

Merverdiavgift
- Anvendelse av internasjonale
rettskilder i Norge

Av Nils Eriksen



BRÆKHUS

<i>1 Innledning</i>	side 5
<i>2 Internasjonale rettskilder på merverdiavgiftsrettens område</i>	side 6
<i>2.1 Innledning</i>	side 6
<i>2.2 EU-retten som rettskilde</i>	side 8
Harmonisering	side 8
Kildene	side 10
Rettskildemessig betydning i Norge	side 11
Eksempler hvor det kan synes fornuftig i større grad å observere og muligens hensynta EU-retten	side 14
Systembetragtninger og prinsipper	side 14
Nøytralitetsprinsipp og fradragsretten som forutsetning for dette	side 15
Fradragsrett for transaksjonskostnader	side 16
Næringsvirksomhet som vilkår for fradragsrett	side 18
2.3 OECDs MVA materiale	side 20
Historikk	side 20
MVAR - Formål	side 24
MVAR - Prosess	side 24
MVAR - Status	side 24
Retningslinjenes påvirkning på norsk rett	side 26
Regelutforming	side 26
Rettspraksis	side 28
Administrativ praksis	side 33
2.4 Kort oversikt over MVAR – områder hvor norsk rett ikke er i samsvar med retningslinjene til tross for OECD-rådets vedtatte anbefaling om at retningslinjene følges	side 34
3 Oppsummering og anbefaling	side 38

Merverdiavgift - Anvendelse av internasjonale rettskilder i Norge

Av Nils Eriksen (1)

Hvorfor er reglene og regelfortolkningen i Norge i utakt med EU-retten og OECD-retningslinjene på helt sentrale områder? Ignoranse, arroganse eller begge deler?





(1) Nils Eriksen er partner i Brækhus Advokatfirma og han har tidligere jobbet med merverdiavgift i Finansdepartementet, IBFD, OECD og ulike advokatfirmaer i Norge og utlandet.

1. Innledning

I lys av debatten om Norges tilnærming til internasjonalt regelverk på andre rettsområder ønsker jeg å peke på en del særegenheter ved norsk merverdiavgiftsregelverk og fortolkning av dette, og hvor løsningene i internasjonale kilder er annerledes.

En påstand innledningsvis er at norsk regelverk og fortolkning ikke i tilstrekkelig grad samsvarer med internasjonale kilder når det gjelder helt grunnleggende merverdiavgiftsprinsipper slike som nøytralitetsprinsipp(ene) og destinasjonsprinsippet (2). Brudd på disse prinsippene synes å ha sin årsak i bl.a.:

- **særnorsk snever fortolkning av fradragsrettens omfang,**
- **særnorske kriterier om næringsvirksomhet,**
- **særnorske regler for beskatningssted for varer og tjenester.**

Gitt at denne påstanden er korrekt er et sentralt spørsmål hvorfor det er slik.

Jeg vil forsøke å tilnærme meg denne problemstillingen med å gi en oversikt over internasjonale kilder, og løpende forsøke å illustrere sentrale områder hvor norske regler og/eller fortolkning ikke samsvarer med disse. Til slutt vil jeg forsøke å trekke noen konklusjoner. Jeg tillater meg også avslutningsvis å komme med en anbefaling med fare for at spørsmålene om ignoranse og arroganse reist i undertittelen kan komme i retur.

(2) Det følger gjennomgående fra slutten av 1960 - tallet og frem til i dag av norske forarbeider til merverdiavgiftsloven at disse prinsippene er grunnleggende hensyn bak merverdiavgiftssystemet, se eksempelvis Ot. prp. nr. 17 (1968-1969) kapittel V. A. og Prop. 1 LS (2019-2020) kapittel 9.

2. Internasjonale rettskilder på merverdiavgiftsrettens område

2.1. Innledning

Norge innførte et MVA-system i 1970. Det er antatt at 165 land i verden har generelle forbruksskatter som har tilsvarende grunnleggende trekk som Norges MVA-system (3).

Det er uomtvistet at OECD, EU, EØS-avtalen, GATT/WTO-avtalene og EMK har påvirket hvordan det norske MVA-systemet og detaljregler har blitt utformet. De tre sistnevnte oppstiller folkerettslig bindende regler som Norge er forpliktet til å følge.

Når det gjelder EMK har denne som kjent hatt betydning for saker og regler om tilleggsavgift. Gjennom GATT/WTO-avtalene har Norge påtatt seg forpliktelser i forhold til tollsatser. Prinsippene i avtalene er også bakgrunnen for at de aller fleste land har innført et destinasjonsprinsipp ved internasjonal handel av varer. Rettskildebildet innen tollverdirekten er dominert av de folkerettslige overenskomster som ligger til grunn for de norske reglene. Den norske gjennomføringen er i stor grad basert på konvensjonstekster; store deler av tollverdirektens bestemmelser i tolloven er en tilnærmet oversettelse av Gjennomføringsavtalen av 1979.

Konvensjonene har videre opprettet organer som både fatter avgjørelser som er folkerettslig bindende på linje med selve konvensjonen, samt gir uttalelser om tolking m.m. av rådgivende karakter.

EØS-avtalen inneholder ikke regler om samordning av indirekte skatter. Norge er derfor ikke forpliktet etter EØS-avtalen til å implementere EUs direktiver og forordninger på MVA-området. Norge må imidlertid sørge for at de norske MVA-reglene og praktiseringen av disse er i samsvar med de fire frihetene og statsstøttereglene. ESA overvåker at Norge oppfylder denne plikten. EFTA-domstolen avsier dom i traktatbruddsaker og gir veiledende avgjørelser etter anmodning fra norske domstoler. EØS-retten fastsetter dermed grenser for hvordan norske MVA-regler kan utformes. Kompensasjonsordningen til kommuner, reglene om MVA-representasjon, Rt. 2007 s. 140 (Olympia Capital) om fellesregistreringsregler og spørsmål om sats på elektroniske publikasjoner er alle saker som reiste spørsmål om norske MVA-regler er forenlige med EØS avtalen.

Skatteavtaler omhandler andre typer skatter enn MVA og disse er således ikke en relevant del av det internasjonale rettskildebildet når det gjelder MVA.

Jeg har i denne fremstillingen valgt å avgrense til de internasjonale kildene som direkte omhandler merverdiavgift og som det vil være naturlig å se hen til både ved regelutforming og fortolkning;

EU-retten og OECD materialet, selv om det ikke foreligger noen folkerettslig forpliktelse til å følge disse reglene eller retningslinjene.

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



2.2 EU-retten som rettskilde

Harmonisering

For å kunne ta stilling til EU-retten, og da særlig EU-domstolens praksis som rettskilde i Norge, vil det være naturlig å tilnærme seg spørsmålet ut fra hvorvidt norsk internrett og EU-retten er lik eller ulik på avgiftsområdet.

Selv om Norge ikke er medlem av EU, har Norge harmonisert sitt MVA-system og regelverk til EUs flere ganger. Dette skjedde bl.a. i forkant av begge folkeavstemningene om medlemskap til EU i 1972 og 1994. Det at vi i det hele tatt har et MVA-system i Norge skyldes delvis at man på slutten av 60-tallet, da Norge også søkte om medlemskap, hadde et blick på EU i forkant av endringen fra sisteleddsavgift til merverdiavgift i 1970. (4) Innføringen av en refusjonsordning for utenlandske næringsdrivende, (5) et avansesystem for brukthandel (6) og avvikling av investeringsavgiften (selv om det skjedde senere) (7) er eksempler på direkte konsekvenser av det arbeidet som ble utført på 90-tallet i forbindelse med Norges søknad om medlemskap til EU i 1992 (i forbindelse med mulig medlemskap med virkning fra 1995). (8) Som kjent sa folket nei høsten 1994. I forbindelse med dette utredningsarbeidet (9) ble det antatt at Norges merverdiavgiftssystem i stor grad var i samsvar med EUs, bortsett fra ovennevnte områder samt det forhold at Norge ikke hadde generell avgiftsplikt på tjenester og regler for internasjonal handel med tjenester. (10) Norge har imidlertid

frivillig lagt seg tettere opp til EU-reglene også på disse områdene ved merverdiavgiftsreformen i 2001(11) og hvor det i forarbeidene (12) bl.a. uttales: «Harmonisering av det norske regelverket i forhold til utenlandsk rett er derfor ett av flere momenter som er tillagt vekt i departementets forslag om å innføre generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester.» Nye regler om internasjonal handel med tjenester ble innført ved Finansdepartementets forskrift nr. 121 (13) og i merknadene til forskriften er det bl.a. uttalt: «For å oppnå dette er det viktig at de norske reglene på dette område i størst mulig utstrekning er i samsvar med tilsvarende regelverk i andre land. Forskjellige regler kan medføre dobbeltbeskatning av samme tjeneste eller at tjenesten utilsiktet ikke beskattes.»

Dette er fulgt opp i senere forarbeider hvor det bl.a. uttales: «Etter merverdiavgiftsreformen fikk Norge et merverdiavgiftssystem som ligger tettere opp til det felles merverdiavgiftssystemet i EU». (14)

Det er også uttrykt ved flere andre anledninger at lovgiver har ønsket å legge norsk rett tett opp mot EU-retten eller at EU-retten har vært modell for norske regelendringer.(15)

Noen vil derfor stille seg undrende til Høyesteretts formulering i Rt. 2012 s. 1547 (Norwegian Claims Link) i avsnitt 34 «Avgiftsretten er ikke en del av

EØS-retten og det er heller ikke fra regjering eller Stortingets side gitt uttrykk for at det skal skje en frivillig harmonisering.»

Min observasjon er at det har skjedd en frivillig harmonisering eller tilnærming til EUs regelverk i en rekke tilfeller. På enkelte områder har det imidlertid ikke vært mulig å harmonisere det norske regelverket til EUs ved å stå utenfor EU. Dette gjelder eksempelvis reglene for salg av varer mellom EU-land som ved etableringen av det indre marked i 1993 innebar at tollprosedyrer ved handel mellom medlemsland ble avviklet. Merverdiavgiftsreglene omkring import og eksport av varer mellom EU-medlemsland ble derfor endret. Innførsel ble erstattet med «Intra-Community Acquisition» og utførsel med «Intra-Community Supply», begge uten tollprosedyrer, men med en annen «red tape» slike som «EC Sales List» og «Intrastat» rapportering. Slike regler måtte Norge også innført ved et EU-medlemskap, men en frivillig og ensidig harmonisering til disse reglene har det ikke vært mulig å foreta i Norge uten å være medlem av EU.

Oppsummeringsvis har lovgiver både i for- og etterkant av folkeavstemningen høsten 1994 hatt et blick på EU-retten i nesten alle større lovendringssaker på merverdiavgiftsområdet. Det er derfor svært mange likheter, og på flere områder er norsk MVA-rett utformet tilnærmet identisk med EU-retten.

Det er imidlertid på det rene at det også er en rekke forskjeller mellom norsk rett og EU-retten på MVA-området. Mange av disse relaterer seg til handel mellom EU-land og hvor Norge som står utenfor må ha andre regler, se f.eks. ovenfor om reglene om leveranser av varer innen EU. Det underliggende og grunnleggende prinsippet ved handel av varer mellom medlemsland, destinasjonsprinsippet, ble imidlertid opprettholdt av EU også ved innføringen av det indre marked, noe som samsvarer med det prinsippet som ligger til grunn for de norske reglene.



(4) I april 1962 søkte Norge, Storbritannia, Danmark og Irland om medlemskap i EEC. I 1967 søkte de samme land for andre gang om medlemskap. For andre gang stoppet Charles de Gaulle britisk inntreden i EEC, og med det avblåses også medlemskapsforhandlingene for Norge, Danmark og Irland. I april 1969 gikk Charles de Gaulle av som fransk president, og medlemskapsøknadene for nevnte land, herunder Norge, ble gjenopptatt i juni 1970.

(5) Innført ved Finansdepartementets forskrift (Nr. 106) om refusjon av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende av 25. juni 1996 (bestemmelsene senere innført i merverdiavgiftsloven).

(6) Innført ved Finansdepartementets forskrift (Nr. 109) om omsetning av brukte varer, kunstverk, samleobjekter og antikviteter av 22. august 1997 (bestemmelsene senere innført i merverdiavgiftsloven).

7) Loven om investeringsavgift ble opphevet av lov av 21. desember 2000 nr. 114, i kraft 1. oktober 2002.

(8) Alle disse endringene, tillegg til at de måtte gjennomføres ved et EU-medlemskap, var bl.a. begrunnet i et ønske om å oppnå større grad av ekstern og intern nøytralitet og endringene bidro til å redusere avgiftskumulasjon.

(9) Se blant annet St.mld. nr. 40 (1993-1994).

(10) Regler om innførsel av tjenester var fraværende og reglene om utførsel av tjenester var gått ut på dato.

(11) Se lov av 21. desember 2000 nr. 113 om endringer i merverdiavgiftsloven.

(12) Se Ot. prp. nr. 2 (2000-2001) kapittel 2-1-1.

(13) Finansdepartementets forskrift (nr. 121) av 15. juni 2001 om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen og merknadene til disse (bestemmelsene senere innført i merverdiavgiftsloven).

(14) Se Prop. 1 LS (2010-2011) kapittel 17-2-1.

(15) Se for eksempel Prop. 73 L (2009-2010) kapittel 5, Prop. 117 L (2010-2011) kapittel 5-1 og Prop. 1 LS (2011-2012) kapittel 2-3-1.

Kildene

For mange av de problemstillingene som søkes løst i Norge, foreligger det et svært omfattende kildemateriale innen EU, som direktiver, forordninger, «guidelines» og dommer.

I de fleste nyere fremstillinger av EU-retten i Norge er det MVA-direktivet 2006/112/EF (heretter EUMVAdir) med senere endringer, som er en modernisering av det tidligere sjette direktiv, (16) som synes å være kjent, samt enkelte mer tilfeldig utvalgte saker fra EU-domstolen.

Forordninger (som er direkte anvendelige innen EU) synes i mindre grad å være kjent, og alle de Guidelines EU VAT Committee og EU-kommisjonen har utgitt synes det å være liten kunnskap om i Norge. Her nevnes kort at Implementation Regulation 282/2011 (med senere endringer) og Explanatory Notes on EU VAT place of supply rules on services

connected with immovable property, EU Commission 2015, gir veiledning for en rekke spørsmål som er uavklart i norsk rett eller hvor avgiftspraksis er inkonsekvent. Implementation Regulation tydeliggjør en rekke sentrale begreper og definisjoner omkring bl.a. «place of business», «fixed establishment» og «location of customer», noe som burde være interessant lesning når vi i Norge vikler oss inn i alle mulige merkelige drøftelser når det gjelder tilsvarende spørsmål. VAT Committee og VAT Commission Guidelines synes også å være lite kjent og lite brukt. Dette er synd fordi de gir fornuftige tilnærminger til problemstillinger vi sliter med i Norge.

EU-domstolen har avsagt over 800 dommer som gjelder merverdiavgift. I tillegg foreligger en rekke saker til behandling for domstolen hvor dom ennå ikke er avsagt. (17)

Det foreligger derfor et svært omfattende kildemateriale innen EU som kan være relevant ved tolkningen av norsk internrett, et mye mer omfattende materiale enn det som foreligger på inntektsskatterettens område. Dette EU-materialet omfatter områder hvor det norske og EU-regelverket er identisk, tilnærmet identisk, svært likt og tilsvarende, men også områder hvor regelverkene er ulike eller overhode ikke er sammenlignbare.

Rettskildemessig betydning i Norge

De sentrale bøker i norsk rettskildelære har lite spesifikt om internasjonale kilder på merverdiavgiftsområdet.

Andenes uttrykker generell skepsis til utenlandsk rett: «Norsk rett må bestemmes på grunnlag av norske rettskilder, og i utgangspunktet uten at det i seg selv har betydning hvordan det tilsvarende spørsmål er løst i andre land.» (18)

Boe tilnærmer seg problemstillingen på følgende måte: «Er internasjonale regeldannelser en relevant rettskildfaktor? Svaret virker opplagt. Når selv utenlandsk rett kan tjene som rettskildfaktor i Norge, må desto mer internasjonale konvensjoner og traktater og avgjørelser fra EMD, Den internasjonale domstolen, andre FN-organer, EU- og EFTA-domstolen kunne tillegges betydning av norske rettsanvendere også utenfor området der norsk rett er 'speilbilde' av de internasjonale reglene.» (19)

(16) Rådskildedirektiv 77/388/EØF.

(17) EU VAT Compass 2019/2020, IBFD.

(18) Mads Henry Andenæs, *Rettskildelære*, Oslo 2009 s. 61.

(19) Erik Magnus Boe, *Innføring i juss, Juridisk tenkning og rettskildelære*, 3. utgave, 2010.



Wroldsen drøfter spesifikt den internasjonale rettskildedebruken på merverdiavgiftsområdet i «Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv» (20) og uttrykker bl.a.: «Oppsummert vil EU-praksis og annen utenlandsk praksis hovedsakelig ha relevans som informasjons- og inspirasjonskilde, mens rettskildevekten i utgangspunktet er lav med mindre det foreligger konkrete holdepunkter for noe annet. Det nærmere temaet for dette kapittelet blir derfor hvilke momenter som kan tilsi at EU-praksis likevel kan eller bør tillegges større vekt.»

Som et utgangspunkt vil det etter min oppfatning være en klok tilnærming å anta at også EU-retten vil være en relevant rettskilde på merverdiavgiftsområdet i Norge, og at den vil kunne ha betydelig vekt der hvor norske regler samsvarer med EU-rettens materielle bestemmelser. (21) Det norske merverdiavgiftssystemet er også tuftet på de samme prinsipper som EUs merverdiavgiftssystem. Prinsipper, slike som nøytralitetsprinsippene og destinasjonsprinsippet, er grunnleggende og helt vesentlige å observere og respektere for å unngå avgiftskumulasjon, utilsiktet dobbel eller null avgiftsbelastning. I norske forarbeider er det uttalt en rekke ganger at disse prinsippene er sentrale og styrende også ved fortolkning av norske merverdiavgiftsregler, (22) og EU-dommer på dette området burde derfor være av interesse. Det er fastslått i en rekke saker at nøytralitetsprinsippet og derved også fradragsretten står svært sterkt i EU-retten. (23)

Et interessant spørsmål er om statens anførsler i en rekke saker om at «Merverdiavgiftsretten i EU er ikke en

del av EØS-retten og har derfor ikke betydning som tolknings-moment» (24) er en riktig og klok inngang til problemstillingen.

Det er flere grunner til at merverdiavgiftsretten i EU ikke er en del av EØS-retten. En forutsetning for at EUs merverdiavgiftslovgivning skulle vært en del av EØS-avtalen var at det norske regelverket i så fall måtte vært utformet på alle områder i samsvar med EUs merverdiavgiftsrett. I forhandlingene med EU om medlemskap og forhandlingene om EØS-avtalen var det en klar forutsetning fra EUs side at «Acquis Communautaire» (fellesskapslovgivningen) måtte overtas i sin helhet. De eneste reelle alternativene som forelå når det gjelder indirekte skatter var derfor enten (i) fullt medlemskap og innføring av EUs merverdiavgiftsregelverk i sin helhet, eller (ii) tilgang til det indre marked ved en EØS-avtale som ikke omfatter indirekte skatter siden det var umulig å innføre de særlige regler som gjelder for fellesskapsintern handel uten tollprosedyrer ved å stå utenfor EU.

Det at EØS avtalen ikke omfatter merverdiavgiften innebærer at vi ikke er folkerettslig forpliktet til å følge EU-retten, men er ikke i seg selv et tilstrekkelig argument for å se bort fra EU-retten. Vurderingstemaet bør antakelig være om det er et slikt samsvar mellom den norske internretten og EU-retten at EU-retten bør tillegges vekt, eller at det ikke er et slikt samsvar, og at man derfor ser bort fra EU-retten. Denne vurderingen mangler i svært mange saker for norske domstoler. Når vi vet at det foreligger betydelige likheter (bortsett fra reglene som gjelder handel av varer mellom EU land og en

del andre forhold), at det har foregått en harmonisering i flere omganger, og at alle større MVA-lovendringer i Norge ser hen til og i stor grad er påvirket av EU-retten og ofte uttrykker å være i samsvar med både reglene og de overordnede prinsipper, herunder for å sikre nøytralitet og unngå utilsiktet dobbel eller null beskatning, kan man stille spørsmål ved om norske domstoler har vært unødige skeptiske til dette svært omfattende kildematerialet.

Rt. 2009 s. 1632 (Carnegie/ABG Sunndal Collier), som omhandlet unntaket for finansielle tjenester, er et eksempel på en sak hvor praksis ved EU-domstolen ble ansett som en tungtveiende rettskilde og førstvoterende uttaler i avsnitt 48: «... vil en etablert praksis ved EU-domstolen som utgangspunkt anses som en tungtveiende rettskilde ved tolkningen av [det norske] unntaket».

Mitt første poeng med gjennomgangen ovenfor er at det ikke kun er innenfor det finansielle tjenestområdet, hvor det ofte pekes på at det fremgår av for-

arbeidene at norske regler er utformet i samsvar med EU-rettens, (25) at det foreligger et slikt samsvar mellom norsk internrett og EU-reglene at EU-domstolens praksis bør tillegges vekt, men på en rekke områder. Det andre poenget er at domstolen i større grad bør foreta analyser, og i den grad de foretas, grundigere analyser av norsk rett sammenlignet med EU-retten i sin vurdering av hvorvidt EU-retten bør være et sentralt tolkningsmoment. (26) Det tredje poenget er at staten bør bli enig med seg selv om EU-retten er en tungtveiende kilde eller ei når den prosederer og inntar en mer prinsipiell holdning enn dagens. Når staten i noen saker prosederer på at «Merverdiavgiftsretten i EU er ikke en del av EØS-retten og har derfor ikke betydning som tolkningsmoment», (27) og i andre saker «Det må også legges vekt på hvordan spørsmålet om avgiftsplikt er løst innenfor EU» (28) synes det som om staten i for stor grad er preget av et mål om å vinne enkeltsaker.



” *Et interessant spørsmål er om statens anførsler i en rekke saker om at «Merverdiavgiftsretten i EU er ikke en del av EØS-retten og har derfor ikke betydning som tolkningsmoment» er en riktig og klok inngang til problemstillingen.*

(20) *Cecilie Aasprong Dyrnes, Anders B. Mikelsen, Nils Eriksen, Markus D. Wroldsen, Øystein Arff Gulseth, Svetlana Gentile, Hanne Syrstad, Sara Aatif, Mona Ul-Hassan, Silje Andreassen, Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv, 2017, kapittel 3.3.*

(21) *Som det fremgår nedenfor er imidlertid Høyesteretts tilnærming til rettskildeb Bruken uklar i en del saker, og staten synes gjennomgående kun å vektlegge EU-retten i de sakene den støtter statens syn. Det er derfor vanskelig å utlede en konsekvent rettskildeb Bruk både fra domstolene og staten på dette området.*

(22) *Se bl.a. Ot. prp. nr. 2 (2000–2001) kapittel 3-1, 3-2-1, 3-5-7, 8-2-3, Prop. 117 L (2010–2011) kapittel 5-1, Prop. 1 LS (2010–2011) kapittel 17-1-1, 17-2-1, 17-2-6-1, Prop. 1 LS (2018–2019) kapittel 12, Prop. 1 LS (2019–2020) kapittel 9 og Finansdepartementets forskrift av 15. juni 2001 (nr. 121) og merknadene til disse.*

(23) *Se eksempelvis sakene C-263/83 (Rompelman), C-110/94 (INZO), C-37/95 (Ghent Coal Terminal), C-32/03 (Fini H.), C-280/10 (Polski Trawertyn), C 132/16 (Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments), C 249/17 (Ryanair) og en rekke andre saker henvist til i disse.*

(24) *Se eksempelvis Rt. 2011 s. 2013 (Invex) avsnitt 23.*

(25) *Se Ot.prp. 2 (2000–2001) s 124.*

(26) *Se f.eks. Rt. 2012 s. 1547 (Norwegian Claims Link AS) som drøftes nærmere nedenfor og hvor analysene synes å være mangelfulle.*

(27) *Se f.eks. Rt. 2011 s. 213 (Invex) avsnitt 23.*

(28) *Se f.eks. Rt. 2007 s. 1401 (Norsk Helikopter) avsnitt 24.*

Eksempler hvor det kan synes fornuftig i større grad å observere og muligens hensynte EU-retten

Systembetragtninger og prinsipper

Når det gjelder systembetragtninger og prinsipper som ligger til grunn for merverdiavgiftsreglene er Rt. 2011 s. 213 (Invex) et illustrerende eksempel på at det kunne vært klokt å ha sett hen til EU- domstolen for å formulere slike betraktninger og prinsipper på en bedre måte. Førstvoterende uttaler:

(30) Innledningsvis bemerker jeg at regelen i § 21 er uttrykk for et gjensidighetsprinsipp. Utgående og inngående avgift korresponderer og nøytraliserer hverandre. Begrunnelsen for kjøperens fradrag rett er at samme avgift innbetales til staten av selgeren som utgående avgift ...

I EU-domstolen har man gjennomgående uttrykt dette på en helt annen måte. Til illustrasjon kan nevnes de forente sakene C-354/03, C-355/03 og C-484/03 hvor det fremgår:

53 As the Court has repeatedly held, the right to deduct provided for in Article 17 et seq. of the Sixth Directive

is an integral part of the VAT scheme and in principle may not be limited. It must be exercised immediately in respect of all the taxes charged on transactions relating to inputs (see, in particular, Case C-62/93 BP Supergas v Greek State [1995] ECR I-1883, paragraph 18, and Gabal frisa and Others, cited above, paragraph 43). 54 The question whether the VAT on the earlier or later sale of the goods concerned to the end-user has or has not been paid to the public purse is irrelevant to the right of the taxable person to deduct input VAT (see, to that effect, the order of the Court in Case C-395/02 Transport ervice [2004] ECR I-1991, paragraph 26). The Court has consistently held that, according to the fundamental principle which underlies the common system of VAT, and which follows from Article 2 of the First and Sixth Directives, VAT applies to each transaction by way of production or distribution after deduction of the VAT directly borne by the various cost components (see, inter alia, Case C-98/98 Midland Bank [2000] ECR I-4177, paragraph 29, and Zita Modes, cited above, paragraph 37).

Når en slik uheldig formulering av Høyesterett i Invex likevel blir stående, kan den bidra til at man i Norge ukritisk og i for stor utstrekning forsøker å tilbakeføre fradragført inngående avgift fra kjøpere i tilfeller hvor selger ikke har innbetalt avgift til staten. Det klare utgangspunktet etter gjeldende regelverk er at dette er statens tapsrisiko. Avgiftssubjektene rettigheter kan imidlertid bli innskrenket hvis de opptrer illojalt.

Det er i rettspraksis stilt krav om kvalifisert uaktsomhet eller sikker viten om at selger ikke ville innbetale merverdiavgiften til staten for at det skal være aktuelt å tilbakeføre avgiften hos kjøper. Det er mulig det forelå slike omstendigheter i Invex-saken, men uttrykksmåten referert til ovenfor er svært uheldig, og har muligens påvirket statens tilnærming til spørsmålet i etterfølgende saker mot avgiftssubjekter hvor selger ikke har innbetalt merverdiavgiften.

Nøytralitetsprinsipp og fradragretten som forutsetning for dette

I drøftelsen av denne problematikken er det interessant å se hvilken styrke dette prinsippet har innen EU. Den første saken som understreket nøytralitetsprinsippet styrke og fradragretten som nødvendig forutsetning for dette var C-263/83 (Rompelman).

(18) Article 17 (1) of the Sixth Directive provides that 'the right to deduct shall arise at the time when the deductible tax becomes chargeable'. Article 17 (2) provides that, in so far as the goods and services are used for the purposes of his taxable transactions, the taxable person is to be entitled 'to deduct from the tax which he is liable to pay the value-added tax due or paid in respect of goods or services supplied or to be supplied to him by another taxable person'.

19 From the provisions set forth above it may be concluded that the deduction system is meant to relieve the trader entirely of the burden of the VAT payable or paid in the course of all his economic activities. The common system of valueadded tax therefore ensures that all economic activities, whatever their purpose or results, provided that they are themselves subject to VAT, are taxed in a wholly neutral way.

Retten avsa deretter dom der domslutningen lyder:

The acquisition of a right to the future transfer of property rights in part of a building yet to be constructed with a view to letting such premises in due course may be regarded as an economic activity within the meaning of Article 4 (1) of the Sixth Directive. However, that provision does not preclude the tax administration from requiring the declared intention to be supported by objective evidence such as proof that the premises which it is proposed to construct are specifically suited to commercial exploitaton.

Det er fastslått i senere praksis at «Sufficient proof of intention» for at det vil utøves en aktivitet som ville gitt fradrag er tilstrekkelig, se eksempelvis C-249/17 (Ryanair).

Rompelman-saken er vist til i en rekke senere saker og illustrerer hvor sterkt fradragretten er beskyttet av EU-domstolen, men også at avgiftspliktig omsetning på anskaffelsestidspunktet og næringsvirksomhet ikke er vilkår for fradragrett. Jeg vil nedenfor se litt nærmere på noen sentrale problemstillinger i Norge som relaterer seg til fradragretten som forutsetning for nøytralitet og

hvor det muligens ville vært fornuftig i større grad å ha observert og hensyntatt EU-retten.on.

Fradragsrett for transaksjonskostnader

I kjølvannet av Telenor-dommen (Rt. 2015 s. 652) og Skårer Syd-dommen (HR-2017-1851-A) kan man stille spørsmål ved om EU-regelverk og EU-dommer på området burde ha vært gjennomgått og omtalt. Da ville det fremgått om EU-dommene på området, kunne være et tolkningsmoment av betydning eller ikke. Det er ingen tvil om at fradragretten for transaksjonskostninger innen EU er videre enn hva som er tilfellet i Norge. For å få et korrekt bilde av rettstilstanden innen EU når det gjelder transaksjonskostninger, er det nødvendig å gå gjennom en rekke saker som direkte angår spørsmålet eller oppstiller viktige prinsipper for fradragretten i premissene. Saker av særlig interesse er bl.a. C-60/90 (Polysar), C-142/99 (Floridienne), C-16/00 (Cibo), C-465/03 (Kretztechnik), C-437/06 (Securenta), C-29/08 (AB SKF), de forente sakene C-108/14 (Larentia+Minerva), C-109/14 (Marenave Schiffahrts AG), C-249/17 (Ryanair), C 320/17 (Marle) og C-502/17 (C&D Foods).

Ved salg av aksjer kan vurderingstemaet etter EU-retten oppsummeres som spørsmål om kostnadene er direkte relatert til avgiftspliktig virksomhet (fradrag), unntatt virksomhet (ikke fradrag), ikke økonomisk aktivitet (ikke fradrag) eller den samlede virksomhet (fradrag/delvis fradrag), se eksempelvis SKF. Det kan reises spørsmål ved om Telenor-dommen hadde fått et annet utfall om EU-domstolens vurderinger, og da særlig omkring kostnader relatert til den

samlede virksomhet, hadde vært grundig analysert og vurdert av både partene og domstolen.

Ved kjøp av aksjer er rettstilstanden slik den har utviklet seg i Norge etter mitt syn oppsiktsvekkende. Skattemyndighetene argumenterer i økende grad for at kjøpers fradragrett ikke bare begrenses av de konkrete reglene i merverdiavgiftslovens kapittel 8, men også av om anskaffelsen er relatert til noe selger ikke skal beregne mva av etter merverdiavgiftslovens kapittel 3, slik som for eksempel aksjer. Det er overraskende at Høyesterett har opprettholdt et slikt standpunkt i Skårer Syd-dommen hvor dette i premiss 38 uttrykkes på følgende måte: «Dette er rådgivning som er knyttet til aksjeerhvervet, altså ikke-avgiftspliktig virksomhet i SkårerSyd Holding AS.»

Hvorvidt et erverv skal belastes med eller uten merverdiavgift er etter min oppfatning ikke relevant for vurderingen av hvorvidt rådgivningskostnadene i forbindelse med aksjeerhvervet er til bruk i avgiftspliktig virksomhet eller ei, og noen slik begrensning følger naturlig nok ikke av loven.

Noen lignende begrensninger i fradragretten finnes heller ikke i EU-retten, se eksempelvis Larentia Minerva, Ryanair og Marle, og i alle saker om fradragrett foreligger inngående drøftelser om bruken uavhengig av om rådgivningskostnadene relaterer seg til kjøp av noe det skal beregnes merverdiavgift av (f.eks. kjøp av nye dataløsninger) eller kjøp av noe som er unntatt fra merverdiavgift (f.eks. aksjer).

Konsekvensen av den norske tilnærmingen, er at multinasjonale konsern med konsernspiss i Norge har dårligere MVA-rammebetingelser enn konsern med konsernspiss i et EU-land. Det er lite som tyder på at de norske reglene om fradrag har begrensninger på dette området som EU-retten ikke har. Bestemmelsene om fradrag i EUMVAdir art. 168 og mval. § 8-1 er lignende, men ikke identisk utformet. Om det er forskjell av betydning kan man hevde at den norske bestemmelsen gir større rom for fradrag.



” Hadde man i Norge vært bedre kjent med disse EU-sakene, og de sentrale poengene fra dommene hadde vært anført, kan det tenkes at tolkningsresultatet i en rekke saker som omhandler fradragproblematikk på transaksjonskostnader eller tilstøtende områder hadde blitt annerledes.

Hadde man i Norge vært bedre kjent med disse EU-sakene, og de sentrale poengene fra dommene hadde vært anført, kan det tenkes at tolkningsresultatet i en rekke saker som omhandler fradragsproblematikk på transaksjonskostnader eller tilstøtende områder hadde blitt annerledes.

Næringsvirksomhet som vilkår for fradragsrett

Et annet helt sentralt område innen merverdiavgiften, hvor norsk fortolkning av regelverket bryter med nøytralitetsprinsippet, er fortolkningen av begrepet næringsvirksomhet. Merverdiavgiftsloven har ikke en legaldefinisjon av begrepet næringsvirksomhet, men det følger av mval. § 2-1 at næringsdrivende har registreringsrett for merverdiavgift med tilhørende fradragsrett. I Norge er det slik at et selskap som pådrar seg kostnader i en oppstarts- og utviklingsfase svært ofte blir nektet fradrag. Norske myndigheter nekter registrering for mva, eller avregistrerer virksomheter som er forhåndsregistrert, basert på en særnorsk lære om at virksomheten må være egnet til å gå med overskudd. I sin tilnærming til dette spørsmålet har det vært en utvikling hvor domstoler og skatteetaten har blitt mer og mer restriktive, og hvor man legger inn teoretiske beregninger i budsjetter som skulle indikere at virksomheten ikke er egnet til å gå med overskudd over tid. Enkelte i skatteetaten hevder i ulike sammenhenger at slike virksomheter ikke skal subsidieres gjennom merverdiavgiften, og at dette er bakgrunnen for den restriktive tilnærmingen. Dette er etter min oppfatning å sneu ting på hodet. Det at en virksomhet som ikke går med overskudd over tid ikke skal belastes

med merverdiavgift innebærer ikke at virksomheten subsidieres, men at den ikke forbruksbeskattes. Å forbruksbeskatte slike virksomheter er i strid med nøytralitetsprinsippet som sikres gjennom fradragsretten.

I Høyesteretts dom av 14. januar 2015 som gjelder Bremangerlandet Vindpark AS, ble det lagt til grunn et krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at virksomheten kommer i gang som planlagt. Fradragsført merverdiavgift ble tilbakeført.

Gulating lagmannsretts dom av 3. april 2015 gjaldt en sak om en virksomhet som var forhåndsregistrert for utvikling og produksjon av fly. Virksomheten ble slettet til tross for at beløpsgrensen for registrering ble oversteget. Den avgiftspliktige omsetningen gjaldt delsalg av IP-rettigigheter (Intellectual Property Rights) til morselskapet. Lagmannsretten kom til at dette salget ikke sprang ut av normal drift som virksomheten var forhåndsregistrert for.

Skatteetatens slettingsvedtak var derfor rettmessig fordi salget av IP-rettigighetene ikke medførte overgang til ordinær registrering og fradragsført merverdiavgift ble tilbakeført.

En avgjørelse fra Klagenemnda, klagenemndsak nr. 8071, gjaldt en forhåndsregistrert virksomhet som ikke oppfylte vilkårene for ordinær registrering innen den fastsatte fristen og virksomheten ble besluttet oppløst. Skatteetaten slettet virksomheten og etterberegnet utbetalt inngående merverdiavgift. Virksomheten viste til at det forelå merverdiavgiftspliktig omsetning av teknologirettigheter i forbindelse med oppløsningen, men Skatteetaten la til

grunn at salget av disse rettigheter ikke ble ansett som omsetning som ledd i normal drift av virksomheten. Nemndas flertall på tre medlemmer stadfestet derfor etterberegningen og fradragsført merverdiavgift ble tilbakeført. Ett av mindretallsmedlemmene anførte at EU-retten har vært klar i 20 år og ville innebåret fradragsrett.

Hos våre viktigste handelspartnere i Europa er tilnærmingen til denne problematikken altså helt annerledes enn i Norge. Der vil en virksomhet ha fradrag for merverdiavgift uavhengig av om virksomheten er egnet til å gå med overskudd eller går med overskudd. Det er helt vesentlig å forstå innholdet av EUMVAdir art. 9 «Taxable person' shall mean any person who, independently, carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity». Virksomheter som aldri blir noen suksess, f.eks. fordi forretningsstrategien ikke slår til skal etter EU-retten ikke belastes med forbruksbeskatning, se C-110/94 (INZO). Prinsippene om nøytralitet gjennom fradragsretten står derfor mye sterkere i EU-retten som illustrert i denne og en rekke andre saker.

En slik særnorsk tilnærming er særdeles investeringsuvennlig, og innebærer at enkelte velger å starte opp i andre land med en annen tilnærming til helt sentrale merverdiavgiftsbegreper og prinsipper.

Når det gjelder spørsmålet om EU-rettens relevans og vekt når det gjelder fortolkningen av næringsbegrepet, har imidlertid Borgarting lagmannsrett i en rettskraftig dom uttalt: «Til dette bemerker lagmannsretten at EUs regelverk om merverdiavgift ikke er del av EØS-avtalen. Det betyr at den tolkningen

som følger av norske kilder, må bli avgjørende.» (29)

Det kan i denne sammenheng være verdt å observere at i forbindelse med søknad om EU-medlemskap i forkant av folkeavstemningen i 1994 ble det kommunisert i prosessen at de norske reglene var i samsvar med EUs regelverk om «taxable person» og «economic activity» og det fremkommer ikke spor av at dette var et område hvor Norge måtte endre regelverket ved eventuelt EU-medlemskap i St.meld. nr. 40 (1993-94) Om medlemskap i Den europeiske Union. Det er heller ingen indikasjoner i norske forarbeider som skulle tilsi at norsk rett i større grad enn EU-retten skal bryte med dette sentrale prinsippet i merverdiavgiftsretten.

Den utviklingen vi her har sett i Norge er derfor bekymringsfull og illustrerer at man i liten grad har evnet eller ønsket å følge rettstilstanden og utviklingen i andre land. Den norske regelfortolkningen innebærer i mange saker et brudd på nøytralitetsprinsippet og den strider mot sentrale internasjonale kilder på området.

(29) RG 2013 s. 1224 (Einan Eiendom AS). Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet, HR-2013-2550-U.

2.3 OECDs MVA materiale

Historikk

The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) er basert på mellomstatlig samarbeid på områder som spenner over hele bredden av økonomiske, næringspolitiske og sosiale spørsmål, og som har virkning over landegrensene. OECD er ingen overnasjonal organisasjon som gir regler som er bindende (30) for de enkelte medlemsland i motsetning til f.eks. EU. OECDs styrke ligger i dens analytiske arbeid og dens overtalelsesevne («peer pressure») i forhold til å bevege medlemslandene mot felles tilnærminger til og retningslinjer for sin nasjonale politikk. Slik er det på alle de samarbeidsområder OECD jobber med; også skatte- og avgiftsområdet.

Norge er ett av 36 land som er medlem av OECD.

Når det gjelder inntekts- og formuesskatt forstod man tidlig at internasjonalt samarbeid er nødvendig for å søke løsninger på tilsvarende problemer samt å tilrettelegge for økonomisk samhandel mellom land. De første bilaterale skatteavtaler ble inngått allerede på slutten av 1800-tallet og det svært ressurskrevende arbeidet med «OECD Model Tax Convention on Income and on Capital» («Mønsteravtalen») startet på 60-tallet. I forlengelsen av dette arbeidet utga OECD den 27. juni 1995 retningslinjer for internprising mellom avhengige parter, «OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations». Disse internprisingsretningslinjene er senere revidert og utvidet og ytterligere revisjoner vil komme.

Internprisingsretningslinjene er knyttet til Mønsteravtalen, og har status som kommentarer til Mønsteravtalens artikkel 9 hvor armlengdeprinsippet fremkommer. Begge disse «produktene», Mønsteravtalen og Internprisingsretningslinjene, er godkjent av OECD-rådet med en anbefaling fra rådet om at de følges. I dag er det antatt bl.a. av OECD selv at det foreligger over 3 000 bindende skatteavtaler basert på en slik felles modell.

Når det gjelder merverdiavgift er situasjonen ganske annerledes. I dag finnes ingen felles OECD (eller annen) modell for bindende avtaler som dekker merverdiavgift, og det eksisterer ingen avtaler å harmonisere. (31) Det første arbeidet av noe betydning i OECD som også omhandlet merverdiavgift kom i forbindelse med Ottawa-konferansen i oktober 1998 og den påfølgende OECD-rapporten «Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions» (2001). Med utgangspunkt i dette arbeidet godkjente OECDs Committee on Fiscal Affairs (CFA) «Guidelines on Consumption Taxation of Cross-Border Services and Intangible Property in the context of E-commerce», (2001) som ble komplementert med «Consumption Tax Guidance Series (2003)». (32)

Siden alt arbeidet til da når det gjelder merverdiavgift hadde dreiet seg om elektronisk handel, ble det høsten 2003 foretatt en spørreundersøkelse i OECD-regi blant en rekke internasjonale virksomheter for å avdekke om det

forelå problemer som trengte internasjonal tilnærming utover elektronisk handel. (33) Svarene var entydige: merverdiavgiften skaper så store problemer ved internasjonal handel (utover elektronisk handel) at noe må gjøres. Våren 2004 publiserte OECD en rapport som beskrev problemene og et arbeidsprogram for hvordan problemene burde angripes. (34) I februar 2006 bestemte CFA at det må utarbeides detaljerte retningslinjer for merverdiavgift og internasjonal handel, og det ble utarbeidet en del prinsipper disse retningslinjene skulle bygge på. (35) Disse prinsippene bygger i stor grad på de prinsippene som ble utviklet i forbindelse med Ottawa-konferansen, men er likevel en videreutvikling av disse siden de nye retningslinjene skulle omhandle tjenester generelt. Etter arbeid i Working Party 9, (36) Technical Advisory Group (37) og ulike Technical/Informal Working Groups og Task Teams og høringsprosesser, ble det i møte i CFA den 29. januar 2014 oppnådd enighet om retningslinjer som (foreløpig) omhandlet internasjonal tjenestehandel mellom næringsdrivende (B2B) blant OECDs medlemsland. Disse retningslinjene ble supplert med retningslinjer for internasjonal handel mellom næringsdrivende og forbrukere (B2C) og resulterte i «International VAT/GST Guidelines», OECD November 2015. OECD-Rådet vedtok deretter den 27. september 2016 en anbefaling om at retningslinjene følges og retningslinjene ble publisert med denne anbefalingen i april 2017. (38) I det følgende refereres disse retningslinjene til som «MVAR».



(30) Se dog OECD Anti-Bribery Convention som er et eksempel på bindende regler utarbeidet av OECD.

(31) Enkelte avtaler inneholder bestemmelser om utveksling av informasjon, men det er et uvesentlig poeng i denne sammenheng.

(32) Det er dette arbeidet som ligger til grunn for reglene om fjernleverbare tjenester i Norge, selv om arbeidet i OECD på merverdiavgiftsområdet på den tiden var begrenset til «E-commerce».

(33) Se <http://www.oecd.org/tax/consumption/15426251.pdf>.

(34) Se «The Application of Consumption Taxes to the Trade in International Services and Intangibles», OECD June 2004.

(35) Se «International VAT/GST Guidelines», OECD February 2006.

(36) En arbeidsgruppe underlagt CFA som er OECDs arbeidsgruppe for «Consumption Taxes» og hvor deltakere fra myndighetene, typisk de enkelte lands Finansdepartement samt representanter fra EU kommisjonen, deltar. WP9 ble opprettet i 1999.

(37) I disse gruppene deltar ekspertise fra både myndigheter, næringsliv og akademiske miljøer.

(38) OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris.



MVAR - Formål

MVARs formål er bl.a. «reducing the uncertainty and risks of double taxation and unintended non-taxation that result from inconsistencies in the application of VAT in a cross-border context.» (39)

Formålet er ikke vesentlig ulikt formålet til Mønsteravtalen og Internprisingsretningslinjene. Første avsnitts annet punktum i innledningen til Mønsteravtalen lyder: «[Double taxation's] harmful effects on the exchange of goods and services and movement of capital, technology and persons are so well known that it is scarcely necessary to stress the importance of removing the obstacles that double taxation presents to the development of economic relations between countries.» Videre synes det meget omfattende og ressurskrevende arbeidet på skatteområdet bl.a. å ha sin bakgrunn i et ønske om å redusere problemene gjennom «...harmonising tax conventions in accordance with uniform principles, definitions, rules, and methods and agreement on a common interpretation.» (40)

Selv om formålet til MVAR og skatteproduktene ikke er vesentlig ulikt, har angrepsvinkelen til problematikken vært svært ulik. MVAR er ikke knyttet til bindende rettsregler på samme måte som Mønsteravtalen og Internprisingsretningslinjene. Man kan derfor stille spørsmål ved om de problemene retningslinjene er ment å løse vil reduseres i tilstrekkelig grad ved bruk av en slik ren «soft law» tilnærming. Tiden vil vise om MVAR vil redusere de problemene de er ment å løse på en tilfredsstillende måte og ha den ønskede innflytelse.

MVAR - Prosess

MVAR er som skatteproduktene godkjent av CFA og «endorsed» i ulike sammenhenger internasjonalt. De bakenforliggende prosesser med Working Parties, Technical Advisory Groups, Task Teams, stor grad av involvering fra virksomhetene, rådgivere og akademikere, og høringer er veldig like. Siden OECD-Rådet i 2016 som nevnt ovenfor vedtok en anbefaling om at retningslinjene følges, er også denne delen av prosessen svært lik den prosess som har foreligget når det gjelder skatt.

MVAR - Status

Hverken Mønsteravtalen, Internprisingsreglene eller MVAR er overnasjonal bindende lovgivning. «Soft-law» er gjerne et begrep som benyttes internasjonalt om deres status.

Selv om retningslinjene som sådan ikke representerer overnasjonal lovgivning er det likevel interessant å forsøke å tilnærme seg spørsmålet om MVAR som rettskilde.

Når det gjelder inntektsskatter er det ingen tvil om at Mønsteravtalen og Internprisingsretningslinjene er relevante rettskilder ved fortolkning av norske skatteavtaler og den norske internretten. Debatten på området dreier seg ofte om vekten, selv om produktene i seg selv ikke er overnasjonal lovgivning som er bindende for medlemsstatene. (41) På skatterettens område er spørsmålene i Norge av en litt annen karakter og svaret avhenger bl.a. av om man er i en skatteavtalesituasjon eller ikke, jf. skattelovens § 13-1(4).

(39) Se MVAR side 11 pkt 5.

(40) Se innledning til MTC paragraf 5 (min utheving).

(41) Se eksempelvis til illustrasjon debatten i Skatterett i 2013/14 mellom Kvamme og Bullen.

Når det gjelder MVAR er dette så vidt jeg kan forstå et rent internrettslig og ikke et folkerettslig spørsmål. I den sammenheng er dommen i Rt. 2001 s. 1256 (Agip) interessant. Gjennom Agipdommen, (og øvrig rettspraksis) som ikke gjaldt en skatteavtalesituasjon tillegges Internprisingsretningslinjene vekt ved tolkning av den internrettslige armlengde-bestemmelsen.

Spørsmålet kan således utformes som: Er MVAR relevant og bør de tillegges vekt ved fortolkningen av norske merverdiavgifts-regler som omhandler internasjonal handel med tjenester?

Nedenfor følger noen momenter i et forsøk på et bidrag til debatten omkring dette spørsmålet:

- MVAR er ikke juridisk bindende for statene, og de er ikke vedtatt av noe organ med overnasjonal myndighet, men skal tjene som generelle prinsipper og kommentarer til disse prinsippene som stater kan velge å følge.
- Merverdiavgift ved internasjonal handel av tjenester er derfor et område som i Norge reguleres av norske merverdiavgifts-regler. Disse norske reglene bruker ikke nødvendigvis de samme begreper som MVAR.

- Det er imidlertid klart at MVAR også omhandler internasjonal handel med tjenester. Når det gjelder slik internasjonal handel er man undertiden på et område i norsk intern rett hvor norske bestemmelser ikke har noe presist innhold.

- Et av formålene med de norske reglene på området er å unngå dobbel- og ikke-beskatning. Dette er også ett av de viktigste formålene med MVAR og tidligere OECD-materiale på området.
- MVAR representerer en internasjonal konsensus hvor Norge både har deltatt i det løpende arbeidet og sluttet seg til det endelige resultatet (dog har ikke de som deltar fra norsk side i ulike komiteer kompetanse til å binde norske myndigheter).

- Retningslinjenes høye kvalitet. De som har utarbeidet retningslinjene er noen av de fremste merverdiavgifts-eksperter i verden (både fra myndighetene, de næringsdrivende og akademikere). Disse har analysert og gjennomgått en del problemer som ulike tilnærminger til avgiftsbelegging av internasjonal handel med tjenester har medført. Et slikt grundig analysearbeid er ikke gjennomført i Norge, og grunnet «rettskildenøden» på dette området bidrar retningslinjene til økt forståelse av de problemer som skal løses.

- Retningslinjenes anbefalinger basert på dette grundige analysearbeidet er i henhold til retningslinjene ikke politisk kontroversielle, og sett fra et norsk ståsted uttrykker de ofte det samme som det norske forarbeidet uttrykker.

- En fortolkning i samsvar med retningslinjene vil bidra til å redusere dobbel- og ikke-beskatning internasjonalt, noe som er et klart uttrykt formål med det norske regelverket. Videre vil en fortolkning i samsvar med retningslinjene bidra til at et av de viktigste overordnede merverdiavgiftsprinsipper – nøytralitet (herunder de ulike dimensjoner av nøytralitetsprinsippet ved internasjonal handel) – respekteres.
- OECD-Rådet har vedtatt en anbefaling om at retningslinjene følges.

Det synes derfor svært unaturlig å på generell basis konkludere at retningslinjene ikke er relevante, i betydningen at det ikke er tillatt å ta de i betraktning, ved fortolkning av norsk merverdiavgiftsrett når det gjelder internasjonal handel med tjenester.

Som på skatterettens område er det et spørsmål om retningslinjenes vekt; noe som ikke er en matematisk øvelse. Det vil antakelig være naturlig å legge vekt på retningslinjene i den grad de passer. *Det er her kjernen i problematikken ligger. For å kunne vurdere om retningslinjene passer eller ikke er det nødvendig å ha tilstrekkelig kunnskap om innholdet.*

Retningslinjenes påvirkning på norsk rett

Regelutforming

Selv om MVAR nylig er godkjent og publisert er det ingen tvil om at tidligere OECD-retningslinjer og materiale har hatt sterk påvirkning når det gjelder utforming av det norske regelverket. Det arbeidet som pågikk på slutten av 1990-tallet og som resulterte i 2001- og

2003-materialet er bakgrunnen for og modellen for de regler vi i dag har ved omsetning av elektroniske tjenester til forbrukere som ble introdusert i Norge i 2011. (42)

Da man i Norge på slutten av 90-tallet arbeidet med en videre merverdiavgiftsreform om generell avgiftsplikt på tjenester og avgiftsplikt i Norge ved kjøp av tjenester fra utenlandske leverandører, var man også sterkt påvirket av OECD-arbeidet. Noen vil kanskje si at man i Norge også var påvirket av annet fordi man gjennom reformen i 2001 valgte en særnorsk, og som det har vist seg i ettertid, uheldig retning når det gjelder hvordan tjenester ved internasjonal handel skal avgiftsbelegges. I Norge valgte man å knytte reglene om dette opp til begrepet «fjernleverbare tjenester». Bakgrunnen for dette begrepet er OECDs uttrykk «services capable of delivery from a remote location». Dette var imidlertid av OECD ment som en samlebetegnelse eller hjelpestørrelse for det arbeidet som pågikk når det gjaldt elektronisk handel, og ikke som en samlebetegnelse for hvor og hvordan tjenester skal avgiftsbelegges generelt ved internasjonal handel.

Dette særnorske valget, og hvor man i Norge valgte å gjennomføre en relativt omfattende merverdiavgiftsreform i forskrifts form (43) har vist seg å skape en rekke utfordringer, fordi en regel som selv om den er basert på en internasjonalt akseptert definisjon, når den brukes på en helt annen måte enn i alle andre land vi har samhandel med, kan skape uheldige dobbel- eller ikke-beskatningseffekter og i praksis stor forvirring. *Ingen OECD-land eller EU-land bruker «fjernleverbar» som kriterium for hvor tjenester skal avgiftsbelegges ved internasjonal handel.*



Kort oppsummert kan man si at arbeidet i etterkant av Ottawa-konferansen og OECD 2001- og 2003- materialet i Norge har vært modell for både reglene om elektroniske tjenester og reglene om internasjonal tjenestehandel mer generelt. Det første er fornuftig og det andre har vist seg å være uheldig.

Rettspraksis

I rettspraksis ser vi at OECDs merverdiavgiftsmateriale og retningslinjer henvises til og omtales uten at det fremgår om de er vektlagt eller ei. Jeg skal i denne omgang nøye meg med å kommentere to høyesterettsdommer som belyser en del interessante spørsmål.

Rt. 2012 s. 1547 (Norwegian Claims Link AS) gjelder grunnleggende vilkår for når en tjeneste kan faktureres en utenlandsk næringsdrivende uten merverdiavgift, altså et helt sentralt avgiftsrettslig spørsmål om internasjonal handel med tjenester og som er midt i kjernen for det materiale OECD har utarbeidet siden slutten av 90-tallet. Dessverre er deler av drøftelsen uklar. Den bygger også på en manglende og feilaktig forståelse av sentrale prinsipper merverdiavgiften bygger på ved internasjonal handel, og det kan se ut til at staten (tilsiktet eller utilsiktet) har medvirket til en slik manglende forståelse ved å gi en feilaktig beskrivelse både av OECDs materiale og av utenlandsk rett.

Fra Statens anførsler er det interessant å merke seg følgende:

De prosessoppdrag som NCL utfører for utenlandske forsikringsselskaper er tjenester som er utført og forbrukt i Norge ...

Lagmannsretten har tatt feil ved tolkningen av denne forskriften, idet retten ikke har tillagt vilkåret om «helt ut til bruk i utlandet» selvstendig vekt ...

Ytelsen er i sin helhet knyttet til et fysisk sted, nemlig domstolen ...

og heller ikke hensynet bak bestemmelsen tilsier en slik tolkning (at tjenesten må fritas fra avgiftsplikt) ...

En annen forståelse ville føre til praktiske og retts tekniske problemer og gi dårlig forutberegnlighet for de avgiftspliktige.

Her må man stille det kritiske spørsmålet om hvorvidt tjenestene er utført og forbrukt i Norge er relevant i vurderingen av hvorvidt en tjeneste er avgiftspliktig eller fritatt når det dreier seg om omsetning til utenlandske næringsdrivende. Staten hevder at dette ikke er relevant i i Rt. 2007 s. 1401 (Norsk Helikopter) som omtales nærmere nedenfor, men i prosedyren for Høyesterett i Norwegian Claims Link-saken har staten likevel inntatt et standpunkt om at dette er relevant.

Tunge hensyn bak de norske og internasjonale kildene er å sikre at det ikke forekommer dobbel eller ikke-beskatning. Dette fremkommer i Norge direkte av forarbeidene og Finansdepartementet har også uttalt dette en rekke ganger. (44) Hvilke hensyn bak bestemmelsen staten ovenfor sikter til er uklart.

En sæmorsk regelfortolkning som behandler advokattjenester helt annerledes enn revisjons-, konsulent og tilsvarende tjenester basert på hvor domstolen befinner seg, og skaper neppe færre

praktiske og retts tekniske problemer eller bedre forutberegnlighet enn alternativet, som ville være at tjenesten ikke skal avgiftsberegnes i Norge, men i landet mottaker er hjemmehørende. Det er helt uproblematisk for tjenesteyter å fastslå dette. Den eneste konsekvensen av dommen er at det påløper norsk merverdiavgift ved omsetning til utenlandske næringsdrivende, som enten må gå den tunge veien om refusjon (som er en administrativ byrde både for staten og de næringsdrivende), eller være avspist med at det foreligger en utilsiktet avgiftsbelastning i strid med de nøytralitetshensyn merverdiavgiften bygger på fordi den utenlandske næringsdrivende her ikke vil tilstå refusjon for den norske avgiften. (45) Det skal således som en konsekvens av dommen beregnes avgift både i Norge og i Irland, og den norske avgiften vil bli en endelig belastning. Poenget i denne sammenheng er likevel at staten prosederer et standpunkt som er direkte i motstrid med det OECD materiale som forelå på domstidspunktet, og i motstrid med hva staten prosederte i Norsk Helikopter-saken, (46) og hvor den norske internretten muligens gir rom for å tolke norske bestemmelser i samsvar med en korrekt forståelse av OECD-materialet.

Førstevoterende uttaler i Norwegian Claims Link-saken bl.a. følgende:

Man bygger derfor i norsk merverdiavgiftsrett på det såkalte destinasjonsprinsippet, som betyr at varer og tjenester avgiftsbelegges der de er ment å skulle forbrukes ...

For slike såkalte fjernleverbare tjenester ble det, basert på retningslinjer gitt av OECD i International VAT/GST Guidelines fra februar 2006, gitt egne forskrifts bestemmelser om

import og eksport av tjenester ... Avgiftsretten er ikke en del av EØS-retten og det er heller ikke fra regjeringen eller Stortingets side gitt uttrykk for at det skal skje en frivillig harmonisering. Saken må derfor avgjøres på grunnlag av de norske bestemmelsene på området...

(42) Som det fremgår av forarbeidene hadde EU-kommisjonen også en sentral del i dette arbeidet.

(43) Se Finansdepartementets forskrift (nr. 121) av 15. juni 2001 om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen (bestemmelsene senere innført i merverdiavgiftsloven).

(44) Se eksempelvis Prop. 117 L(2010-2011) kapittel 5 og merknadene til Finansdepartementets forskrift (nr. 121) av 15. juni 2001 om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen.

(45) Refusjon vil her ikke tilstås fordi den utenlandske virksomheten ikke hadde hatt fradragsrett om den var drevet i Norge. Jf. mval. § 10-1 (1) c) og tidl. Forskrift 106 § 1 (3). Søknad om refusjon ville også vært avslått grunnet fristregler. Et korrekt resultat her sett hen til destinasjons- og nøytralitetsprinsippene, og som ville samsvare med EU-retten og OECDs retningslinjer, ville være at det ikke skal beregnes norsk avgift, og at avgift beregnes ved snudd avregning i landet hvor mottaker er hjemmehørende. Fradragsretten bestemmes av dette lands regler om fradrag i samsvar med destinasjons- og nøytralitetsprinsippet.

Det er på det rene at hensynet til å unngå dobbel avgiftsbelastning er vesentlig ved fortolkningen av det norske regelverket, og at dette kan tilsi en tolkning i overensstemmelse med kriteriene i EU. Men det fremgår av artikkel 59a i direktivet at det er åpnet for at EU-landene kan gjøre unntak fra de generelle bestemmelsene. Denne adgang har flere EU-land benyttet seg av. Som staten har påpekt, kan det dessuten være usikkert om tjenesten i dette tilfellet må anses knyttet til fast eiendom etter rådsdirektiv 1977/388/EØF.

Slik saken nå står, kan jeg ikke se at faren for dobbelt avgiftsbelastning kan lede til en annen løsning enn det som følger av rettskildene for øvrig.

Her kan man gripe fatt i mye.

Det norske regelverket om fjernleverbare tjenester var ikke basert på OECDs retningslinjer fra februar 2006. Det norske regelverket trådte i kraft 1. juli 2001. De retningslinjer og det materiale fra OECD som fantes på den tiden saken verserte for retten uttalte imidlertid det samme som MVAR uttrykker, nemlig at faktisk forbrukssted eller «der de er ment å skulle forbrukes», som Høyesterett uttrykker det, *ikke er et relevant kriterium ved omsetning mellom næringsdrivende*. Etter OECDs retningslinjer skulle alle «intangible services» som omsettes til utenlandske næringsdrivende beskattes der den utenlandske kjøper var hjemmehørende. (47)

Det er svært betenkelig at staten ved sin prosedyre og feilaktige forståelse av inter-nasjonale kilder bidrar til å skape en praksis på dette området som innebærer flere tilfeller av dobbelbeskatning enn før dommen ble avsagt.

Det er et rettssikkerhetsproblem at staten er mer opptatt av å vinne enkelt-saker enn å komme frem til et prinsipielt riktig resultat. Staten har gitt en feilaktig og mangelfull beskrivelse av utenlandsk rett og prinsipper Norge har sluttet seg til, noe som antakelig har påvirket Høyesteretts drøftelse og kan ha påvirket utfallet av saken.

Det som burde skjedd i denne saken var at det korrekte OECD-materialet ble vist til, og hvor det fremgår at faktisk forbrukssted ikke er relevant ved omsetning mellom næringsdrivende og at den unntaksbestemmelsen i EU-retten som Høyesterett viser til kun var anvendt av ett land (Danmark). For dobbelbeskatningsdrøftelsen som angikk et norsk og et irsk selskap er det jo helt irrelevant hvilke bestemmelser Danmark har på dette området. Videre burde statens anførelse om at tjenestene muligens knytter seg til fast eiendom vært avfeid. Det er klart etter EU-retten at en prosess for en domstol i en forsikringssak som angår fast eiendom ikke er en tjeneste som skal følge beskatningsstedet for fast eiendom. Dette har vært klart etter EU-retten siden 1970-tallet og har vært gjennomgående bekreftet i alle dokumenter siden.(48)

Selv om fortolkningen kan forsvares ut fra den særnorske bestemmelsens ordlyd, og at en prosess for en domstol etter en ren språklig forståelse av bestemmelsen ikke kan anses å være en «fjernleverbar tjeneste», er det mulig resultatet hadde blitt annerledes om kildene hadde blitt fremstilt på en korrekt måte.

Inntil videre må vi imidlertid forholde oss til en slik sak og det er også uheldig at den også gir føringer i senere saker.

En annen sak av interesse som omtalt ovenfor er Rt. 2007 s. 1401 (Norsk Helikopter AS). Saken gjelder spørsmålet om utleie av arbeidskraft var en tjeneste som kunne fjernleveres og hvor mot-taker av tjenesten skal beregne avgift etter reglene om snudd avregning, eller om tjenesten skal avgiftsbelegges der hvor arbeidet utføres, noe som ville medført et annet resultat.

Det som er interessant dersom man leser denne dommen i sammenheng med Norwegian Claims Link saken omtalt ovenfor er at staten bl.a. uttalte:

“(23) Forskrift nr. 121 er utformet på bakgrunn av retningslinjer fra OECD om behandlingen av merverdiavgift ved internasjonal handel. Ved fortolkningen av forskriften må det derfor legges vekt på det som er fastsatt i disse retningslinjene. Det følger av disse at det er en forutsetning for at avgiftsplikten skal påligge tjenesteyteren, at forbruksstedet lett kan fastslås.”

Førstvoterende uttaler videre:

“(34) Internasjonalt følges som utgangspunkt det prinsipp at tjenester blir søkt avgiftsbelagt på det sted hvor de blir forbrukt, og at avgiftsplikten er pålagt tjenesteselgeren. Fra dette utgangspunktet er det imidlertid vanlig å gjøre unntak for tjenester hvor forbruks-stedet 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»).

(46) Se Rt. 2007 s. 1401 (Norsk Helikopter AS).

(47) Allerede i nevnte Ottawa Taxation Framework Conditions, 2001 ble dette uttrykt på følgende måte: «A pure place of consumption test would, today, result in a significant, and in some cases an impossible, compliance, burden for vendors (e.g. determining the exact place of consumption and valuing consumption in multiple jurisdictions) ... In terms of B2B transactions, the Working Party confirms the benefits of treating intangible services as consumed where the recipient as located its business presence, and so concludes that a Guideline should be framed in these terms.» OECD-materiale frem til gjeldende MVAR uttrykker dette utgangspunktet generelt for tjenester og ikke bare for «intangibile services» på følgende måte: «for business-to-business supplies, the jurisdiction in which the customer is located has the taxing rights over internationally traded services and intangibles.», jf. MVAR Guideline 3.2. Retningslinjene av 2006 som retten viser til var kun et skall og en tidlig versjon av det som etter hvert har blitt gjeldende MVAR.

(48) Se tidligere sjettede direktiv artikkel 9(2)e, gjeldende EUMVAdir artikkel 44, Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013 artikkel 31a(2)(q) og artikkel 31a(3)(h)) og European Commission Explanatory notes on EU VAT place of supply rules on services connected with immovable property, 26. oktober 2015.

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.”

Både staten og førstvoterende har her med andre ord vært inne på at faktisk forbrukssted ikke er avgjørende etter OECDs retningslinjer, altså et helt motsatt utgangspunkt enn det som ble uttrykt i Norwegian Claims Link-saken. I Norsk Helikopter-saken vises for øvrig til de relevante OECD-retningslinjer. Løsningen i denne saken er således i samsvar med OECD MVAR og tidligere OECD- retningslinjer.

I begge sakene vant staten frem.

Noen observasjoner og spørsmål er derfor:

- Hvorfor viser Høyesterett til feil retningslinjer i Norwegian Claims Link-saken?
- Hvorfor argumenterer staten i Norwegian Claims Link-saken for at faktisk forbruk skal fastlegges og at dette er i samsvar med OECD-retningslinjene, og hvorfor følger Høyesterett slike resonnementer når det er i direkte strid med retningslinjene?
- Hvorfor argumenterer staten i Norsk Helikopter-saken for at faktisk forbruk ikke skal fastlegges etter OECD-retningslinjene, og hvorfor følger Høyesterett et slik motsatt resonnement i denne saken?



” **B** *Hvorfor viser Høyesterett til feil retningslinjer i Norwegian Claims Link-saken?*

B *Hvorfor argumenterer staten i Norwegian Claims Link-saken for at faktisk forbruk skal fastlegges og at dette er i samsvar med OECD-retningslinjene, og hvorfor følger Høyesterett slike resonnementer når det er i direkte strid med retningslinjene?*

B *Hvorfor argumenterer staten i Norsk Helikopter-saken for at faktisk forbruk ikke skal fastlegges etter OECD-retningslinjene, og hvorfor følger Høyesterett et slik motsatt resonnement i denne saken?*

Administrativ praksis

Administrativ praksis viser undertiden til OECD-materialet og da kanskje spesielt praksis fra Finansdepartementet, noe som ikke er unaturlig siden underliggende etater ikke kjenner detaljene i arbeidet like godt, selv om Skattedirektoratet en periode også har vært involvert i arbeidet.

Et søk i MVA-håndboken viser likevel at etaten ikke synes å ha noe aktivt forhold til retningslinjene i det de knapt omtales. I Finansdepartementets fortolkningsuttalelse vedrørende utvinningstillatelser av 3. april 2013 ble det bl.a. uttalt:

”Etter som et av hovedformålene med lovreguleringen er å hindre dobbelbeskatning og utilsiktet ikke-beskatning, er det i saker som dette viktig å se hen til hvordan type tilfellet er regulert, og særlig i EU-retten ...”

Finansdepartementet viser videre til det utkastet til OECD-retningslinjer som forelå og uttrykte bl.a.:

”En annen fortolkning etter de norske reglene om fjernleverbare tjenester vil øke faren for dobbelbeskatning og utilsiktet ikke-beskatning, og således være i strid med formålet til bestemmelsen. Departementet anser formålet med bestemmelsene som en viktig tolkningsfaktor.”



2.4 Kort oversikt over MVAR – områder hvor norsk rett ikke er i samsvar med retningslinjene til tross for OECD-rådets vedtatte anbefaling om at retningslinjene følges

Jeg vil nedenfor gi en kort oversikt over MVAR og peke på enkelte områder hvor norsk rett ikke samsvarer med disse.

Innholdsmessig er retningslinjene inndelt i 4 kapitler.

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

Kapittel 1 definerer de hovedgrunntrekk et merverdiavgiftssystem har. Disse grunntrekkene er vel kjent og beskrives ikke nærmere her. Allerede her understrekes destinasjonsprinsippet når det gjelder internasjonal handel samtidig som det fremgår at de generelle og aksepterte prinsippene som ble uttrykt i Ottawa Taxation Framework Conditions også har vært retningsgivende.

Siden nøytralitetsprinsippet er svært sentralt har retningslinjene viet et eget kapittel til dette. Kapittel 2 omhandler nøytralitet og identifiserer seks prinsipper som nedfelt i Guideline (GL) 2.1 til 2.6. Kapittelet omhandler ulike dimensjoner av nøytralitetsprinsippet, som ikke er begrenset til fradragsretten eller refusjonen av avgiften, men også omfatter bl.a. diskriminering og disproportjonale eller unødige «compliance» kostnader for virksomhetene.

Kapittel 3 er det lengste kapittelet og anses av de fleste som har vært involvert i arbeidet som det viktigste. Kapittelet omhandler hvor tjenester som handles internasjonalt skal avgiftsbelegges.

Det viktigste å merke seg for norske lesere og brukere av MVAR er hva som er den anbefalte tilnærmingen til hvor B2B omsetning av internasjonal handel av tjenester skal avgiftsbelegges. Retningslinjene uttrykker dette bl.a. på følgende måte: «In cross-border trade, the neutrality of the tax is achieved by the application of the destination principle.» (49) Videre uttales i GL 3.1: «For consumption tax purposes internationally traded services and intangibles should be taxed according to the rules of the jurisdiction of consumption.»

Dette er et prinsipp som har vært uttrykt gjennomgående i alle OECDs retningslinjer i etterkant av Ottawa-konferansen og som er et prinsipp som antas å være et teoretisk riktig utgangspunkt for særlig B2C handel, og også noe mer omtvistet B2B handel (bl.a. fordi avgiften er ment å strøme gjennom virksomheten og at virksomheter ikke er forbrukere i avgiftsmessig forstand). *Det er imidlertid på bakgrunn av dette at den fulle forvirringen antakelig har oppstått i Norge ved at en rekke retts- og administrative avgjørelser som har sett hen til retningslinjene tror at man ved B2B handel skal forsøke å tilnærme seg løsningen ved å forsøke å finne ut hvor faktisk forbruk skjer, se for eksempel Norwegian Claims Link-saken omtalt ovenfor.* Det er en gal tilnærming. Retningslinjene bruker det de omtaler som «approximation» eller «proxies» for å tilnærme seg løsningen på hvor tjenester skal avgiftsbelegges ved B2B handel. Siden virksomheter i sin alminnelighet ikke er forbrukere i merverdiavgiftsmessig forstand, er ikke spørsmålet om hvor faktisk eller «avtalt» forbruk, som Høyesterett har uttrykt, et spørsmål virksomheter skal belemres med. Allerede i nevnte Ottawa Taxation Framework Conditions, 2001 ble dette uttrykt på følgende måte:

A pure place of consumption test would, today, result in a significant, and in some cases an impossible, compliance burden for vendors (e.g. determining the exact place of consumption and valuing consumption in multiple jurisdictions)...

In terms of B2B transactions, the Working Party confirms the benefits of treating intangible services as consumed where the recipient as located its business presence, and so concludes that a Guideline should be framed in these terms.

Når det gjelder B2B omsetning lyder derfor GL 3.2: «For the application of Guideline 3.1, for business-to-business supplies, the jurisdiction in which the customer is located has the taxing rights over internationally traded services and intangibles.» *Det kan synes som om norske brukere av retningslinjene ikke har fått med seg dette helt sentrale poenget.*

(49) Se MVAR avsnitt 2.33 side 28.

I MVAR 3.49 fremgår at dette prinsippet gjelder uavhengig av om kunden videregjør tjenesten eller om tjenesten leveres direkte til en annen enn den som etter «business agreement» er kunden.

Det er i denne sammenheng også verdt å merke seg MVAR kapittel 3D. Ett hvert avvik fra retningslinjen ovenfor «should be limited to the greatest possible extent, since the existence of specific rules will increase the differences in interpretation and application between jurisdictions and thereby increase the risks of double taxation and unintended non-taxation.», se MVAR 3.157

For å tilnærme seg dette med norsk språk skal med andre ord tjenesten avgiftsbelegges der hvor kunden er lokalisert. Dette uavhengig av hva man måtte mene om hvor det faktiske forbruk av tjenesten skjer, om virksomheter i avgiftsmessig forstand i det hele tatt forbruker tjenester. Det er altså her sikringen har røket i Norge.

Det er videre verdt å understreke at de norske begrepene «mottaker» og «hjemmehørende» i Norge (eller utlandet) gir rom for ytterligere forvirring og tolkningstil. Retningslinjene om «business agreement» som omtalt i Guideline 3.3 identifiserer hvem som skal anses som kunde og hvor kunden er lokalisert uavhengig av om tjenesten leveres direkte til en annen mottaker (som ikke er kunde iht «business agreement») et annet sted.

Guideline 3.4 om «multiple locations» gir god veiledning når leverandør eller kunde er lokalisert flere steder. Det er viktig at man forstår innholdet av disse. MVAR 3.48 er viktig i denne sammenheng:

The general rule (altså at tjenesten skal avgiftsbelegges der hvor kunden er lokalisert) applies in any situation where the supplier and customer are separate legal entities irrespective of whether they are related through any form of common ownership, management or control.

Eksempelene omtalt i MVAR i Annex I og II s. 88 til 102 er utarbeidet for å bidra til å oppklare noe av den usikkerhet omkring hva som er den anbefalte internasjonale tilnærmingen til disse spørsmålene.

Når det gjelder omsetning til forbrukere som omtalt i MVAR kapittel 3C er de i mindre grad misforstått i Norge og jeg kommenterer ikke disse nærmere i denne omgang.

Retningslinjenes kapittel 4 kom inn sent i prosessen. Kapitlet bærer preg av å erkjenne at den retningen som er valgt er helt avhengig av at ulike land frivillig følger retningslinjene og i kapitlet gis en oversikt over ulike mulige tiltak som kan bidra til en slik frivillig harmonisering til retningslinjene.

Det er imidlertid verdt å understreke, som nevnt ovenfor at OECD-Rådet den 27. september 2016 vedtok en anbefaling om at retningslinjene følges. I den sammenheng er følgende verdt å observere:

Recommends that Members and non-Members adhering to this Recommendation (hereafter the «Adherents») take due account of the Guidelines, which are set out in the appendix to this Recommendation and form an integral part thereof, when designing and implementing

legislation with a view to minimizing the potential for double taxation and unintended non-taxation in the application of VAT to the international trade in services and intangibles. To that effect, Adherents should in particular:

- i) pursue efforts to implement the principle of VAT neutrality and the principles for determining the place of taxation of cross-border supplies in accordance with the destination principle set forth in the Guidelines when developing VAT legislation;
- ii) use the Guidelines as a source of reference when applying the principles of VAT neutrality and the destination principle in practice, with a view to facilitating a coherent application of national VAT legislation to international trade.

Et sentralt spørsmål er da:

Hvorfor har vi i Norge regler som begrenser fritak for avgiftsplikt til utenlandske nærings- drivende og krever registreringsplikt av utenlandske virksomheter med mindre tjenestene er fjernleverbare?

OECDs anbefaling er helt annerledes og innebærer at tjenester skal avgiftsbelegges «where the customer is located» og at utenlandsk virksomhet ikke skal registreres ved omsetning til norsk virksomhet uavhengig av om tjenesten er fjernleverbar eller ei, jf. GL 3.2 og MVAR 3.47. I praksis innebærer dette eksempelvis at Norge har helt andre regler for utleie av varer, monterings-, reparasjons- og installasjonstjenester (som bl.a. berører hele bygge- og anleggs-, olje- og oljeservice-, skipsbyggings- og transportindustrien), tjenester som gjelder prosedyre for norske domstoler og en rekke andre tjenester enn hva som følger av de anbefalinger OECD Rådet har gitt. EUs regler samsvarer med disse anbefalingene. At det norske regelverket og fortolkningene av dette her er i strid med retningslinjene følger direkte av de norske reglene og fortolkningene av dette sammenlignet med MVAR GL 3.2, 3.47 og kapittel 3 D.

3 Oppsummering og anbefaling

Staten bør bli enig med seg selv om EU-retten er et tolkningsmoment av betydning eller ei på merverdiavgiftens område. Staten anfører i en del saker at merverdiavgiftsretten i EU ikke er en del av EØS-retten og derfor ikke har betydning som tolkningsmoment, når EU-retten ikke taler i statens favør. Motsetningsvis anfører staten i andre saker at EU-retten er av betydning når denne taler i statens favør. Dette er en svært vinglete og lite tillitvekkende tilnærming som skaper en svært uryddig rettstilstand. Anførsler om at EØS-avtalen ikke omfatter merverdiavgift er ikke i seg selv et tilstrekkelig argument for å se bort fra EU-retten, selv om Norge ikke er folkerettslig forpliktet til å følge EU-retten. Sett hen til de anførsler staten har gjort gjeldende for domstolene, når det gjelder EØS-avtalen og merverdiavgift, og at domstolene i flere saker har fulgt disse om at det skal ses bort fra EU-retten, kan man spekulere i om EU-retten hadde stått sterkere som tolkningsmoment om man ikke hadde hatt EØS-avtalen. Dette ville i så fall være absurd.

En påstand er at fradragsretten, som er en del av merverdiavgiftens natur og som sikrer nøytralitet, er mye sterkere beskyttet av EU-domstolen enn av norske domstoler på områder hvor reglene og formålene med disse er samsvarende. Det kan tenkes at en del saker i Norge som eksempelvis angår fradragsretten hadde fått et annet utfall om man hadde sett hen til EU-retten. Dette ville imidlertid forutsatt at man hadde gått inn i de dypere underliggende vurderinger av om norsk internrett og EU-retten

er tilstrekkelig sammenlignbare, for at EU-retten skal anses å være et tolkningsmoment, og at domstolen hadde lagt til grunn en korrekt forståelse av EU-retten. Som nevnt ovenfor antok man på 1990-tallet at norsk rett når det gjelder grunnleggende prinsipper og definisjoner i all hovedsak var i samsvar med EU-retten på området. Jeg har her kun pirket litt i overflaten, men det er neppe noen tvil om at det på en rekke sentrale områder innen norsk merverdiavgiftsrett foreligger liknende eller tilsvarende EU-regler, som vil kunne ha til dels stor betydning for fastsettelsen av norsk rett, forutsatt at EU-reglene blir påberopt for domstolene i større utstrekning, og med mer presisjon, enn det som ofte har vært tilfelle frem til i dag.

Når det gjelder OECDs retningslinjer, er det på det rene at det ikke skal søkes å komme frem til hvor faktisk forbruk ved internasjonal handel med tjenester mellom næringsdrivende skjer. Nøytralitetsprinsippene og destinasjonsprinsippet fremkommer tydelig av retningslinjene og avvik fra destinasjonsprinsippet bør begrenses i så stor grad som mulig, fordi avvik vil kunne føre til økt dobbel- eller nullbeskatning. Hadde man forstått innholdet i disse retningslinjene, ville vi muligens hatt færre saker i Norge hvor konsekvensen er dobbel eller utilsiktet avgiftsbelastning mellom næringsdrivende. Det er urovekkende at Høyesterett viser til feil retningslinjer og at staten fremlegger retningslinjenes innhold for domstolen helt ulikt i ulike saker og uten noen prinsipiell eller korrekt tilnærming.



” La oss vende tilbake til spørsmålet innledningsvis: ignoranse, arroganse eller begge deler?

La oss vende tilbake til spørsmålet innledningsvis: ignoranse, arroganse eller begge deler?

Etter min oppfatning er det klart at norske domstoler og myndigheter utviser ignoranse, ved at internasjonale kilder og innholdet av disse ikke er godt nok kjent. Jeg vil også påstå at det foreligger en arroganse, når domstolene velger å ikke drøfte et svært relevant kildemateriale fra EU-domstolen, i mange saker alene med den begrunnelse at indirekte skatter ikke er en del av EØS-avtalen. Klare avvik i de norske reglene fra OECDs retningslinjer vil jeg tro i hovedsak har sin årsak delvis i ignoranse og muligens sendrektighet. Det er lenge siden OECD godkjente prinsippet for at tjenester mellom næringsdrivende som hovedregel skal avgiftsbelegges «where the customer is located» noe Finansdepartementet er godt kjent med, og EU fulgte opp dette prinsippet med endring av EUMVAdir i 2010.

Det kan reises spørsmål ved om utviklingen på de sentrale deler av MVA-området i Norge som ikke er i samsvar med overordnede prinsipper og internasjonal rett, materiale og tenkning er fornuftig, uavhengig av om den underliggende årsaken er ignoranse eller arroganse. Det er etter mitt syn et behov for en merverdiavgiftsreform basert på en utredning fra et ekspertutvalg som ikke bare skal vurdere merverdiavgiftssatser slik et nylig utvalg gjorde, men også

svakheter i norsk regelverk og forbedringsmuligheter sett hen til overordnede prinsipper og internasjonale kilder. Basert på en slik utredning vil man kunne ha et grunnlag for å skape et bedre regelverk som hensyntar merverdiavgiftens viktigste formål. Det har vist seg at domstolene og skatteetaten ikke er egnet for denne oppgaven siden man har hatt svært mange muligheter ad fortolkningsvei å komme frem til resultater som i større grad ville være i samsvar med merverdiavgiftens formål. Jeg vil da anta det ville være klokt å ta inn merverdiavgiftskompetanse i et slikt utvalg, noe som eksempelvis ikke var tilfellet med Scheel-utvalget som kom med oppsiktsvekkende forslag også på merverdiavgifts-området uten at disse var utredet.

Et slikt utvalg kunne eksempelvis få et mandat fra Finansministeren: «I lys av regjeringens mål vil jeg be utvalget om å vurdere og foreslå endringer i merverdiavgiftsloven slik at reglene i større grad sikrer nøytralitet og i større grad samsvarer med internasjonale regler og rammeverk. Utvalget bes i den sammenheng bl.a. om å vurdere:

EU-retten, OECD-materialet og andre lands rett, og det nærmere innholdet av disse kildene særlig sett hen til overordnede prinsipper som antas å være felles, slike som nøytralitetsprinsipp(ene) og destinasjonsprinsippet. Utvalget bes i den sammenheng om å vurdere:

- Fradragsretten som forutsetning for intern og ekstern nøytralitet og tydeliggjøring av fradragsrettens omfang.
- Næringsbegrepet sett hen til nøytralitetsprinsippet.
- Registreringsgrense og reglene om forhåndsregistrering som vilkår for registrering og fradragsrett sett hen til nøytralitetsprinsippet.
- Modernisering av de utdaterte og særnorske reglene og fortolkningene om beskatningssted for varer og tjenester og enklere mekanismer for å rapportere og oppkreve avgift.
 - o Fjernleverbare tjenester.
 - o Tilknytningslæren fastsatt av Høyesterett med hensyn til hvor vidt det foreligger omsetning i eller til Norge
 - o Tydeliggjøring av betydning av fast driftssted og annen type tilknytning
 - o Hjemmehørendebegrepet
 - o Mottakerbegrepet
 - o Registreringsrett for utenlandske virksomheter ved omsetning til norske virksomheter eller forbrukere (utover registreringsplikt).

- Fast eiendom og praktiseringen av tilbakeførings- og justeringsreglene sett hen til nøytralitetsprinsippet.
- Omsetning, utlegg og gjennomfakturering, som særlig aktualiserer seg ved innkjøp i konsern hvor kostnadene viderebelastes andre konsernselskaper, sett hen til fradragsretten og nøytralitetsprinsippet.
- Lovfestet omgåelsesnorm – vurdere om det er behov for særskilt utredning på merverdiavgiftsområdet.
- Finansielle tjenester – vurdere om det er behov for særskilt utredning sett hen til den internasjonale utvikling.

Skatt og avgift er et komplisert og dynamisk fagområde med krav til spesialisert kompetanse og forretningsforståelse. Brækhus Advokatfirma har omfattende erfaring innen nasjonal og internasjonal skatterett, merverdiavgift, særavgifter og regnskapsrett.



NILS ERIKSEN

PARTNER I BRÆKHUS ADVOKATFIRMA DA

E-post eriksen@braekhus.no

Tel. +47 952 55 040

BRÆKHUS ADVOKATFIRMA DA

www.braekhus.no

Tel: +47 2323 9090 | E-post: post@braekhus.no

Gateadresse: Roald Amundsens gate 6, 0161 OSLO

Postadresse: Postboks 1369 Vika, NO-0114 OSLO

Org.nr. 980 515 877

September 2020



BRÆKHUS

ADVOKATFIRMA