtale mellom Norge og USA om forsvarssamarbeid (Supplementary Defense Cooperation Agreement between the Government of the United States and the Government of the Kingdom of Norway, heretter benevnt SDCA) skal Norge fritta for merverdiavgift anskaffelser til offisiell bruk av amerikanske styrker. Fritaket omfatter anskaffelser foretatt av kontraktører og underkontraktører til amerikanske styrker.

Merverdiavgiftsloven § 6-13, jf. merverdiavgiftsforskriften § 6-13-1 første ledd gir i dag fritak for varer og tjenester til militære enheter fra USA som oppholder seg permanent i merverdiavgiftsområdet. Fritaket gjelder omsetning fra kontraktører som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, direkte til militære enheter fra USA.

Ved omsetning til en kontraktør eller underkontraktør som omsetter varer eller tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, er fritaket gjennomført som en refusjonsordning, jf. merverdiavgiftsforskriften § 10-3-1 første ledd bokstav c.

Forslaget som sendes på høring nå legger til rette for at omsetning av varer og tjenester til bruk for amerikanske styrker i Norge som hovedregel kan fritas for merverdiavgift på kjøpstidspunktet (direkte fritak), og at fritak gjennom refusjon bare skjer i nærmere angitte situasjoner.

Forslaget vil omfatte omsetning av varer og tjenester til utenlandske kontraktører som har avgiftsunntatt omsetning etter merverdiavgiftsloven § 3-33.

For å oppnå siktemålet om direkte fritak i størst mulig utstrekning vil også omsetning av varer og tjenester via andre kontraktører som har avgiftsunntatt omsetning, omfattes av forslaget.

## 2 Bakgrunn

### 2.1 Nærmere om den amerikanske aktiviteten i Norge

Amerikanske militære styrker planlegger en rekke større infrastrukturinvesteringer i Norge. I den første fasen omfatter disse Rygge militære flystasjon og noen andre flyoperative flater.

Kontrakter vil normalt bli lagt ut på anbud som er åpne for kontraktører som er hjemmehørende i Norge og utlandet. Kontraktørene som får kontraktene, inngår deretter normalt egne kontrakter med ulike underleverandører.

### 2.2 Norges forpliktelse til å fritta for merverdiavgift

Det følger av Tilleggsavtale mellom Amerikas forente staters regjering og Kongeriket Norges regjering artikkel XVI nr. 1 at Norge skal fritta for merverdiavgift omsetning av varer og tjenester som a) er anskaffet for i siste instans å brukes av amerikanske styrker, b) skal forbrukes for å oppfylle en kontrakt med eller på vegne av amerikanske styrker, eller c) skal innlemmes i gjenstander eller fasiliteter som brukes av amerikanske styrker.

SDCA artikkel XVI nr. 2 fastsetter at fritaket gjennomføres på kjøpstidspunktet (direkte fritak), alternativt ved refusjon hvis vilkåret om erklæring som nevnt i nr. 1 ikke er oppfylt. Hvis direkte fritak

ikke kan gjennomføres følger retten til refusjon av merverdiavgiftsforskriften § 10-3-1 første ledd bokstav c.

I tillegg til forpliktelsene som følger av SDCA skal det inngås en egen implementeringsavtale mellom Norge og USA som nærmere regulerer gjennomføringen av fritaket for merverdiavgift som er fastsatt i SDCA artikkel XVI.

### 3 Gjeldende rett

Merverdiavgiftsloven § 6-13, jf. merverdiavgiftsforskriften § 6-13-1 første ledd fritar fra merverdiavgift omsetning av varer og tjenester til militære enheter fra USA som oppholder seg permanent i merverdiavgiftsområdet.

Som nevnt i punkt 1 omfatter disse reglene omsetning fra virksomheter som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret til militære enheter fra USA.

Merverdiavgiftsloven har i dag ikke regler som gir direkte fritak ved omsetning av varer og tjenester til en virksomhet som har omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, og som er kontraktør eller underkontraktør til amerikanske militære styrker. Ved omsetning av avgiftspliktige varer eller tjenester til en slik virksomhet, blir merverdiavgiften en kostnad. Denne kan søkes refundert, jf. merverdiavgiftsforskriften § 10-3-1 første ledd bokstav c.

Et praktisk eksempel er der den amerikanske styrken inngår en kontrakt om bygge- eller anleggsarbeid med en virksomhet som ikke har forretnings- eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet, og som er innvilget merverdiavgiftsunntak i medhold av merverdiavgiftsloven § 3-33.

## 4 Nærmere om endringsforslaget

### 4.1 Relevante hensyn ved utforming av reglene

Ved utformingen av fritaket gjør det seg gjeldende flere forhold som må hensyntas.

Et overordnet hensyn knytter seg til at de amerikanske militære styrkene ikke skal belastes norsk merverdiavgift. Dette følger av SDCA artikkel XVI.

Det er særlig to situasjoner som må hensyntas her.

For det første må fritaket utformes slik at det treffer de tilfellene som er de mest praktiske. Det tenkes særlig på omsetning fra en avgiftsregistrert underkontraktør til en avgiftsunntatt utenlandsk kontraktør som leverer varer eller tjenester til den amerikanske styrken. En utenlandsk kontraktør kan unntas fra avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 3-33, og har ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 8-1. Unntak fra avgiftsplikt treffes ved enkeltvedtak. Denne vedtaksmyndigheten er i forskrift 13. desember 2022 delegert til skattekontorene.

Et annet tilfelle knytter seg til en avgiftsregistrert underkontraktør som leverer varer og tjenester via en kontraktør som har avgiftsunntatt omsetning etter andre bestemmelser enn § 3-33.

Forslaget til nytt fjerde ledd i merverdiavgiftsforskriften § 6-13-1 vil omfatte begge de nevnte tilfellene. Forslaget er utformet slik at omsetning til virksomheter med avgiftsunntatt omsetning, er fritatt for merverdiavgift såfremt varene og tjenestene er til slik bruk som kvalifiserer for fritak etter artikkel XVI nr. 1 i SDCA. Forslaget vil legge til rette for at sluttbruk hos amerikanske militære styrker ikke blir belastet med merverdiavgift og at dette kan skje ved direkte fritak også i tilfeller der det er en avgiftsunntatt leverandør i leveringskjeden.

Et neste hovedhensyn knytter seg til administrasjon og forvaltning av fritaket.

For de avgiftsunntatte virksomhetene vil direkte fritak medføre en fordel likviditetsmessig sammenholdt med refusjon. I tillegg vil dette alternativet også medføre besparelser administrativt fordi en slipper arbeidet med utfylling og innsending av søknader om refusjon.

Også for Skatteetaten er direkte fritak en mer effektiv gjennomføringsform enn refusjon. Man unngår for det første behandlingen av søknadene om refusjon. I tilfeller hvor søknader om refusjon avslås er det klagerett etter skatteforvaltningsloven § 13-1 første ledd. Man unngår også behandling av klagesaker ved direkte fritak.

Avgiftsregistrerte selgere som omsetter varer og tjenester til virksomheter med avgiftsunntatt omsetning, vil måtte administrere et direkte fritak. Det innebærer at de må få fremlagt en erklæring fra kjøperen om at leveransen er til bruk for den amerikanske styrken. Deretter må de fakturere leveransen uten merverdiavgift. Denne håndteringen av et direkte fritak vil gi noe merarbeid sammenlignet med dagens situasjon, der leveransen faktureres som normalt inkludert merverdiavgift, men Skattedirektoratet antar at merarbeidet vil være beskjedent.

Et siste hovedhensyn som Skattedirektoratet vil fremheve knytter seg til etterlevelseskontroll.

I et kontrollperspektiv er det særlig to hovedformer for risiko. Den første er at omsetningen ikke blir bokført. Den andre er at omsetningen blir uriktig avgiftsklassifisert. F. eks. at avgiftspliktig omsetning blir behandlet som avgiftsfri.

Skattedirektoratet legger til grunn at risiko for at omsetning som kan omfattes av fritaket ikke blir bokført ikke er større her enn det som gjelder generelt. Skattedirektoratet mener derfor at det ikke er nødvendig å gå nærmere inn på dette her.

Den andre type hovedrisiko knytter seg til uriktig avgiftsklassifisering av den aktuelle omsetningen, og Skatteetatens muligheter til å avdekke dette ved kontrolltiltak.

Sentralt i denne sammenheng er etter Skattedirektoratets vurdering de dokumentasjonskrav som fastsettes.

Ved kontroll av en selgers bokføring må det foreligge nødvendige opplysninger som kan bekrefte eller avkrefte at omsetning som er behandlet som avgiftsfri oppfyller de fastsatte vilkårene. Det kan skje ved erklæring som nevnt i SDCA artikkel XVI og i implementeringsavtale som inngås mellom Norge og USA ved at det fastsettes at denne erklæringen er en del av dokumentasjonen for salget i selgers regnskap. I tillegg skal selger på vanlig måte oppbevare salgsdokument (faktura) etter bokføringsforskriften som gir spesifiserte opplysninger i tilknytning til salget.

Hvis disse vilkårene oppfylles, legger Skattedirektoratet til grunn at det i forbindelse med kontroll kan fastslås om omsetningen er behandlet riktig for merverdiavgiftsformål.

## 4.2 Reguleringsform

Når det gjelder reguleringsform må det vurderes om et direkte fritak for omsetning av varer og tjenester til avgiftsunntatte kontraktører skal gjøres til norsk rett ved transformasjon eller inkorporasjon. *Transformasjon* innebærer egne lov- og forskriftsbestemmelser med det samme materielle innholdet som SDCA artikkel XVI og den tilhørende implementeringsavtalen. *Inkorporasjon*, innebærer vedtakelse av en bestemmelse som fastsetter at SDCA artikkel XVI skal være en del av norsk rett.

Skattedirektoratets vurdering er at SDCA artikkel XVI og den tilhørende implementeringsavtalen bør gjennomføres fullt ut i norsk rett ved transformasjon. Det vises til at dette vil lette tilgjengeligheten og brukervennligheten, ved at reglene om fritak og den nærmere avgrensningen av fritaket kan finnes ved å lese de alminnelige kildene. Videre vil dette være i tråd med gjennomføringen av internasjonale avtaleforpliktelser ellers i merverdiavgiftsretten. Det vises også til at artikkel XVI allerede er gjennomført ved transformasjon, jf. blant annet merverdiavgiftsforskriften § 10-3-1 første ledd bokstav c.

### 4.3 Lovhjemmel

I Prop. 103 LS (2023–2024) er det foreslått at merverdiavgiftsloven § 6-13 endres som følger:

Departementet kan på grunnlag av traktater og andre internasjonale avtaler gi forskrift om at omsetning av varer og tjenester til bestemte internasjonale militære styrker og kommandoenheter, er fritatt for merverdiavgift. *Det samme gjelder omsetning til virksomheter som leverer varer eller tjenester til bruk for bestemte internasjonale militære styrker og kommandoenheter.* Departementet kan videre gi forskrift om at omsetning av varer og tjenester fra internasjonale kommandoenheter til deres personell, er fritatt for merverdiavgift.

### 4.4 Forskriftsregulering

#### 4.4.1 Direkte fritak som hovedregel

Norges forpliktelser til å fritak for merverdiavgift med grunnlag i SDCA artikkel XVI kan gjennomføres på to måter:

- Omsetningen fritas på kjøpstidspunktet (direkte fritak). Dette er i samsvar med alle transaksjoner som i dag er fritatt med grunnlag i en av bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 6.
- Selger oppkrever merverdiavgift av omsetningen når salget skjer, og kjøper søker deretter refusjon etter merverdiavgiftsloven kapittel 10.

Skattedirektoratet legger til grunn at direkte fritak skal være hovedalternativet. Dette er i samsvar med SDCA artikkel XVI.

Direkte fritak som hovedregel medfører at en unngår likviditetsbelastning og samtidig får reduserte omkostninger knyttet til å søke refusjon i den perioden infrastrukturarbeidene gjennomføres.

Direkte fritak medfører også redusert ressursbruk i Skatteetaten knyttet til behandling av søknader om refusjon og klagebehandling.

Direkte fritak i norsk merverdiavgiftsrett gjennomføres i merverdiavgiftsloven § 6-13 og merverdiavgiftsforskriften 6-13-1.

I tråd med SDCA artikkel XVI fastsettes som vilkår for direkte fritak at kjøper fremlegger erklæring (Tax Exemption Certificate) til selger på salgstidspunktet, som legitimerer at anskaffelsen omfattes av SDCA artikkel XVI.

#### 4.4.2 Refusjon

For anskaffelser som gir rett til avgiftsfritak med grunnlag i SDCA artikkel XVI og hvor fritaket ikke kan gjennomføres ved direkte fritak er alternativet refusjon, jf. artikkel XVI nr. 2.

Gjennomføring av fritaket ved refusjon vil først og fremst være aktuelt hvis kjøperen ikke kan fremlegge erklæring (Tax Exemption Certificate) til den norske selgeren på kjøpstidspunktet. I disse tilfellene vil en avgiftsregistrert norsk selger ikke ha den nødvendige dokumentasjon for å kunne fakturere salget uten merverdiavgift.

I disse tilfellene må kjøperen sende søknad om refusjon til Skatteetaten, som på vanlig måte behandler søknaden og deretter refunderer merverdiavgiften.

Som nevnt ovenfor i punkt 4.4.1 vil direkte fritak være hovedregelen. Skattedirektoratet legger til grunn at omfanget av refusjonssøknader derfor vil bli begrenset.

#### 4.4.3 Andre endringer

Fritaket i merverdiavgiftsforskriften § 6-13-1 gjelder etter ordlyden ved omsetning av varer og tjenester til militære enheter fra USA som oppholder seg permanent i merverdiavgiftsområdet.

Vilkåret om at de militære enhetene skal oppholde seg "permanent" i merverdiavgiftsområdet anses ikke å harmonere med norsk basepolitikk.

Avgjørende for fritaket er hensynet til at amerikanske styrker ikke skal bli belastet med norsk merverdiavgift i tilknytning til styrkenes aktivitet i Norge. For dette formålet er det ikke nødvendig at det oppstilles et vilkår om permanent tilstedeværelse.

Skattedirektoratet mener at ordet "permanent" kan strykes i bestemmelsen.

#### 4.4.4 Dokumentasjonskrav

Bokføringspliktige virksomheter skal utstede salgsdokument i samsvar med kravene i bokføringsforskriften delkapittel 5-1. I merverdiavgiftsforskriften er det dessuten fastsatt særskilte dokumentasjonskrav knyttet til omsetning som er fritatt for merverdiavgift, som skal underbygge at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved omsetningen. Disse kravene kommer i tillegg til de generelle dokumentasjonskravene i bokføringsforskriften. Dokumentasjonen skal oppbevares sammen med salgsdokumentet eller på annen lett kontrollert måte. Dokumentasjonen anses som dokumentasjon av bokførte opplysninger og skal oppbevares i samsvar med bestemmelsene i bokføringsloven, jf. merverdiavgiftsforskriften § 6-35-1 annet ledd.

I SDCA artikkel XVI 1 fremkommer det at

*Amerikanske myndigheter skal framlegge for norske myndigheter behørig erklæring på at nevnte varer, materiell, forsyninger, tjenester, utstyr og andre eiendeler er til amerikanske styrker.*

Videre fremgår det i punkt 2 at

*Fritaket skal få anvendelse på kjøpstidspunktet, dersom transaksjonen er ledsaget av den behørig erklæringen nevnt i nr. 1 over.*

I merverdiavgiftsforskriften § 6-13-6 **Registrerings- og dokumentasjonsplikt mv.** er det krav om at fritak etter forskriftens § 6-13-1 første ledd og § 6-13-3 til § 6-13-5 skal dokumenteres med salgsdokument og bekreftelse fra kjøperen på hvilket fritatt formål anskaffelsen er til. Skattedirektoratet mener at kravene her som utgangspunkt også bør gjelde for det nye avgiftsfritaket. Det kan likevel være klargjørende å henvise til "erklæringen" som nevnt i tilleggsavtalen, fremfor "bekreftelse fra kjøperen". Skattedirektoratet viser til at nærmere krav til innhold i erklæringen, vil bli fastsatt i implementeringsavtalen. Også fritaket i merverdiavgiftsforskriften § 6-13-1 første ledd, bør naturlig knyttes til at det foreligger slik erklæring.

## 5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget til nytt fjerde ledd i merverdiavgiftsforskriften § 6-13-1 medfører at det blir åpnet for direkte fritak ved omsetning til kontraktører og underkontraktører med avgiftsunntatt omsetning. I dag er disse henvisning til å søke refusjon etter merverdiavgiftsloven § 10-1 første ledd bokstav a, jf. merverdiavgiftsforskriften § 10-3-1 første ledd bokstav c.

En endring fra refusjon til direkte fritak har ikke nevneverdige provenykonsekvenser.

De administrative konsekvensene for Skatteetaten antas å bli små.

Skattedirektoratet viser til at fritaket som hovedregel vil bli gjennomført som et direkte fritak. Det medfører færre refusjonssøknader og reduserte kostnader i forbindelse med behandling av disse søknadene.

Som nevnt i punkt 4.1 forutsettes at erklæring (Tax Exemption Certificate), jf. SDCA artikkel XVI, skal være bilag til selgers regnskap. Skatteetaten legger til grunn at dette gir et godt grunnlag i forbindelse med kontroll av selgers regnskap for å avgjøre om vilkårene for fritak er oppfylt. Slike kontroller kan gjennomføres som ledd i Skatteetatens kontrollplaner.

Direkte fritak som hovedregel medfører at refusjonssøknader antas å bli lavt, og kan behandles av Skatteetaten innenfor ressursrammen som i dag disponeres til behandling av refusjonssøknader.

## 6 Personvernkonsekvenser

Skattedirektoratet kan ikke se at forslaget reiser særskilte spørsmål om personvern.

## 7 Forslag til forskriftsendringer

Det foreslås følgende endringer i merverdiavgiftsforskriften §§ 6-13-1 og 6-13-6:

### § 6-13-1 første ledd

Omsetning av varer og tjenester til militære enheter fra USA som oppholder seg i merverdiavgiftsområdet er fritatt for merverdiavgift.

### § 6-13-1 nytt fjerde ledd

Omsetning av varer og tjenester til virksomheter med omsetning som er unntatt fra loven, er fritatt for merverdiavgift såfremt varene og tjenestene i samsvar med artikkel XVI i Tilleggsavtale mellom Norge og USA om forsvarssamarbeid

- a) er til bruk for amerikanske styrker
- b) skal brukes ved utførelsen av en avtale med eller på vegne av amerikanske styrker
- c) skal inngå som del i produkter eller anlegg som brukes av amerikanske styrker

### § 6-13-6 Registrerings- og dokumentasjonsplikt mv.

*Fritakene i § 6-13-1 første og fjerde ledd skal dokumenteres med salgsdokument og erklæring fra amerikanske myndigheter som nevnt i artikkel XVI i Tilleggsavtale mellom Norge og USA om forsvarssamarbeid. Fritakene i § 6-13-3 til § 6-13-5 skal dokumenteres med salgsdokument og bekreftelse fra kjøperen på hvilket fritatt formål anskaffelsen er til.*



## 8 Ikrafttredelse

Skattedirektoratet foreslår at forskriftsendringene trer i kraft samtidig med ikrafttredelsen av den foreslåtte endringen i merverdiavgiftsloven § 6-13, jf. Prop. 103 LS (2023–2024), der det er foreslått at endringen i merverdiavgiftsloven § 6-13 skal tre i kraft 1. juli 2024.