

Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep.
0030 Oslo

Dato: 20.06.2025
Vår ref.:
Deres ref.: 25/2000

Høring - endringer i merverdiavgiftsreglene for grensekryssende handel med fjernleverbare tjenester

Finans Norge viser til Finansdepartementets brev av 21.03.2025, hvor det var vedlagt et høringsnotat med forslag til endringer i merverdiavgiftsreglene for grensekryssende handel med fjernleverbare tjenester.

1. Finans Norges hovedsynspunkter

- Vi er enige med Finansdepartementet i at merverdiavgiftsreglene bør være mest mulig nøytrale, uavhengig av om virksomhetene er helnasjonale foretak eller multinasjonale konsern med filial i Norge.
- Lovforslaget bygger på OECDs retningslinjer for internasjonal handel med tjenester og den såkalte fordelingsmetoden. Helnasjonale og multinasjonale finansforetak har naturlig nok ulike ståsteder når det gjelder valg av løsningsalternativ. Vi tar derfor ikke stilling til hvilken tilnærming som bør velges, men refererer de ulike synspunktene i punkt 3.1 i høringssvaret.
- OECDs fordelingsmetode er komplisert. På denne bakgrunn er det avgjørende at departementet klargjør den praktiske gjennomføringen av modellen. Dette innebærer å adressere problemstillinger som kan oppstå ved fastsettelse av beregningsgrunnlaget for merverdiavgift, fordeling av kostnader når tjenesten brukes i flere etableringer innen et multinasjonalt konsern, samt tidfesting av merverdiavgift. Disse problemstillingene bør løses i dialog med bransjen.
- Vi mener at det bør videreføres en sikkerhetsventil for å motvirke dobbeltbeskatning.
- Vi er enige med departementet i at det bør gis fradragsrett for fjernleverbare tjenester til bruk utenfor Norge, og at utilsiktet ikke-beskatning som utgangspunkt bør løses av forbruksjurisdiksjonen.
- Vi støtter forslaget om å innføre en særskilt avgiftsplikt for utenlandske foretaks anskaffelser som inngår i levering av finansielle tjenester direkte fra utlandet til kunder i Norge, med mindre anskaffelsene er unntatt fra avgiftsplikt her i landet. Uten en slik særregel vil norsketablerte virksomheter ha en konkurranseulempe.

2. Innledning og bakgrunn

Gjeldende merverdiavgiftsregler innebærer at transaksjoner mellom hovedkontor og filialer ikke anses som omsetning. Dette betyr at det ikke er plikt til å beregne merverdiavgift på slike transaksjoner. Finansdepartementet påpeker at dagens situasjon bryter med grunnleggende systemhensyn og gir

Side 1 av 14

ulik avgiftsbelastning for multinasjonale foretak (MLE-er) og helnasjonale foretak ved innførsel av fjernleverbare tjenester¹. Mens helnasjonale foretak pålegges merverdiavgift ved kjøp av slike tjenester til bruk i aktiviteter som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, unngår filialer av utenlandske foretak denne avgiftsbelastningen når tjenesten kjøpes inn av det utenlandske hovedkontoret. På denne bakgrunn mener departementet at det er behov for endringer og klargjøringer i regelverket.

Målet med lovforslaget er å sikre skattegrunnlaget fremover, tilpasse reglene til en mer digitalisert økonomi samt sørge for at regelverket i større grad realiserer destinasjonsprinsippet².

3. Vurderinger og forslag i høringsnotatet

3.1 Valg av løsningsalternativ

I høringsnotatet punkt 3.1 peker Finansdepartementet på at utfordringene knyttet til merverdiavgiftsbehandlingen av tjenesteflyt over landegrensene i MLE-er ikke er unike for Norge. Løsningene som er valgt, varierer både når det gjelder vilkårene for avgiftsplikt og beregningsgrunnlaget for merverdiavgift.

Etter OECDs fordelingsmetode er avgiftsplikten og avgiftsgrunnlaget begrenset til tjenester som MLE-et anskaffer fra eksterne parter. Fordelingsmetoden innebærer å fordele beskatningsretten til eksternt anskaffede tjenester i tråd med den MLE-interne bruken av disse tjenestene. En annen tilnærming er å anse den subjektinterne overføringen av tjenester mellom MLE-etableringer, for eksempel fra et hovedkontor utenfor Norge til en filial her i landet, som omsetning av tjenester mellom separate enheter. Eventuell merverdi som skapes internt i MLE-et, omfattes dermed av avgiftsplikten og inngår i beregningsgrunnlaget. Denne tilnærmingen er i høringsnotatet omtalt som «separat enhet-modellen». I tillegg kommer regelverket i EU.

Lovforslaget bygger på OECDs retningslinjer for internasjonal handel med tjenester og den såkalte fordelingsmetoden. Helnasjonale og multinasjonale finansforetak har naturlig nok ulike ståsteder når det gjelder valg av løsningsalternativ. Vi tar derfor ikke stilling til hvilken tilnærming som bør velges, men refererer de ulike synspunktene nedenfor. Det presiseres at denne gjennomgangen ikke er ment å være uttømmende.

De multinasjonale selskapene uttrykker støtte til at merverdiavgiftsreglene ved grensekryssende handel med fjernleverbare tjenester endres i tråd med OECDs fordelingsmetode. Fordelingsmetoden bygger på OECDs retningslinjer, som fastsetter den internasjonale standarden for avgiftsbelegging av grenseoverskridende handel. Norge har sluttet seg til disse retningslinjene og forpliktet seg til å utøve sin beskatningsrett i samsvar med prinsippene de fastsetter. Det bør derfor foreligge tungtveiende grunner for å implementere en modell som avviker fra OECD-retningslinjene. Dette gjelder selv om enkelte jurisdiksjoner har valgt andre løsninger.

¹ Fjernleverbare tjenester er definert som tjenester der utførselen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt sted, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav i.

² Destinasjonsprinsippet innebærer at beskatningsretten tilhører den jurisdiksjonen hvor forbruket av varen eller tjenesten finner sted.

Disse selskapene ser ikke behov for en nærmere vurdering av "separat enhet-modellen". De mener at denne tilnærmingen ikke fremmer konkurransenøytralitet, da den medfører avgiftsbelegging av merverdien som skapes internt i ett og samme rettssubjekt med etableringer i ulike jurisdiksjoner, noe nasjonale selskaper unngår.

De helnasjonale selskapene har særlig merknader til at høringsnotatet er ufullstendig og mangelfullt utredet. De påpeker at høringsnotatet ikke i tilstrekkelig grad gjennomgår de ulike hensynene bak de alternative modellene, men i stedet fokuserer på én av flere modeller, nemlig OECDs fordelingsmetode. Videre savner de nasjonale selskapene en grundigere drøftelse av hvordan destinasjonsprinsippet bør eller skal gjennomføres i norsk rett.

Til tross for dette vil disse selskapene ikke gå imot forslaget. De erkjenner at forslaget i stor grad retter opp den uheldige konkurransesituasjonen som gjeldende rett innebærer. De nasjonale selskapene peker på at de i mange år har drevet sin virksomhet med en betydelig konkurranseulemppe sammenlignet med sine multinasjonale konkurrenter. For disse selskapene er det tidskritisk at departementet retter opp de konkurransemessige skjevhetene i markedet. Slik saken står nå, mener de nasjonale selskapene at tidshensynet veier tyngre enn en ny runde med ytterligere utredninger. Disse selskapene understreker viktigheten av at departementet aktivt overvåker etterlevelsen av den foreslåtte lovendringen og kontinuerlig vurderer ytterligere og grundigere utredninger for å rette opp eventuelle svakheter.

3.2 Avgiftsplikt for fjernleverbare tjenester til bruk i merverdiavgiftsområdet

Oversikt over departementets forslag

I høringsnotatet punkt 4.3 foreslår departementet å utvide avgiftplikten for fjernleverbare tjenester som er til bruk i merverdiavgiftsområdet. Dette vil ramme foretak som kjøper fjernleverbare tjenester i utlandet og overdrar dem til en filial i Norge. Forslaget gjelder kun eksternt innkjøpte tjenester, og ikke egenproduserte tjenester.

Merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd skal sikre at Norge utnytter beskatningsretten til MLE-ers bruk av fjernleverbare tjenester innenfor merverdiavgiftsområdet, uavhengig av hvor tjenesten er kjøpt. Dette samsvarer med det overordnede målet i fordelingsmetoden; beskatningsretten til tjenester levert til MLE-er skal fordeles i henhold til intern bruk i MLE-et.

Departementet foreslår å videreføre ordlyden i § 3-30 annet ledd, som fastsetter at avgiftsplikten inntreder der tjenesten er «til bruk» i merverdiavgiftsområdet, men understreker at det skal legges til grunn en videre forståelse av kriteriet «til bruk» i merverdiavgiftsområdet enn det som synes å bli lagt til grunn i dag. Departementet presiserer at avgiftsgrunnlaget fortsatt er avgrenset til verdien av den eksternt anskaffede tjenesten.

For å beskytte virksomhetene mot unødige administrative kostnader, foreslår departementet å begrense avgiftsplikten til tilfeller der det ikke foreligger full fradragsrett.

Departementets utgangspunkt er at Norge ikke bør frasi seg beskatningsretten til tjenester som benyttes i Norge. Likevel vurderer departementet å videreføre en bestemmelse med formål å motvirke dobbeltbeskatning (sikkerhetsventil), men med et snevrere anvendelsesområde enn dagens annet punktum i § 3-30 annet ledd.

Beregningsgrunnlag, tidfesting og dokumentasjon

OECDs fordelingsmetode er komplisert. På denne bakgrunn er det avgjørende at departementet klargjør den praktiske gjennomføringen av modellen. Dette innebærer å adressere problemstillinger som kan oppstå ved fastsettelse av beregningsgrunnlaget for merverdiavgift, fordeling av kostnader når tjenesten brukes i flere etableringer innen et multinasjonalt konsern, samt tidfesting av merverdiavgift. Disse problemstillingene bør løses i dialog med bransjen.

Departementet antar at virksomhetene ikke vil få uforholdsmessig store administrative kostnader som følge av lovforslaget. I høringsnotatet vises det til at MLE-ene kan basere seg på informasjon og prosedyrer som allerede er tilgjengelig for andre formål, som regnskaps- og inntektsskatteformål. Spørsmål knyttet til hvordan virksomhetene praktisk skal gå frem for å fastsette beregningsgrunnlaget og dokumentere avgiftsberegningen, behandles i begrenset grad. Tidfesting er i realiteten ikke omtalt, og vi forstår det slik at de ordinære norske reglene om periodisering av merverdiavgiften til terminen der (utenlandsk) ekstern leverandør utsteder faktura til utenlandsk enhet, skal gjelde.

Når det gjelder identifisering av avgiftsgrunnlaget, er det riktig at virksomhetene i noen grad kan basere seg på etablerte prosedyrer for fordeling av kostnader for regnskaps- og inntektsskatteformål. I henhold til disse reglene foretar virksomhetene en allokering av kostnader pådratt i utlandet som er til bruk i Norge. De fleste virksomheter har vanligvis et system for å holde oversikt over eksternkostelementet i denne allokeringen. Gjeldende regnskaps- og inntektsskatte regler krever imidlertid ikke at virksomhetene må ha oversikt over fjernleverbare tjenester som blir levert av utenlandske leverandører.

Lovforslaget innebærer derfor at det må etableres prosedyrer for å identifisere og spesifisere fjernleverbare tjenester levert av utenlandske leverandører. Videre vil forslaget kreve at virksomhetene har oversikt over fjernleverbare tjenester som anskaffes i én jurisdiksjon og deretter overføres via flere jurisdiksjoner før de ender opp i Norge. Dette vil medføre endringer i eksisterende rutiner og prosedyrer for internfakturerings for regnskaps- og inntektsskatteformål.

I praksis betyr forslaget at virksomhetene må få enda bedre kontroll over arten og bruken av kostnadene enn det som kreves etter gjeldende regnskaps- og inntektsskatte regler. Selv om det er mulig å endre slike prosedyrer, er det tidkrevende.

Tidfesting er en betydelig utfordring. Forslaget forutsetter at merverdiavgiften skal betales i den terminen fakturaen fra utenlandsk leverandør til utenlandsk hovedkontor eller filial er datert. Mange aktører fører separate hovedbøker og har separate fakturabehandlingssystemer i jurisdiksjonene de opererer i, blant annet på grunn av lokale regulatoriske krav. Det er urealistisk å forvente at fakturaer mottatt lokalt kan utstyres med behandlingskoder som automatisk beregner norsk merverdiavgift per faktura.

Manuell viderefakturerings per faktura er også så ressurskrevende at det i praksis ikke er mulig. Unntaksvis kan en anskaffelse i utlandet ha tilknytning kun til Norge og derfor viderefaktureres hit (normalt faktureres slike tilfeller direkte til Norge). Man må derfor basere seg på eksisterende prosedyrer for internallokering for regnskaps- og inntektsskatteformål.

Internallokering av kostnader mellom ulike enheter for regnskaps- og inntektsskatteformål gjøres vanligvis basert på en internfaktura eller internbelastning som produseres månedlig, kvartalsvis eller årlig. Mange aktører benytter typisk et system der de (i) utarbeider budsjetter for det kommende året

eller perioden, (ii) løpende internfakturerer fra utenlandsk til norsk enhet i henhold til budsjett gjennom året, og (iii) etter avslutningen av kvartalet eller året gjør en korrigering for faktiske leveranser basert på faktiske posteringer i hovedboken. Prosedyren for internallokering mellom enheter for regnskaps- og inntektsskatteformål er derfor uavhengig av innkomne enkeltfakturaer.

Dette kan illustreres med følgende eksempel: Når hovedkontoret i Danmark mottar en ekstern faktura fra en dansk leverandør, viderebelastes kostnaden sjelden umiddelbart til filialen i Norge. I stedet skjer dette på et senere tidspunkt når internfakturaen produseres, og da inngår en andel av den eksterne kostnaden som en del av totalbeløpet i internfakturaen.

Konsekvensen av det ovennevnte i forhold til tidfestingsreglene er at virksomhetene i praksis ikke vil kunne innrapportere korrekt merverdiavgift i samme termin som fakturaene fra ekstern leverandør er datert.

Etter vår oppfatning bør reglene for innrapportering og tidfesting utformes slik at virksomhetene kan bygge på eksisterende prosedyrer for regnskaps- og inntektsskatteformål. Vi viser til at det i England er innført lignende regler som de departementet ønsker å innføre, men med et noe snevrere virkeområde. I henhold til de engelske reglene må filialer i England beregne engelsk merverdiavgift på eksterne anskaffelser foretatt av hovedkontoret. Sammenlignet med de norske reglene, er begrensningen i virkeområdet at de engelske reglene kun gjelder når filialen i England er del av en fellesregistrering og omsetter tjenester til andre enheter innenfor fellesregistreringen. Til tross for denne begrensningen, er reglene sammenlignbare.

Engelske skattemyndigheter har utstedt retningslinjer for praktiseringen av reglene ([Group and divisional registration \(VAT Notice 700/2\) - GOV.UK](#), se kapittel 7). I retningslinjene gis følgende anvisninger for rapportering og tidfesting av merverdiavgiften som skal beregnes etter de engelske reglene:

Where an intra-group supply is represented by a clear one-off charge then the section 43(2A) charge should be calculated on it immediately, but some supplies (and related charges) may be ongoing, possibly with quarterly estimates which are accurately calculated annually. Where this applies, HMRC is content for section 43(2A) charges to be similarly estimated quarterly, and for the annual calculation to correct any over or under payment of tax that may have occurred. Where charges are genuinely annual, with no charges actually made within the group until the year end, the section 43(2A) charge will only be due annually."

Som det fremgår, har britiske skattemyndigheter inntatt en pragmatisk tilnærming ved at virksomhetene tillates (i) å bruke en "budsjettere-fakturere-justere ved årsslutt"-modell og (ii) legge til grunn tidspunktet for faktisk internfakturerings for innrapportering og tidfesting av merverdiavgiften. Vi mener at denne tilnærmingen er det eneste realistiske alternativet også i Norge, selv om den teoretisk sett ikke samsvarer med kravet til tidfesting i merverdiavgiftsloven. Hvorvidt departementet finner det hensiktsmessig å formalisere dette i lov- eller forskrift, eller gi veiledning gjennom en uttalelse i forarbeidene eller en tolkningsuttalelse, har vi ingen sterke meninger om. Det som er viktig for MLE-ene er at det gis veiledning om at dette også er akseptabelt i Norge.

Kravene til dokumentasjon er nært knyttet til hvordan virksomhetene skal fastsette beregningsgrunnlaget for merverdiavgift, samt innrapportere og tidfeste merverdiavgiften. Når virksomhetene benytter en "budsjettere-fakturere-justere ved årsslutt"-modell, vil det ikke være

samsvar mellom den innrapporterte merverdiavgiften og de faktisk mottatte fakturaene. Det vil bli utstedt en internfaktura, for eksempel månedlig, basert på budsjett, som ikke har noen sammenheng med de faktisk innkomne fakturaene for den aktuelle terminen. Dersom norske skattemyndigheter gjennomfører oppgavekontroll for den aktuelle perioden, vil det ikke være samsvar mellom beregnet merverdiavgift i skattemeldingen for merverdiavgift og de mottatte fakturaene for den aktuelle terminen. Samsvar oppnås først ved den påfølgende kvartalsvise eller årlige justeringen, som dekker en lengre periode enn to-månedsterminen. Dette er en uunngåelig konsekvens av hvordan normale prosedyrer for regnskap og inntektsskatt er lagt opp. Kravene til dokumentasjon må være i tråd med hvordan innrapporteringen og tidfestingen av merverdiavgift vil foregå. Vi ber derfor om at departementet gir veiledning om dette, enten formalisert via en regulering i lov- eller forskrift, eller via uttalelser i forarbeider eller tolkningsuttalelser.

Særskilt om tidfesting i forbindelse med komplekse IT-utviklingsprosjekter

Tidfesting av merverdiavgift ved utvikling av komplekse IT-systemer i konsern reiser flere problemstillinger som har stor praktisk betydning for mange multinasjonale konsern.

Departementet legger på side 48 i høringsnotatet til grunn at eksternt anskaffede, merverdiavgiftspliktige fjernleverbare tjenester som utgjør innsatsfaktorer i produkt- eller tjenesteutvikling, skal merverdiavgiftsberegnes fortløpende. Dette gjelder selv om kostnadene til de eksternt anskaffede tjenestene ikke fordeles fortløpende for regnskaps- og inntektsskatteformål. De foreslåtte reglene krever veiledning om hvordan virksomhetene skal forholde seg i slike utviklingsprosjekter. Vi vil her fokusere spesielt på tidfesting av merverdiavgift ved utvikling av komplekse IT-systemer i konsern, hvor det ikke anses å være foretatt noen form for levering, men betalingen er å anse som et finansielt forskudd.

I konsernstrukturer organiseres utvikling og implementering av større IT-systemer ofte sentralt, enten i morselskapet eller gjennom en dedikert IT-enhet. Disse systemene skal gjerne benyttes av flere selskaper og filialer i konsernet, og utviklingsløpet kan strekke seg over flere år. Systemene kan være komplekse løsninger, som betalingsplattformer, CRM-systemer eller infrastrukturløsninger, og består av en kombinasjon av interne utviklingsressurser, lisensiert teknologi og tjenester levert av eksterne leverandører.

I mange tilfeller forskuddsfinansierer enkelte konsernselskaper, eksempelvis filialer i ulike jurisdiksjoner, utviklingsprosjektet. Morselskapet fakturerer filialene for deres andel, gjerne flere år før en ferdigstilt og funksjonell løsning foreligger. Dette innebærer at forskuddsbetaling skjer uten at det nødvendigvis skjer levering, overføring av eierskap eller faktisk tilgang for mottakende filialer.

Gjeldende rett – merverdiavgiftsplikt ved forskuddsbetalinger

Det fremgår av merverdiavgiftsloven § 15-9 at beløp som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav a til d skal oppgis i skattemeldingen for den terminen dokumentasjonen er utstedt. Beløp som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav e skal oppgis for den terminen betalingen skjedde. Ved forskuddsbetaling skal merverdiavgiften normalt oppgis i den terminen forskuddet mottas eller dokumenteres, selv om den underliggende vare eller tjeneste først leveres senere.

Merverdiavgiftsloven § 15-10 tredje ledd fastslår at avgiftsberegning tidligst skal skje på leveringstidspunktet, med mindre betaling eller faktura er utstedt tidligere.

Det er avgjørende å skille mellom:

- Forskudd på levering av varer og tjenester hvor betalingen skjer som vederlag for en konkret og identifiserbar fremtidig leveranse. I slike tilfeller utløses merverdiavgift på betalingstidspunktet.
- Finansielle forskudd hvor betalingen skjer uten at det på betalingstidspunktet foreligger noen konkret og spesifikk ytelse. Disse betalingene fungerer i praksis som intern finansiering og utgjør ikke omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.
- Utviklingsprosjekter hvor det verken leveres noe eller betales noe løpende.

Dette innebærer at levering er avgiftsmessig skjæringstidspunkt, og at forskuddsbetalinger som ikke er knyttet til en konkret levering, ikke skal utløse merverdiavgift på betalingstidspunktet.

I en prinsipputtalelse datert 22.05.2007 fremkommer det at Skattedirektoratet mener prinsipielt at det ikke kan legges avgjørende vekt på at det er benyttet et salgsdokument for å avgjøre om man står overfor en forskuddsfakturerings av varer/tjenester, eller en anmodning om et finansielt forskudd med senere fakturering. Et finansielt forskudd er en betalingstransaksjon og ikke en fakturering av en ytelse. Slike forskudd skjer uten beregning av merverdiavgift.

Avgiftsmessige utfordringer i konsern

a. Manglende fradragrett

Norske filialer og andre konsernselskaper kan ha begrenset eller ingen rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Dersom merverdiavgift feilaktig beregnes ved forskuddsbetaling uten at levering har skjedd, vil dette utgjøre en endelig kostnad.

b. Levering har ikke skjedd

Ved forskuddsbetalinger for systemutvikling som først leveres flere år senere, har mottakeren på betalingstidspunktet ingen reell tilgang til eller bruksrett til systemet. Det er derfor ikke grunnlag for å anse at det har skjedd omsetning, og avgiftsplikt bør ikke pålegges.

c. Ingen adgang til justering

Selskaper uten fradragrett har ikke mulighet til å justere merverdiavgift ved kansellering eller endring. Risikoen for tap av forskudd og avgift bæres fullt ut av filialen.

d. Uklare grenser mellom vederlag og internfinansiering

Det mangler klare retningslinjer for når konserninterne betalinger er vederlag for avgiftspliktige tjenester, og når de er intern finansiering uten avgiftsmessige konsekvenser. Dette skaper usikkerhet og risiko for ulik behandling.

Forslag til avklaringer og tiltak

For å sikre enhetlig og forutsigbar praksis foreslår vi følgende:

- *Tydeliggjøring av avgiftspliktens inntreden*
Det bør klargjøres at det kun skal beregnes merverdiavgift ved forskuddsbetaling dersom det på betalingstidspunktet foreligger en konkret og identifiserbar ytelse. Betalinger uten slik tilknytning skal ikke utløse avgiftsplikt.
- *Presisering av omsetningsvurderingen*
Det bør utarbeides veiledning om når en konsernintern betaling utgjør vederlag for en avgiftspliktig tjeneste, med særlig fokus på: avtalens innhold og leveranseforpliktelser, mottakerens tilgang eller bruksrett på betalingstidspunktet, og om betalingen er del av intern finansiering eller kostnadsfordeling.

Oppsummering

Ved store og komplekse IT-systemer kan utviklingsløpet strekke seg over flere år, og det er ikke uvanlig at finansiering skjer helt eller delvis gjennom forskuddsbetalinger. Merverdiavgift skal kun beregnes når det foreligger omsetning i form av en konkret ytelse, og ikke ved finansiell forskuddsbetaling, jf. merverdiavgiftsloven §§ 15-9 og 15-10. Vi ber om klare retningslinjer og veiledning som vil bidra til forutsigbarhet, redusere urimelige kostnader og sikre enhetlig praksis.

Motvirkning av dobbeltbeskatning

Som redegjort for ovenfor, er merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd annet punktum ment å være en sikkerhetsventil for å unngå dobbeltbeskatning. Det følger av bestemmelsens første punktum at dersom tjenesten er til bruk i merverdiavgiftsområdet av en næringsdrivende eller en offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet (for eksempel en filial i Norge), skal det beregnes merverdiavgift selv om tjenesten leveres til en mottaker som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. I henhold til bestemmelsens annet punktum gjelder plikten til å beregne merverdiavgift likevel ikke dersom det kan dokumenteres at det er beregnet merverdiavgift av tjenesten utenfor merverdiavgiftsområdet.

I høringsnotatet punkt 4.3.7 påpeker departementet at dagens annet punktum i merverdiavgiftsloven § 3-30 annet ledd ikke virker i tråd med hensikten og resulterer i mange tilfeller i utilsiktet ikke-beskatning. Samtidig erkjenner departementet at oppheving av annet punktum i § 3-30 annet ledd vil kunne lede til dobbeltbeskatning. Det skyldes at MLE-enes fradragsrett i utlandet ikke nødvendigvis fullt ut reflekterer avgiftsplikten som foreslås i § 3-30 annet ledd. Departementet uttaler at hensynet til å unngå dobbeltbeskatning veier tungt og at departementet derfor vurderer å videreføre en sikkerhetsventil for å motvirke dobbeltbeskatning.

Høringsinstansene bes særskilt om å gi innspill på i hvilken grad og i hvilke tilfeller MLE-ene kan pådra seg en endelig avgiftsbelastning i utlandet på tjenester som vil være avgiftspliktige etter forslaget til endring av § 3-30 annet ledd.

Siden MLE-enes fradragsrett i utlandet ikke alltid fullt ut reflekterer avgiftsplikten som foreslås i § 3-30 annet ledd, bør det videreføres en sikkerhetsventil for å motvirke dobbeltbeskatning. For inntektsskatt finnes det en sikkerhetsventil gjennom reglene om kreditfradrag, som er utformet for å avhjelpe potensiell dobbeltbeskatning når en inntekt har tilknytning til to eller flere jurisdiksjoner. Det

er vanskelig å se grunner til at departementet skal akseptere dobbeltbeskatning i større utstrekning med hensyn til merverdiavgift enn inntektsskatt.

Vår oppfatning er at uten en sikkerhetsventil vil det oppstå omfattende dobbeltbeskatning. Dette skyldes at ikke alle jurisdiksjoner har regler som tillater fradragsføring av kostnader pådratt ved finansiell tjenesteyting gjennom filial i Norge. Videre er mange aktører ikke i stand til å kreve fradrag på grunn av praktiske utfordringer knyttet til lokal fradragsføring, selv om reglene teoretisk sett tillater det. Dette gjelder uavhengig av om det utenlandske hovedkontoret er etablert innenfor eller utenfor EU.

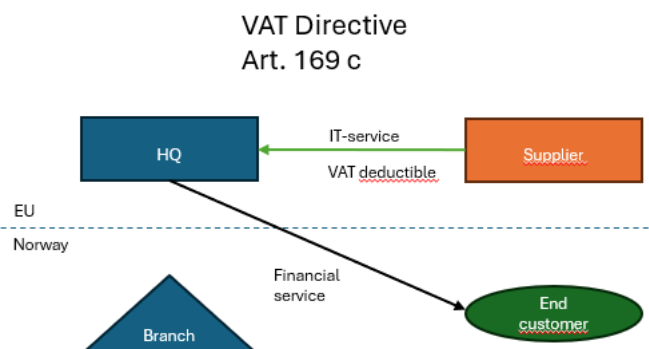
I EU pålegger merverdiavgiftsdirektivet artikkel 169 c medlemsstatene å gi næringsdrivende fradrag for kostnader knyttet til omsetning av finansielle tjenester til kunder hjemmehørende utenfor EU. Motsatt er det som hovedregel ikke fradragsrett for merverdiavgift på omsetning av finansielle tjenester til kunder hjemmehørende i EU, ettersom finansielle tjenester er unntatt i de fleste EU-land. Høringsnotatet synes å bygge på at det er artikkel 169 c som har resultert i at MLE-er med etablering i en EU-stat kan oppnå fradrag for kostnader til omsetning av finansielle tjenester gjennom filial i Norge. Vårt inntrykk er imidlertid at denne bestemmelsen praktiseres ulikt blant medlemslandene. Flere av Norges mest sentrale handelspartnere synes å praktisere direktivet slik at det ikke innrømmes fradrag for lokalt pådratte kostnader knyttet til finansiell tjenesteyting gjennom filial i Norge.

Artikkel 169 c har grenseflater mot andre regelsett som regulerer fradragsretten der et MLE driver virksomhet i flere jurisdiksjoner. I henhold til artikkel 169 a skal medlemsstatene gi fradragsrett for lokalt pådratt merverdiavgift som knytter seg til næringsvirksomhet som drives utenfor medlemsstaten. Vilkåret er at merverdiavgiften hadde vært fradragsberettiget dersom aktiviteten hadde vært utøvet i landet der kostnaden pådras. Anvendelsesområdet for artikkel 169 a var blant annet gjenstand for tolkning i EU-domstolens avgjørelse i C-165/17 (Morgan Stanley), der EU-domstolen innfortolket et vilkår om at aktiviteten må gi grunnlag for fradrag både i staten der kostnaden pådras og i staten der den utadrettede aktiviteten som kostnaden knytter seg til finner sted («double-layer test»).

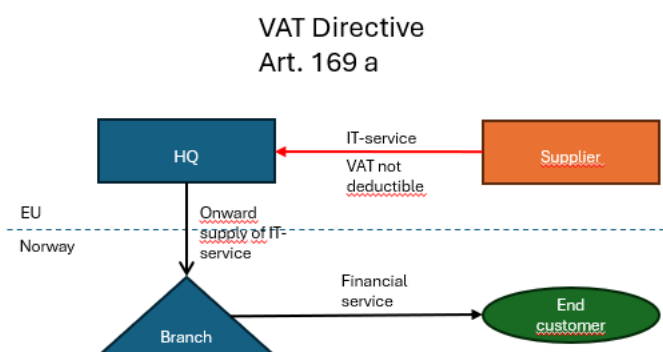
Artikkel 169 a får anvendelse der en virksomhet i en EU-stat utøver finansiell aktivitet gjennom en filial i en annen EU-stat, normalt med den konsekvens at fradragsretten for lokalt pådratte kostnader avskjæres. Flere EU-land synes å legge til grunn at artikkel 169 a også får anvendelse for kostnader pådratt i en EU-stat som gjelder aktivitet utøvet gjennom en filial i en tredjestat utenfor EU, herunder innenfor området for finansiell tjenesteyting. Praksis i disse landene synes å være at artikkel 169 c ikke er anvendelig fordi det ikke skjer en omsetning («transaction») direkte fra en etablering i EU til en sluttkunde i Norge. I slike tilfeller vil det normalt ikke innrømmes fradrag for kostnader pådratt til drift av filial som driver med finansiell tjenesteyting.

De følgende to figurene er ment å illustrere virkeområdet for artikkel 169 c og artikkel 169 a i landene som har lagt til grunn praksisen beskrevet ovenfor:

Figur 1:



Figur 2:



Slik vi forstår det, tolker blant annet Danmark, Tyskland og Luxembourg direktivet som angitt over. Et tilsvarende utgangspunkt synes å være lagt til grunn i England, selv om merverdiavgiftsdirektivet ikke får direkte anvendelse der. I Sverige og Finland er grenseflaten mellom artikkel 169 a og 169 c uavklart, med den konsekvens at det er usikkert om det er fradragsrett lokalt.

I EU kan ovennevnte utgangspunkter påvirkes av om MLE-et har etablert fellesregistreringer. Også her er det imidlertid store lokale variasjoner med hensyn til anvendelsen av EU-domstolens avgjørelser i C-7/13 (Skandia) og C-812/19 (Danske Bank). Enkelte EU-land anerkjenner ikke prinsippene som ble etablert med disse avgjørelsene, og anser transaksjoner mellom hovedkontor og filial som avgiftsfrie, uavhengig av om det er etablert fellesregistrering i EU. Andre medlemsland anerkjenner ikke at fellesregistreringer etablert i tredjeland, herunder Norge, er relevante i forhold til prinsippene som ble etablert med de nevnte avgjørelsene. I mange tilfeller må man derfor følge hovedreglene i artikkel 169 a og 169 c, selv om det er etablert fellesregistreringer. Videre er det ikke alltid slik at MLE-et har etablert fellesregistreringer, noe som igjen betyr at man må følge hovedreglene. Dette kan føre til dobbeltbeskatning.

Vår erfaring er at rettstilstanden utenfor EU er relativt uoversiktlig, men at det ofte oppstår tilsvarende problemstillinger som innen EU. I mange tilfeller er prosessen med å kreve refusjon eller fradrag i stater utenfor EU også så omstendelig at mange selskaper i praksis avstår fra det.

Oppsummert kan det ikke legges til grunn at de utenlandske jurisdiksjonene som Norge samhandler mest med, innrømmer fradrag for kostnader pådratt lokalt. Dette kan føre til at det oppstår dobbeltbeskatning i betydelig utstrekning dersom det ikke videreføres en sikkerhetsventil.

Uavhengig av om lokale regler tillater fradrag for kostnader knyttet til finansiell tjenesteyting gjennom filial i Norge, er det, som nevnt ovenfor, slik at flere foretak ikke krever fradrag. Det er betydelige utfordringer knyttet til å dokumentere om, og i hvilket omfang, en lokalt pådratt kostnad er til bruk for finansiell tjenesteyting i Norge. Videre forutsetter fradragsføring normalt at man kan sette en behandlingskode i regnskapet når fakturaen mottas, mens endelig fordeling for internprisings- og regnskapsformål skjer senere.

Departementet har ikke foreslått en konkret lovtekst for regulering av en sikkerhetsventil, men angir at en slik regel kan utformes slik at MLE-et kan unnlate å beregne merverdiavgift i Norge dersom det kan dokumenteres (i) at det er beregnet merverdiavgift i utlandet, (ii) at den utenlandske merverdiavgiften faktisk ikke har blitt fradragsført, og (iii) at MLE-et etter lokale regler ikke har et rettskrav på å kunne fradragsføre merverdiavgiften.

Vi er enige i at en slik regulering i utgangspunktet er egnet. Imidlertid mener vi at det bør være tilstrekkelig å påvise at det er beregnet merverdiavgift i utlandet og at denne merverdiavgiften ikke er fradragsført (vilkår (i) og vilkår (ii)). Å innføre et krav om at MLE-et skal være avskåret fra å kreve fradrag etter avgiftsreglene i en utenlandsk jurisdiksjon vil komplisere avgiftsbehandlingen vesentlig. Som beskrevet ovenfor er det stor usikkerhet knyttet til om fradrag faktisk innrømmes hos våre mest sentrale handelspartnere, blant annet Sverige og Finland. I praksis kan det være vanskelig eller umulig å få en avklaring av dette spørsmålet fra utenlandske skattemyndigheter, noe som gjør situasjonen lite forutsigbar for virksomhetene.

En slik regel vil også innebære at norske skattemyndigheter, som ledd i kontrollvirksomheten, på selvstendig grunnlag må ta stilling til anvendelsen av de utenlandske avgiftsreglene på et vanskelig tilgjengelig område. Vi er enige i at det å sløyfe kravet om at virksomhetene faktisk ikke skal ha et rettskrav på fradrag, kan gi mulighet til å «rute» anskaffelser via land som har en lavere avgiftssats enn Norge. Imidlertid antar vi at dette vil forekomme i svært begrenset grad, og at fordelene ved å sløyfe dette kravet vil overstige ulempene.

Oppsummert støtter vi det skisserte forslaget til sikkerhetsventil, med unntak av vilkår (iii), som stiller krav om at reglene i det aktuelle landet ikke åpner for fradragsføring.

3.3. Fradragsrett for fjernleverbare tjenester til bruk utenfor Norge

I høringsnotatet punkt 4.4 foreslår departementet en utvidet fradragsrett for fjernleverbare tjenester som er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet.

Dagens regler kan gi endelig avgiftsbelastning i utførselstilfellene, idet avgiftsplikten etter § 3-30 annet ledd og fritaksbestemmelsen i § 6-22 annet ledd legger avgjørende vekt på hvem som anses som mottaker av tjenesten. Dersom en MLE-etablering i merverdiavgiftsområdet anses som mottaker

av en fjernleverbar tjeneste, gjelder avgiftsplikten selv om tjenesten er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. For å oppnå nøytralitet i utførselstilfellene foreslår departementet, i tråd med OECD-retningslinjene, å innføre bestemmelser for å motvirke endelig avgiftsbelastning i Norge for tjenester som er til bruk av MLE-etableringer hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet.

Hvis tjenesten ikke er avgiftspliktig i forbruksjurisdiksjonen, vil endringsforslaget medføre ikke-beskatning av fjernleverbare tjenester som er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. Departementet uttaler at utilsiktet ikke-beskatning, i likhet med dobbeltbeskatning, ikke er ønskelig, men at dette likevel, i tråd med destinasjonsprinsippet, i utgangspunktet bør løses av forbruksjurisdiksjonen, og ikke av Norge som eksportjurisdiksjon. Samtidig uttaler departementet at dersom det innføres en sikkerhetsventil i innførselstilfellene, kan symmetrihensyn tilsi at retten til fradrag forbeholdes tilfeller hvor det blir beregnet merverdiavgift i jurisdiksjonen der tjenesten er til bruk.

Vi er enige med departementet i at det, for å oppnå nøytralitet i utførselstilfellene, bør gis fradragsrett for inngående merverdiavgift for den andelen av tjenesten som er til bruk av andre etableringer i MLE-et utenfor Norge.

Videre er vi også enige i at utilsiktet ikke-beskatning som utgangspunkt bør løses av forbruksjurisdiksjonen, og ikke av Norge som eksportjurisdiksjon. Dette er i tråd med destinasjonsprinsippet.

Vi forstår høringsnotatet slik at departementet likevel vurderer å forbeholde retten til fradrag til tilfeller der det blir beregnet merverdiavgift i jurisdiksjonen der tjenesten er til bruk. Vi er enige i at det som utgangspunkt er ønskelig med symmetri mellom inn- og utførselstilfellene. Etter vårt syn vil imidlertid et slikt vilkår komplisere reglene og gi risiko for dobbeltbeskatning.

For eksempel antar vi at det vil kunne oppstå komplikasjoner der forbruksjurisdiksjonens regler er basert på en «separat enhet-modell», hvor den MLE-interne overføringen av tjenester anses som en levering mellom to separate avgiftssubjekter. I mange tilfeller kan det gå lang tid, opptil flere år, mellom anskaffelsestidspunktet og den MLE-interne overføringen, for eksempel IT-systemer som utvikles av hovedkontoret i Norge og senere leveres til filialen i forbruksjurisdiksjonen. Hvordan skal man da dokumentere at det blir beregnet merverdiavgift i forbruksjurisdiksjonen? Skal man se på reglene som gjelder i forbruksjurisdiksjonen på anskaffelsestidspunktet og anta at de vil være de samme når tjenesten senere leveres til filialen? Ved regelendringer eller endrede omstendigheter i mellomtiden kan man ende opp med dobbeltbeskatning. Innenfor EU vil det også kunne ha betydning om enhetene er del av en merverdiavgiftsgruppe eller ikke, noe som kan endre seg fra anskaffelsestidspunktet til overføringstidspunktet.

Av hensyn til at avgiftsreglene bør være enkle å forstå og anvende, og for å unngå risiko for dobbeltbeskatning, mener vi at det ikke bør knyttes et vilkår til fradragsretten om at det blir beregnet merverdiavgift i jurisdiksjonen der tjenesten er til bruk. Eventuell utilsiktet ikke-beskatning bør løses av forbruksjurisdiksjonen, i tråd med destinasjonsprinsippet, slik departementet har som utgangspunkt.

3.4 Salg av avgiftsunntatte finansielle tjenester fra utlandet direkte til kunder i merverdiavgiftsområdet

I høringsnotatet punkt 4.6 foreslår departementet en særregel for å motvirke tilpasninger i lys av hovedforslaget.

Avgiftsplikten etter § 3-30 første ledd og annet ledd forutsetter at tjenesten kjøpes (første ledd) eller brukes (annet ledd) av en næringsdrivende mv. som er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. En aktuell tilpasning for å omgå disse bestemmelsene vil være å omsette tjenester fra foretak som ikke anses hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, direkte til kunder i Norge.

Departementet påpeker at et vesentlig mål med endringsforslaget er å oppnå større grad av nøytralitet mellom ulike aktører som omsetter avgiftsunntatte tjenester til kunder i Norge. Muligheten for grensekryssende omsetning av finansielle tjenester gir risiko for redusert måloppnåelse i form av en konkurranseulempe for foretak som omsetter finansielle tjenester fra en virksomhet som er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Departementet foreslår derfor å innføre en særregel for å bidra til målet om økt nøytralitet, jf. forslaget til ny § 3-30 a i merverdiavgiftsloven. Departementet foreslår å avgrense bestemmelsen til grensekryssende salg av avgiftsunntatte finansielle tjenester.

Etter forslaget skal det beregnes merverdiavgift dersom mottakeren av den fjernleverbare tjenesten er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, og tjenesten er til bruk for mottakerens grensekryssende omsetning eller formidling av tjenester som etter sin art omfattes av merverdiavgiftsloven § 3-6, til kjøpere hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Departementet foreslår at avgiftsplikten i dette tilfellet avgrenses mot tilfeller der det er endelig belastet merverdiavgift av tjenesten i utlandet.

Forslaget til § 3-30 a skal motvirke avgiftsmotiverte tilpasninger og bidra til nøytralitet mellom foretak som omsetter finansielle tjenester i Norge og foretak som omsetter finansielle tjenester til Norge. I motsetning til de øvrige delene av endringsforslaget, er destinasjonsprinsippet ikke like fremtredende her. Departementet mener derfor at avgiftsplikten på dette punktet bør avgrenses til tilfeller der det er endelig belastet merverdiavgift av tjenesten i utlandet. Dette vil medføre at avgiftsplikten etter § 3-30 a primært vil gjelde tjenester som foretakene kan oppnå fradrag for i henhold til særregelen i artikkel 169 c i merverdiavgiftsdirektivet.

Vi støtter forslaget om å innføre en særregel for foretak som ikke er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, men som får fradrag for inngående merverdiavgift i utlandet for anskaffelser til bruk i grensekryssende salg av avgiftsunntatte tjenester direkte til kunder i merverdiavgiftsområdet. Uten en slik særregel vil norsketablerte finansforetak påføres en konkurranseulempe.

4. Ikrafttredelse

Forslaget, med unntak av særregelen omtalt i punkt 3.4 ovenfor, foreslås å tre i kraft 01.01.2026.

De multinasjonale selskapene påpeker at en implementeringsdato fra 01.01.2026 vil være svært krevende. Forslaget som presenteres i høringsnotatet er uferdig, og virksomhetene kan ikke starte

implementeringen, inkludert systemutvikling, før regelverket er på plass og myndighetene har utarbeidet nødvendig veiledning. Det er ikke avklart om det vil innføres en sikkerhetsventil for å motvirke dobbeltbeskatning. For mange aktører som i dag ikke krever fradrag lokalt, vil en slik sikkerhetsventil innebære at behovet for å iverksette endringer bortfaller for disse jurisdiksjonene. Videre fremgår det ikke av høringsnotatet hvilke krav som vil stilles til tidfesting og dokumentasjon. Som nevnt ovenfor må virksomhetene gjøre endringer i dagens internfaktureringsystemer for å innhente nødvendig informasjon til rapportering av merverdiavgift. Dette vil kreve utvikling og oppdatering av it-systemer og rapporteringsrutiner for å sikre korrekt etterlevelse av reglene. Dersom det ikke gis tilstrekkelig tid til å etablere en mest mulig automatisert prosess, vil det kreve betydelig manuelt arbeid å sørge for korrekt rapportering av merverdiavgift. De multinasjonale selskapene mener derfor at de nye reglene tidligst bør tre i kraft fra 2027.

Dersom departementet holder fast ved at forslaget skal tre i kraft 01.01.2026, vurderer de multinasjonale selskapene det som viktig at de nye reglene kun får virkning for kjøp som gjøres fra og med denne datoen. Kjøp som er gjort før 01.01.2026, men som allokeres skattemessig/regnskapsmessig etter at regelendringene har trådt i kraft, bør ikke påvirkes.

De helnasjonale selskapene ønsker at endringsforslaget trer i kraft 01.01.2026 for å raskt avbøte den manglende konkurransenøytraliteten under dagens regime.

Med vennlig hilsen
Finans Norge

Stefi Kierulf Prytz
direktør

Herborg Horvei
fagsjef

Dette dokumentet er elektronisk godkjent og inneholder derfor ingen signatur(er)