



Handelshøyskolen BI

MAN 29221 Merverdiavgift I - grunnleggende emner og EU Mua - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefined Information

Start date:	06-09-2023 09:00 CEST	Term:	202320
End date:	11-12-2023 12:00 CET	Grading scale:	Norwegian 6-point scale (A-F)
Examination type:	P		
Flow code:	202320 20447 IN02 W P		
Internal assessor:	(Anonymised)		

Navn:

Monica Jakobsen Strand

Information from participant

Title *:	Omsetning av fjernleverbare tjenester i eller til Norge - Utenlandske virksomheters registreringsplikt ved omsetning av fjernleverbare tjenester til norske forbrukere		
Name of supervisor *:	Maj Hines		
Does the submission contain confidential material?:	No	Can the submission be made public?:	Yes

Group

Group name:	(Anonymised)
Group number:	11
Other members:	The participant has submitted as a one-person group

Prosjektoppgave

ved Handelshøyskolen BI

**Omsetning av fjernleverbare tjenester i eller til Norge -
Utenlandske virksomheters registreringsplikt ved omsetning av fjernleverbare
tjenester til norske forbrukere**

Eksamenskode og navn:

**MAN 2922-2923 Merverdiavgift I - grunnleggende emner og
EU Mva**

Utleveringsdato:
13.09.2023

Innleveringsdato:
05.12.2023

Stuedsted:
BI Oslo

Innholdsfortegnelse

OMSETNING AV FJERNLEVERBARE TJENESTER I ELLER TIL NORGE -.....	1
INNHOLDSFORTEGNELSE	I
SAMMENDRAG	II
INNLEDNING	1
BEGREPET «FJERNLEVERBARE TJENESTER»	2
FJERNLEVERBARE TJENESTER	2
ELEKTRONISKE TJENESTER	3
ELEKTRONISKE KOMMUNIKASJONSTJENESTER	3
FAST TERMINAL	4
REGISTRERING I NORGE	4
REGISTRERING I MERVERDIAVGIFTSREGISTERET VS. VOEC-REGISTRERING	4
REGLER OG REGISTRERING I EU	6
MERVERDIAVGIFT PÅ FJERNLEVERBARE TJENESTER I EU	6
REGISTRERINGSORDNING I EU	7
OM VIRKSOMHET UTEN FYSISK TILSTEDEVÆRELSE I NORGE KAN HA INNENLANDSK OMSETNING	8
KRITERIER SOM ER AVGJØRENDE FOR INNENLANDSK OMSETNING	12
DET GENERELLE TILKNYTNINGSKRAVET	12
KRITERIER SOM ER AVGJØRENDE FOR INNENLANDSK OMSETNING AV FJERNLEVERBARE TJENESTER SPESIELT	14
<i>Innledning</i>	14
<i>Boozt Fashion AB</i>	15
<i>Leveringen skjer i Norge</i>	15
<i>Betydning av tidligere VOEC-registrering</i>	16
<i>Omfanget av virksomhetens totale aktivitet i utlandet</i>	17
<i>Norskrettet markedsføring</i>	17
<i>Omsetningen er avgiftspliktig i utlandet</i>	18
OPPSUMMERING OG KONKLUSJON	19
AVSLUTTENDE REFLEKSJONER	19

Sammendrag

Denne oppgaven undersøker hvordan utenlandske virksomheter skal ta stilling til hvordan de skal registrere seg for omsetning av fjernleverbare tjenester til norske forbrukere. Dette i lys av endringer i merverdiavgiftsloven fra 01.01.2023.

Endringene fjernet det tidligere avgiftsfritaket for utenlandske virksomheter for omsetning av fjernleverbare tjenester til norske forbrukere og videreførte behovet for klarhet i kilet mellom innenlandsk omsetning og omsetning til Norge.

Oppgaven benytter juridisk metode og ser på norsk rettspraksis samt EU-regler for å identifisere relevante vurderinger og kriterier for klassifisering av omsetningen.

Hovedfokus er på omsetningens art, om den foreligger innenfor eller utenfor merverdiavgiftsområdet, og om den kan anses som levering i eller til Norge. Det diskuteres om virksomheter uten fysisk tilstedeværelse og levering i Norge kan ha innenlandsk omsetning og hvilke konsekvenser de ulike registreringsordningene har. Oppgaven argumenterer for at det kreves en konkret vurdering av virksomhetens tilknytning til Norge, med hensyn til blant annet fysisk aktivitet, markedsføring og tilpasninger til Norge, samt avgiftsstatus i utlandet.

Oppgaven avsluttes med refleksjoner over utfordringene Norge står overfor i håndteringen av merverdiavgift for digitale tjenester og foreslår mulige tiltak.

Innledning

Fra 1. januar 2023 ble det innført generell avgiftsplikt på fjernleverbare tjenester kjøpt kjøpt fra utlandet hvor kjøper er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet (Endringslov, 2022). Dette ble implementert gjennom endringer i mval. (Merverdiavgiftsloven) § 3-30. Før 2023 var det kun avgiftsplikt på elektroniske tjenester uavhengig av kjøper, samt for fjernleverbare tjenester hvor kjøper var næringsdrivende eller offentlig virksomhet (Endringslov, 2010). Med regelendringen i 2023 ble den tidligere konkurransefordelen som utenlandske virksomheter hadde ved å kunne omsette fjernleverbare tjenester avgiftsfritt til norske forbrukere fjernet (Statsbudsjettet 2023).

Selv om det foreligger merverdiavgiftsplikt på fjernleverbare tjenester uavhengig av om de er omsatt i Norge eller til Norge til norske forbrukere, finnes det ulike registreringsordninger for de to ulike tilfellene. For registrering i merverdiavgiftsregisteret må den næringsdrivende som hovedregel ha norsk innenlandsk omsetning på minst kr 50 000, jf. mval. § 2-1 og § 1-2. Virksomheter som ikke har omsetning i Norge, men som omsetter varer og tjenester til Norge, kan etter mval. § 14-4 velge en forenklet registreringsordning. Denne er omtalt som VOEC-ordningen (Vat on E-commerce), som i forbindelse med lovendringen ble utvidet til også å omfatte fjernleverbare tjenester i tillegg til elektroniske tjenester (Statsbudsjettet 2023) punkt 7.4.1 på side 165. Det er derfor fremdeles aktuelt å skille mellom innenlandsk omsetning og omsetning til Norge for at de utenlandske tilbyderne kan vite hvilken registreringsordning de skal velge.

Oppgaven vil undersøke hvilke vurderinger som skal foretas ved avgjørelsen av om en utenlandsk virksomhet driver innenlandsk omsetning eller omsetning til Norge av fjernleverbare tjenester. For å løse problemstillingen vil juridisk metode benyttes for å finne svar på om det foreligger momenter som er avgjørende for hvordan omsetningen skal klassifiseres. På grunn av begrensede rettskilder, benyttes hovedsakelig norsk rettspraksis og forarbeider. I tillegg til kilder som omhandler tjenester, vil også kilder som omtaler varer omtales. Dette for å vurdere om de samme kriteriene gjelder uavhengig av hva som omsettes.

Jeg vil først si noe om hvilke typer tjenester som omfattes av regelendringen, samt kort gjennomgå de ulike registreringsordningene; alminnelig registrering og VOEC-registrering. Dette for å vise hvilke konsekvenser de ulike registreringsordningene har for den utenlandske næringsdrivende. Deretter vil jeg si noe om hvordan fjernleverbare tjenester er definert og praktisert av EU. Ettersom en fjernleverbar tjeneste er stedsuavhengig, er det nødvendig å si noe om hvorvidt utenlandske virksomheter kan drive innenlandsk omsetning uten fysisk tilstedeværelse og hvor leveringen ikke skjer i Norge.

Oppgaven avgrenses mot innførsel og omsetning av varer, samt stedbundne tjenester. Disse vil likevel bli omtalt i den grad det er nødvendig for å forstå eller tolke reglene som gjelder for fjernleverbare tjenester. Oppgaven avgrenses videre mot omtale av omvendt avgiftsberegning. Dette er aktuelt hvor den utenlandske virksomheten omsetter fjernleverbare tjenester til norske næringsdrivende eller offentlig virksomhet, jf. mval. § 11-3. I disse tilfellene skal den utenlandske virksomheten ikke registreres i merverdiavgiftsregisteret eller VOEC-ordningen. Med «utenlandsk virksomhet» forstås her virksomheter uten forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet etter mval. § 2-1 sjette og syvende ledd.

Innholdet i begrepet «fjernleverbare tjenester»

Fjernleverbare tjenester

Etter mval. § 3-30 skal det beregnes merverdiavgift på «fjernleverbare tjenester» som er kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet når mottakeren er «hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet» og «tjenesten er merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet». At tjenesten skal være merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet innebærer at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved omsetning til Norge av tjenester som er unntatt eller fritatt fra merverdiavgiftsloven, for eksempel finansielle tjenester etter mval. § 3-6 eller levering av elektrisk kraft til husholdningsbruk i Nord-Norge etter mval. § 6-6.

«Fjernleverbare tjenester» er i mval. § 1-3 første ledd bokstav i definert som «tjenester der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted». Det avgjørende er om tjenesten «kan» fjernleveres, ikke om den faktisk fjernleveres (Merverdiavgiftshåndboken, 2023)

kapittel 1-3.10 § 1-3 første ledd bokstav i. Dette må bedømmes ut fra tjenestens art, ikke ut fra hva som er avtalt for den aktuelle tjenesten. Eksempelvis er utleie av arbeidskraft en tjeneste som kan fjernleveres, jf. Rt. 2007 s. 1401 (Norsk Helikopter AS), samt advokattjenester såfremt det ikke dreier seg om et prosessoppdrag, jf. Rt. 2012 s. 1547 (Norwegian Claims Link AS).

Elektroniske tjenester

I begrepet fjernleverbare tjenester inngår også begrepet «elektroniske tjenester», jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav j. Med dette begrepet menes «fjernleverbare tjenester som leveres over internett eller annet elektronisk nett og som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi, hvor leveringen av tjenestene hovedsakelig er automatisert», jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav j. Dette er tjenester som kan lastes ned over internett og andre elektroniske nett, for eksempel digitaliserte produkter som bøker og annen tekst, film, musikk, programvare og spill mv. (Merverdiavgiftshåndboken, 2023) kapittel 1-3.11 § 1-3 første ledd bokstav j.

Elektroniske kommunikasjonstjenester

Inn under elektroniske tjenester går også «elektroniske kommunikasjonstjenester», se mval. § 3-30 tredje ledd. Begrepet omfatter fasttelefoni, mobiltelefoni, bredbåndstelefoni, internettilgang og kringkastingstjenester (Statsbudsjettet 2011) punkt 17.4.2.2. Dette gjelder uavhengig av om forsendelsen skjer gjennom tradisjonelt radio- og tv-nett, over internett eller annet nett. Ifølge § 3-30 tredje ledd skal det beregnes merverdiavgift for disse tjenestene dersom de leveres gjennom en fast terminal i merverdiavgiftsområdet selv om mottakeren ikke er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Tilsvarende skal det etter bestemmelsens annet punktum ikke beregnes merverdiavgift dersom leveringen skjer gjennom en fast terminal utenfor merverdiavgiftsområdet og mottakeren er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Det er selve transporttjenesten eller bruken av nettet som omfattes av avgiftsplikten for elektroniske kommunikasjonstjenester. Avgiftsplikt på det underliggende innholdet må vurderes på selvstendig grunnlag (Gjems-Onstad, Kildal, Dyrnes, & Mikelsen, 2020) på side 287.

Fast terminal

Begrepet «fast terminal» er ikke definert i loven. Skattedirektoratet har uttalt at «fast terminal» innebærer at levering av elektronisk kommunikasjonstjeneste skjer gjennom et fast punkt, en bestemt adresse, for eksempel fasttelefon. Dette i motsetning til mobile terminaler som ikke er knyttet til et fast punkt. Også andre terminaler med et fast punkt er omfattet av bestemmelsen. Såkalte IP-VPN tjenester kan være av begge typer. (Prinsipputtalelse, 2008)

Ut fra denne uttalelsen, kan det se ut som om det avgjørende er om den faste terminalen tilhører kunden. Dersom den faste terminalen er en basestasjon for eksempel til det nasjonale 5G-nettet,¹ vil den elektroniske kommunikasjonstjenesten ikke være omfattet av mval. § 3-30 tredje ledd selv om tjenesten passerer denne basestasjonen og basestasjonen er plassert i merverdiavgiftsområdet. Den elektroniske kommunikasjonstjenesten anses, ut fra prinsipputtalelsen ikke å være omfattet av § 3-30 tredje ledd levert før kunden mottar den gjennom egen terminal, f.eks. mobiltelefon, nettbrett eller annen fast terminal, som parabolantenne eller bredbåndsboks.

Registrering i Norge

Registrering i merverdiavgiftsregisteret vs. VOEC-registrering

Den ordinære registreringsordningen i merverdiavgiftsregisteret gjelder for «næringsdrivende» med innenlandsk omsetning, jf. § 2-1 første ledd. Disse anses som avgiftssubjekt, jf. § 1-3 første ledd bokstav d, og får omfattende rettigheter og plikter etter merverdiavgiftsloven, blant annet rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter § 8-1. Generelt gjelder dette uavhengig av om det er norske eller utenlandske selskaper som driver avgiftspliktig virksomhet i Norge, jf. § 1-2. I LB-2016-106840 (Teleworld) la retten imidlertid til grunn at utenlandske virksomheter aldri kan drive avgiftspliktig omsetning av fjernleverbare tjenester i Norge. Dette behandles nærmere nedenfor.

¹ Basestasjon er sender- og mottagerstasjoner i trådløse mobiltelefonsystemer og trådløse nettverk. De ulike trådløse nettene krever ulike typer basestasjoner. For eksempel krever et trådløst lokalnett i hjemmet en Wi-Fi trådløs ruter. I store hus vil det ofte være nødvendig med to eller flere slike rutere. 5G-nettet har flere tusen basestasjoner plassert rundt i hele Norge. 5G basestasjonene er tekniske sett helt forskjellig fra Wi-Fi trådløse rutere (Øverby, 2023).

VOEC-registreringen etter § 14-4 gjelder avgiftssubjekt som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet, og som kun skal beregne og betale merverdiavgift på varer etter § 3-1 annet ledd og tjenester etter § 3-30 som er levert til private forbrukere. Virksomheter som er registrert etter den forenklete registerordningen skal ikke samtidig være registrert i merverdiavgiftsregisteret, jf. § 14-4 tredje ledd. Samme virksomhet kan likevel registrere seg i begge registre for ulike kategorier omsetning, for eksempel foreta en ordinær registrering for innenlandsk omsetning av varer, men en VOEC-registrering for omsetning av fjernleverbare tjenester til Norge (SKD 2010-08) punkt 4.3. Det må da foretas en vurdering for hver enkelt kategori om det foreligger salg til Norge eller i Norge.

I tillegg skal «tilbydere» i henhold til § 2-1 tredje ledd som leverer varer og fjernleverbare tjenester til forbrukere etter hhv. § 3-1 annet ledd og § 3-30 registreres etter den forenklete registreringsordningen. Beløpsgrensen på kr 50 000 gjelder også for slike tilfeller, jf. § 2-1 tredje ledd, jf. første ledd.

Begrepet «tilbyder» er nærmere presisert i (Merverdiavgiftsforskriften, 2009) § 2-1-1 og inkluderer aktører som formidler leveransen, herunder ved elektronisk grensesnitt. Elektroniske grensesnitt omfatter digitale plattformer, markedsplasser og portaler, jf. § 2-1-1 første ledd annet punktum. Dette betyr at ikke bare selger, men også tilbyder og formidler av fjernleverbare tjenester kan være underlagt registreringsplikt etter den forenklete VOEC-ordningen.² Utenlandske formidlere eller tilbydere kan også anses å drive innenlandsk omsetning av formidlingstjenester, jf. mval. § 2-1 og § 1-2. Vurderingen av innenlandsk omsetning eller omsetning til Norge vil derfor også være relevant for disse.

² Se dom fra EU-domstolen ((Fenix International, C-695/20) om den nærmere vurderingen av om virksomheten skal anses som formidler eller som leverandør (selger) av den underliggende tjenesten.

Regler og registrering i EU

Merverdiavgift på fjernleverbare tjenester i EU

EU's merverdiavgiftsdirektiv (Merverdiavgiftsdirektivet, 2006) har en definisjon av begrepet «teleytelser» i artikkel 24 nr. 2. Det er også en slags definisjon av elektroniske tjenester i direktivets bilag II, jf. artikkel 56 bokstav k (Merverdiavgiftsdirektivet, 2006). Ellers skiller ikke merverdiavgiftsdirektivet mellom fjernleverbare og stedbundne tjenester³.

Direktivet differensierer likevel til en viss grad mellom ytelsler som etter sin art er fjernleverbare og stedbundne. Etter direktivets artikkel 43 er utgangspunktet for alle ytelsler, eller tjenester, at de skal anses levert det stedet hvor den som leverer ytelsen har etablert hjemsted for sin økonomiske virksomhet eller har fast forretningssted.

Unntak fra artikkel 43 foreligger blant annet for tjenester knyttet til fast eiendom (artikkel 45) som skal anses levert hvor eiendommen ligger. Dette er i Norge ansett som stedbunden tjeneste. Det foreligger også andre unntak, for eksempel i artikkel 56 som slår fast at for ytelsler, som på nærmere vilkår leveres til forbrukere i utlandet, skal leveringsstedet anses å være stedet hvor kunden har etablert hjemstedet for sin økonomiske virksomhet. For EU gjelder artikkel 56 for nærmere opplistede ytelsler, blant annet overdragelse av opphavsrettigheter, rådgivningstjenester, utleie av personell, teleytelser, mv. Disse tjenestene likner på de tjenester som er definert som «fjernleverbare tjenester» etter mval. § 3-30 første ledd, jf. § 1-3 bokstav i og j, og som også etter den norske merverdiavgiftsloven skal anses levert hvor forbrukeren er hjemmehørende. Det er imidlertid ingen automatikk i at de tjenestetypene som er nevnt i artikkel 56 omfatter alle tjenester som anses som fjernleverbare tjenester etter merverdiavgiftsloven. Eksempelvis kan tolke- eller oversettelsestjenester anses som fjernleverbare tjenester etter mval. § 3-30 første ledd, men de er ikke omfattet av merverdiavgiftsdirektivet artikkel 56. For utenlandske næringsdrivende kan ulikhetene mellom Norge og EU når det gjelder hvilke tjenester som skal anses

³ Stedbundne tjenester er ikke definert i merverdiavgiftsloven men er ifølge juridisk litteratur tjenester som bare kan utføres ved at tjenesteyteren befinner seg et bestemt fysisk sted (Gjems-Onstad, Kildal, Dyrnes, & Mikelsen, 2020) side 269.

levert der forbrukeren er hjemmehørende, skape uklarhet og vanskeliggjøre etterlevelsen av merverdiavgiftsreglene.

Merverdiavgiftsdirektivet, 2006 har også en regel for at medlemsland skal kunne dispensere fra hovedregelen i artikkel 56. Regelen finnes i artikkel 58 og kan benyttes for å unngå dobbel avgiftsbelastning, ingen avgiftsbelastning eller konkurransevridning mellom medlemslandene. I slike tilfeller kan tjenesten som er nevnt i artikkel 56 anses levert hvor tjenestens «faktiske benyttelse eller utnyttelse finner sted». Noen tilsvarende regel har vi ikke i Norge.

Finansdepartementet omtalte kort om det skulle være merverdiavgift for tilbyder ved leveranse av tjenester som er «til bruk» i Norge (Statsbudsjettet 2023) punkt 7.4.1 på side 164. De uttaler at «[u]ten nærmere avgrensninger og avklaringer vil det kunne være utfordrende for tilbydere å håndtere at plikter inntre ut fra hvor mottakeren benytter tjenesten». Departementet frafalt derfor forslaget som var fremmet i høringsnotatet om et konsumkrav i merverdiavgiftsområdet. Som departementet trolig sikter til, vil det være utfordrende for en selger eller leverandør av en fjernleverbar tjeneste å identifisere hvor i verden tjenesten benyttes når mottakeren eksempelvis bestiller og får tjenesten levert på e-post. Det er ikke kjent hvordan dette unntaket for konsum i (Merverdiavgiftsdirektivet, 2006) artikkel 58 praktisk lar seg gjennomføre.

Registreringsordning i EU

I EU foreligger det ikke innførsel når det omsettes varer innad i medlemslandene, jf. (Merverdiavgiftsdirektivet, 2006) artikkel 30. Det foreligger derfor import eller eksport først når en vare eller tjeneste passerer grensene mellom EU-land og andre tredjeland.

Hovedregelen ved salg etter (Merverdiavgiftsdirektivet, 2006) artikkel 56, dvs. ved salg av telekommunikasjon, krinkastning og e-tjenester til forbrukere, er at det foreligger avgiftsplikt til det landet hvor kunden er hjemmehørende uavhengig av om leverandøren er etablert i eller utenfor EU. EU har altså ikke tilsvarende differensiering som Norge på omsetning i eller til Norge.

Virksomheter i EU kan benytte seg av OSS-ordningen (One Stop Shop) ved salg til forbrukere i andre medlemsland (European Commission, u.d.). Disse registrerer

seg i en medlemsstat og rapporterer merverdiavgift for grenseoverskridende salg gjennom en elektronisk portal uavhengig av hvor i EU kundene befinner seg. Dette gjelder både varer og tjenester, herunder fjernleverbare tjenester. For omsetning til Norge, må den utenlandske virksomheten betale norsk merverdiavgift gjennom VOEC-ordningen eller som ordinært registrert i merverdiavgiftsregisteret, jf. mval. § 2-1 og § 14-4.

IOSS-ordningen (Import One Stop Shop) er en forenklet ordning for innberetning og betaling av merverdiavgift for varer importert fra utenlandske virksomheter til forbrukere i EU (European Commission, 2020) side 56. For tjenester finnes det en liknende ordning kaldt MOSS (Mini One Stop Shop), som ble utvidet til OSS i 2021, jf. (European Commission, 2021) side 4 og 5.

EU søker gjennom arbeidet med «Vat In the Digital Age» å modernisere deres merverdiavgiftssystem tilpasset den digitale tidsalderen (European Commission, 2022). Forslaget er delt i tre deler og hensikten er at merverdiavgiftssystemet skal fungere bedre for bedrifter, være mer motstandsdyktig mot svindel, samt omfavne og fremme digitalisering. Dette gjennom blant annet forbedret sanntids-rapporteringssystem, oppdaterte regler om plattformøkonomi og innføring av en enkelt merverdiavgiftsregistrering i EU.

Om virksomhet uten fysisk tilstedeværelse og uten levering til Norge kan ha innenlandsk omsetning

For avgiftsplikt etter § 3-30 er det et vilkår om at mottakeren skal være «hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet». Det er altså ikke vilkår om leveringssted tilsvarende som vare etter §3-29, jf. (Tollavgiftsloven) § 2-1. De tilfeller forbrukeren er hjemmehørende i utlandet men befinner seg i Norge når den fjernleverbare tjenesten fra utlandet kjøpes og mottas i Norge, vil det derfor ikke oppstå merverdiavgiftsplikt til Norge. Motsetningsvis vil det oppstå merverdiavgiftsplikt dersom en norsk forbruker kjøper og mottar en fjernleverbar tjeneste eksempelvis i Sverige fra en Dansk leverandør. Dersom den danske leverandøren blir ansett å drive innenlandsk omsetning i Norge, må vedkommende registrere seg i det norske merverdiavgiftsregisteret på lik linje med innenlandske næringsdrivende uten at hverken virksomheten, tjenesten eller leveringen har

tilknytning til Norge. Det kan derfor stilles spørsmål ved om virksomheten kan anses å drive omsetning i Norge ettersom de hverken har fysisk tilstedeværelse her og tjenesten ikke er levert i merverdiavgiftsområdet, jf. mval. § 1-2.

I LB-2016-106840 (Teleworld), behandlet Borgarting lagmannsrett spørsmålet om det dreide seg om merverdiavgiftspliktig omsetning i Norge eller til Norge.

Selskapet Teleworld AS var hjemmehørende på Svalbard og drev formidling av fjernleverbare spåttjenester til norske forbrukere. I tilknytning til partenes hjemsted uttaler lagmannsretten følgende:

En fjernleverbar tjeneste er som nevnt en tjeneste der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted, i motsetning til såkalt stedbundne tjenester. Når en tjeneste ikke kan knyttes til et fysisk sted, lar det seg ikke gjøre å konstatere hvor omsetningen har skjedd.

Det sies videre at:

Det kan ikke foreligge intern omsetning av en tjeneste som etter sin art er fjernleverbar uten at transaksjonen kan allokere til en etablering innenfor det norske merverdiavgiftsområdet hos både selger og kjøper. Det er lagmannsrettens syn at lovens ordlyd lest i lys av forarbeidene og lovens system tilsier at ved fjernleverbare tjenester skal transaksjonen utelukkende bedømmes ut fra partenes etableringer, og ikke ut fra en helhetsvurdering av graden av leverandørens innrettelse mot det norske markedet.

Etter lagmannsrettens oppfatning må en selger være etablert innenfor merverdiavgiftsområdet for å kunne drive innenlandsk omsetning av fjernleverbare tjenester. De hevder at når tjenesten ikke kan knyttes til et fysisk sted, lar det seg ikke gjøre å konstatere hvor omsetningen har skjedd. Uavhengig av om markedsføringen rettet seg mot det norske markedet og underleverandørene hovedsakelig var norske, kunne kunden og telefonoperatørene oppholde seg hvor som helst i verden under samtalen, dvs. levering av tjenesten. Lagmannsretten mente derfor at det ikke kunne konstateres at tjenesten var levert og forbrukt i

Norge. De viste til Rt. 2006 s. 364 (Ifi Oy). Denne vil bli nærmere omtalt nedenfor, men her nevnes at Ifi Oy omhandlet et svensk selskap som drev med fremkalling og kopiering av film, samt salg av fotorelaterte produkter. Spørsmålet var om de hadde avgiftspliktig omsetning av varer i Norge, noe Høyesterett bekreftet. I Teleworld-saken peker lagmannsretten på at Ifi Oy-dommen ikke hadde overføringsverdi til deres sak. De mente at:

Merverdiavgiftsloven bygger på et grunnleggende skille mellom varer og tjenester. Ved omsetning av varer er varens art uten betydning for den avgiftsmessige behandlingen. For tjenester er dette annerledes. Tjenestens art styrer hvordan tjenesten skal behandles etter loven. Det må først identifiseres hvilken tjeneste som er levert, før det kan avklares om tjenesten er levert i eller til merverdiavgiftsområdet. Ifi OY-dommen gjaldt omsetning av varer der det kunne konstateres leveringssted i Norge. For fjernleverbare tjenester kan det som nevnt ikke konstateres at tjenesten er levert i Norge, og det er nettopp årsaken til at lovgiver fant det nødvendig å regulere særskilt den avgiftsmessige håndteringen av internasjonal tjenesteomsetning.

Omtale av avgiftsplikt ved internasjonal omsetning av tjenester fremkommer blant annet av forarbeidene (Ot.prp.nr.2 (2000–2001)). I punkt 8.2.3 er fjernleverbare tjenester over landegrenser problematisert. Det vises til at det er behov for klare regler ved omsetning av slike tjenester, blant annet med følgende begrunnelse:

For slike tjenester, hvor det ikke nødvendigvis foreligger et konstaterbart leveringssted, er det innenfor gjeldende regelverk som knytter avgiftsplikten til innenlands omsetning, uklart om tjenestene dekkes av avgiftsplikten.

Uklarheten for avgiftshjemmel ble forsøkt løst gjennom den daværende merverdiavgiftsloven § 65 a hvor departementet ble gitt myndighet til å fastsette avgiftsplikt ved innførsel av varer (Ot.prp.nr.2 (2000–2001)) punkt 8.2.3 på side 155. Ved arbeidet med endringer av bestemmelsen stilte flere høringsinstanser spørsmål ved om tjenester levert til norsk oppdragsgiver fra utlandet allerede var avgiftspliktig etter de daværende regler for innenlands omsetning (Ot.prp.nr.2

(2000–2001)) punkt 8.2.3 på side 155. Det er dermed i forarbeidene ikke tatt stilling til om utenlandske tilbydere av fjernleverbare tjenester kan anses å drive innenlands omsetning i merverdiavgiftsområdet, slik som det kan fremstå av lagmannsretten i Teleworld-dommen.

I senere tid har Borgarting lagmannsrett på nytt behandlet en tilsvarende problemstilling LB-2022-91486 (Pregonor). Saken gjaldt spørsmålet om et svenskregistrert selskap som yter fjernleverbare tjenester innen helse, jus, samliv, klarsynthet og astrologi til norske forbrukere hadde hatt avgiftspliktig omsetning i Norge. Lagmannsretten formulerte relevansen av Ifi Oy-dommen slik:

Etter lagmannsrettens syn kan dommen ikke forstås slik at tilknytningskravet kun gjelder visse typer omsetning. Hjemmelsgrunnlaget og begrunnelsen for tilknytningskravet bygger ikke på premisser som kun gjelder varesalg, men er utledet av at loven kun gjelder innenlandsk omsetning. Hjemmelsgrunnlaget som tilknytningskravet utledes fra omfatter således klart nok så vel omsetning av varer som omsetning av tjenester.

Når dette er sagt, må det presiseres at Høyesterett i Ifi Oy-dommen ikke hadde foranledning til å ta stilling til om særreguleringer i andre deler av merverdiavgiftsloven kan innebære at tilknytningskravet kan stille seg annerledes for visse typer omsetning. At Ifi Oy-dommen må forstås slik at tilknytningskravet i utgangspunktet er en generell del av lovens omsetningsbegrep, innebærer således ikke at Høyesterett har tatt stilling til om rettstilstanden vil være en annen for fjernleverbare tjenester, som følge av særreguleringer i merverdiavgiftsloven.

Lagmannsretten viste også til Teleworld-saken, men tilla den liten selvstendig rettskildemessig vekt idet det ikke var fremlagt noen vedtak som tilsa at dommen lå til grunn i annen forvaltningspraksis. Etter en konkret vurdering kom lagmannsretten til at det svenske selskapet hadde innenlandsk omsetning i Norge. Med denne avgjørelsen fremstår det som om Borgarting lagmannsrett har endret sin oppfatning som de la til grunn i Teleworld, og at utenlandske virksomheter likevel kan ha innenlandsk omsetning av fjernleverbare tjenester.

Merverdiavgiftsloven skiller ikke plikten til registrering ut fra hvor den næringsdrivende er hjemmehørende, jf. mval. § 1-2 første ledd. Så lenge den næringsdrivende omsetter varer eller tjenester innenfor merverdiavgiftsområdet, vil det foreligge registreringsplikt, jf. mval. § 2-1, jf. § 1-2. Dette fremkommer også av praksis (Klagenemnda for merverdiavgift – avgjørelse, 2015). Det legges dermed til grunn at utenlandske virksomheter som ikke har fysisk tilstedeværelse i Norge kan ha innenlandsk omsetning av fjernleverbare tjenester. Dette gjelder selv om omsetningen skjer til Norske forbrukere som befinner seg i utlandet.

Kriterier som er avgjørende for innenlandsk omsetning

Det generelle tilknytningskravet

Det neste trinnet er å identifisere de avgjørende kriteriene for å skille mellom innenlandsk omsetning og innførsel av fjernleverbare tjenester for utenlandske virksomheter som omsetter til Norske forbrukere.

Den mest kjente avgjørelsen som tar for seg spørsmålet om det foreligger innenlands omsetning eller import er Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2006 s. 364 (Ifi Oy), som nevnt ovenfor. Selskapet fremkalte og kopierte film og drev salg av fotorelaterte produkter. Salget skjedde i Norge, mens fremkallingen foregikk i Finland. Høyesterett uttalte innledningsvis at

det er på det rene at utenlandske næringsdrivende kan ha omsetning i Norge, selv om de ikke har noen fastere tilknytning til Norge.

Avgjørende blir om det etter en konkret helhetsvurdering foreligger en tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge. Privatrettens alminnelige regler om hva som er norsk salg, respektive kjøp, får da betydning. Et sentralt spørsmål i saken har vært i hvilken grad stedet for kjøpsrettslig levering i seg selv er avgjørende. (avsn. 34 og 35).

Høyesterett la betydelig vekt på at virksomheten fullt ut var basert på innenlandsk salg. Det eneste som ikke skjedde i Norge var selve fremkallingen. Ifi Oy drev markedsføring eksklusivt mot det norske markedet og kundekontakten skjedde

fullt ut her. For kundene fremsto selger som en norsk virksomhet. Retten la også vekt på at stedet for kjøpsrettslig levering etter kjøpsloven § 7, jf. forbrukerkjøpsloven § 7 var i Norge (avsnitt 36).

Høyesterettsdommen er fra 2006, og merverdiavgiftsreglene er betydelig endret siden den gang. Rettsavgjørelsen gir likevel føring på at det må foreligge et tilknytningskrav mellom omsetningen og Norge for at aktiviteten kan klassifiseres som innenlandsk omsetning. Selv om saken omhandlet omsetning av varer, kan den ha betydning for tilfeller som gjelder omsetning av fjernleverbare tjenester.

Tilknytningskravet er blant annet videreført i LB-2022-91486 (Pregonor), som også nevnt ovenfor. Dette tilfellet gjaldt spørsmålet om et svenskregistrert selskap som yter fjernleverbare tjenester innen helse, jus, samliv, klarsynthet og astrologi til norske forbrukere hadde hatt avgiftspliktig omsetning i Norge. Ved den konkrete vurderingen viste lagmannsretten til uttalelser fra Ifi Oy og uttalte:

Det følger av dette at det skal foretas en konkret helhetsvurdering av om det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge. I denne vurderingen trekker Høyesterett inn en rekke momenter: At det var et «norsk salg»/at levering skjedde i Norge; at det kun var en liten del av virksomheten som ble utøvd i utlandet; at markedsføringen kun var rettet mot det norske markedet og at det ikke var synbart for kundene at det var tale om noe annet enn norsk virksomhet.

Av faktum fremkommer det dessuten at selskapet ikke hadde beregnet merverdiavgift i Sverige og de anførte at de heller ikke var avgiftspliktig til Norge. Selv om lagmannsretten ikke ga uttrykk for å ha lagt vekt på dette i subsumsjonen, siterte de likevel departementets følgende siktemål med reglene om innføring av avgiftsplikt for fjernleverbare tjenester:

Det er også et siktemål at samme tjeneste ikke skal avgiftsbelegges i flere land eller at tjenesten utilsiktet ikke skal avgiftsbelegges i noe land. På denne bakgrunn kan det få betydning for avgiftsplikten om det kan dokumenteres at utenlandsk mottaker eller tjenesteleverandør har betalt merverdiavgift på den aktuelle omsetningen i et annet land. Dette vil

likevel ikke være et vilkår for eventuell avgiftsplikt, men kan i enkelte tilfeller tillegges vekt ved vurderingen.⁴

Lagmannsretten kom, etter en konkret helhetsvurdering av de faktiske forholdene i saken til at selskapet hadde innenlandsk omsetning i Norge. Også i andre liknende saker er tilknytningskravet videreført, nærmere om dette nedenfor. Det legges derfor til grunn at det må foreligge en tilknytning mellom omsetningen og Norge for at det skal være tale om innenlandsk omsetning. Ved tilknytningsvurderingen må det ifølge Pregonor og Ifi Oy legges vekt på om:

- leveringen skjer i Norge
- kun en liten del av virksomhetens totale aktivitet skjer i utlandet
- markedsføringen er rettet mot norske kunder
- virksomheten overfor kundene fremstår som norsk
- omsetningen er ikke avgiftspliktig i utlandet

Kriterier som er avgjørende for innenlandsk omsetning av fjernleverbare tjenester spesielt

Innledning

Kriteriene som er oppstilt ovenfor gjelder i utgangspunktet generelt for varer og tjenester. I det følgende vil jeg dykke dypere inn i de spesifikke innholdet i vurderingskriteriene for å vurdere relevansen for fjernleverbare tjenester. Denne gjennomgangen vil bli understøttet av relevant rettspraksis som kaster lys over og klargjør de omtalte kriteriene. Et sentralt fokus vil være på saken 23-029281TVI-TOSL/02 (Boozt Fashion AB), som ble avgjort av Oslo tingrett den 6. september 2023. Den er for tiden under ankebehandling i lagmannsretten, og står således i posisjon til å kunne påvirke fremtidige vurderinger betydelig, gitt dens potensielt prinsipielle betydning.

⁴ Sitatet er hentet fra rettsavgjørelsen i LB-2022-91486 (Pregonor). Trolig er det en henvisning til Finansdepartementets merknader til forskrift nr. 121 som det vises til i dommen, men som ikke kan gjenfinnes.

Boozt Fashion AB

Saken i 23-029281TVI-TOSL/02 gjelder Boozt Fashion AB, som er hjemmehørende i Sverige. Selskapet driver netthandel, primært med salg av klær, sportsartikler, kosmetikk og interiørartikler til forbrukere i 13 land, herunder Norge. Om lag 13 prosent av salget skjer til Norge. Selskapet har ett butikkutsalg i Sverige og ett i Danmark. Utover dette skjer alt salg som netthandel. Selskapet har hverken forretningssted, lager, kontorplass eller ansatte i Norge.

Selskapet var tidligere registrert som et NUF med representant etter mval. § 2-1 sjette ledd, men ønsket å gå over til VOEC-registrering. Dette ble avslått av skatteetaten med den begrunnelse at de drev avgiftspliktig omsetning i Norge. Oslo tingrett kom til at selskapet ikke drev avgiftspliktig omsetning i Norge, men til Norge. Vurderingskriteriene og den nærmere begrunnelse vil fremgå nedenfor.

Leveringen skjer i Norge

Rettspraksis, særlig Ifi Oy, fokuserer på hvorvidt levering av varer og tjenester etter kjøpsloven og forbrukerkjøpsloven finner sted i Norge, samt hvilken relevans dette har for merverdiavgiftslovgivningen.

I Boozt-saken ble det imidlertid fastslått at selv om forbrukerkjøpsloven spesifiserer at levering skjer i Norge, gjelder dette både for virksomheter som er ordinært registrert, og virksomheter som er registrert etter den forenklede ordningen. Dette innebærer at stedet for kjøpsrettslig levering ikke er avgjørende for å bestemme om et foretak driver virksomhet i eller til Norge.

Dette gjelder særlig ved fjernleverbare tjenester. For disse tjenestene er det ikke et krav at tjenesten må konsumeres eller leveres i Norge. Det som er avgjørende er at kunden som kjøper tjenesten er hjemmehørende i Norge, jf. § 3-30 første ledd.

Dette prinsippet ble anvendt i Pregonor-saken, hvor norske forbrukere ble fakturert via sine norskregistrerte telefonnumre, selv om de kunne befinne seg i utlandet under leveringen. Dermed kan ikke registreringsplikten for en virksomhet avhenge av hvor den fjernleverbare tjenesten faktisk er levert. Det som er av betydning er derfor om tjenesten leveres til en person bosatt i merverdiavgiftsområdet.

Betydning av tidligere VOEC-registrering

I Boozt-saken hadde selskapet først registrert seg i Norge som et norskregistrert utenlandsk foretak (NUF) og var registrert i merverdiavgiftsregisteret gjennom norsk representant. Boozt ønsket å bytte til VOEC-registrering. Staten mente at Boozts tidligere registrering indikerte at de anså seg selv for å ha avgiftspliktig omsetning i Norge, og at deres endrede forretningsmodell ikke endret denne tilknytningen. Tingretten erkjente at tidligere registrering kunne antyde at det forelå norsk omsetning, men påpekte at før den forenklede VOEC-ordningen var etableringen av et NUF og registrering i det ordinære merverdiavgiftsregisteret den eneste måten for utenlandske selskaper å håndtere merverdiavgift på varer solgt til norske forbrukere på. Dette forhindret at forbrukerne selv måtte fungere som importører.

Retten viste videre skatteetatens internettsider om Guidelines for VAT on Electronic Commerce, som syntes å forutsette at selskap skal kunne endre registrering fra det ordinære merverdiavgiftsregisteret til forenklet registrering (Guidelines for VAT on Electronic Commerce (VOEC)). Også i forarbeidene (Prop. 117 L (2010 – 2011)) er det i punkt 5.7.3 vist til at gruppen som VOEC-ordningen er ment for «er i dag registrert i merverdiavgiftsregisteret ved representant. Siden elektroniske kommunikasjonstjenester fra utlandet ble avgiftspliktig har det vært en målsetning å kunne tilby en forenklet registreringsordning». Det er ikke vist til denne i Boozt-dommen, men rettens oppfatning er likevel i tråd med disse forarbeidene.

I en annen sak, LB-2014-96614 (E-Handelsexport) var virksomheten registrert i merverdiavgiftsregisteret for varer over kr 200. Disse ble sendt i samlesendinger til selskapets NUF via norsk representant, og behandlet som innenlandsk omsetning. Varesendinger under kr 200 var på daværende tidspunkt fritatt for import- og merverdiavgift. Disse ble av selskapet behandlet som omsetning til Norge. Lagmannsretten viste til at merverdiavgiftsloven ikke skiller på varens verdi ved vurderingen av om det foreligger omsetning i eller til Norge.

Avgjørelsene over, samt uttalelsene i forarbeidene, viser at tidligere registrering i merverdiavgiftsregisteret ikke har betydning for vurderingen av om det foreligger innenlandsk omsetning. Oslo tingrett oppsummerer dette slik «at selskapets

tidligere registrering ikke er avgjørende, men at det må foretas en konkret vurdering av omsetningens tilknytning til Norge med den forretningsmodellen som selskapet representerer på søknadstidspunktet». (Boozt Fashion AB) (s. 16).

Omfanget av virksomhetens totale aktivitet i utlandet

Momentet om at kun en liten del av virksomhetens totale aktivitet er i utlandet, ble tillagt vekt både i Ifi Oy og i Pregonor. I Ifi Oy skjedde kun fremkallingen av bildene i utlandet, mens all annen aktivitet var i Norge. I Pregonor var også all aktivitet, samt at alle teleoperatører, med få unntak, hjemmehørende i Norge. Boozt derimot, har ett butikkutsalgsalg i Sverige og ett i Danmark. Utover dette skjer alt salg som netthandel. Selskapet har ikke forretningssted, lager, kontorplass eller ansatte i Norge. Dette ble tillagt vekt for at det ikke var tale om innenlandsk omsetning i Norge. I Rt. 2007 s. 140 (Olympia Capital) skjedde all aktivitet i utlandet, og virksomhetene ble ikke ansett for å drive norsk omsetning.

Lagmannsretten fant saken om E-Handelsexport vanskelig og var i tvil om resultatet. Selskapet hadde kun ansatte i Sverige, all kundekontakt foregikk fra Sverige, varedistribusjonen skjedde fra lageret i Gøteborg eller Mariehamn og betalingsmottaker var i Sverige. Likevel kom retten til at det dreide seg om innenlandsk omsetning i Norge av varer.

Ut fra disse avgjørelsene, vil momentet om virksomhetens totale aktivitet være basert på graden av virksomhetens fysiske tilstedeværelse i Norge. Dette kan også være relevant for fjernleverbare tjenester, hvor det kan ha betydning hvor de ansatte befinner seg, for eksempel Pregonor, hvor datasenteret befinner seg eller hvor hvor service- og kontorlokasjoner er.

Norskrettet markedsføring

I Pregonor var retten ikke i tvil om at virksomheten, som var rettet eksklusivt mot det norske markedet, drev innenlandsk omsetning. Boozt driver derimot ikke eksklusiv markedsføring mot norske kunder. De selger varer i 14 land hvor 13 prosent av salget skjer til Norske forbrukere. De har standardisert markedsføring som er lik for alle land, men da oversatt til det språket som er aktuelt i landet hvor varene selges. Bestillingene skjedde fra nettsider uten norske domener.

I E-Handelsexport mente lagmannsretten at at det ikke kunne oppstilles et krav om eksklusiv og fullstendig tilpasning til omsetning i Norge for at de norske avgiftsreglene skulle få anvendelse. Selskapet benyttet en «.com» adresse, men kundene ble loset videre til nasjonale undersider hvor prisene var oppgitt i NOK. Videre annonserte selskapet på kelkoo.no. Lagmannsretten la vekt på den spesifikke tilpasningen til det norske markedet selv om selskapet hadde tilsvarende tilpasninger overfor andre nasjonaliteter. Lagmannsretten uttalte at tilpasningen i dette tilfellet hadde mindre vekt enn der selskaper benytter et «.no»-domene som i større grad er innrettet inn mot det norske markedet.

For fjernleverbare tjenester kan tjenestens art si noe om tilpasningen til det norske markedet. For eksempel internettsiden Studienett.no, en side med norsk domene. På siden kan norske ungdommer kjøpe en digital læringsplattform med tilgang til veiledninger, fagkompendier, analysemodeller og andre hjelpeverktøy til fag på de norske videregående skolene (Studienett.no, u.d.). Dette er norsk pensum tilpasset til norske elever og det norske markedet, samt at support-adressen er en norsk e-postadresse. Nettsiden fremstår tilsynelatende som en norsk internettside.

Det er imidlertid opplyst at studienett.no er utgitt av Better students ApS (Studienett.no, u.d.). Better Students er et dansk selskap som har liknende opplegg som studienett.no også tilpasset Danmark, Sverige, Tyskland og Romania (Better students, u.d.). Selv om det fremgår at studienett.no ikke er eid av et norsk selskap, vil den eksklusive tilpasningen til de ulike landene medføre at den delen av virksomheten som er tilpasset det norske markedet, kan anses som innenlandsk omsetning i Norge. Eventuelt må det foretas en vurdering av delt virksomhet.

Ut fra rettspraksis ser det ut til at graden av tilpasning til det norske markedet har stor betydning ved vurderingen av om det foreligger innenlandsk omsetning. Her kan domenenavn være sentralt. Jeg antar likevel at de tilfeller det benyttes et rent utenlandsk domene, vil det trekke mer i retning av omsetning til Norge, enn tilfeller hvor internasjonale domener benyttes, for eksempel et «.com»- domene.

Omsetningen er avgiftspliktig i utlandet

I Pregonor ble det nevnt at virksomheten ikke betalte merverdiavgift i Sverige. Virksomheten mente at de heller ikke hadde avgiftsplikt til Norge. Dette er

sentralt for å unngå konkurransevridning. En liknende «sikkerhetsventil» er innført i merverdiavgiftsdirektivet, som nevnt ovenfor. Om virksomheten har merverdiavgiftsplikt til utlandet er derfor et sentralt moment ved totalvurderingen av om virksomheten driver innenlandsk omsetning av fjernleverbare tjenester.

Oppsummering og konklusjon

Ut fra gjennomgangen over, må det foretas en vurdering av virksomhetens grad av tilknytning til Norge for å ta stilling til om det foreligger omsetning av fjernleverbare tjenester til Norge. Tilknytningsvurderingen må for fjernleverbare tjenester ta utgangspunkt i graden av virksomhetens fysiske aktivitet i Norge, virksomhetens tilpasning til det norske kundemarkedet, hvor domenenavn, betalingsløsninger mv. har betydning, samt om omsetningen er avgiftspliktig i utlandet.

Avsluttende refleksjoner

I en tid hvor digital økonomi vokser, står Norge overfor utfordringen med å effektivt kontrollere merverdiavgift for fjernleverbare tjenester. Mens grensekontroller muliggjør kontroll av fysiske varer, er det en betydelig mangel på oversikt over digitale tjenester levert til norske forbrukere. En løsning kan være å se til EU og deres initiativ for «Vat In the Digital Age», for innsikt og samarbeidsmuligheter for å styrke overvåkingen og håndhevelsen av merverdiavgiftsreglene for digitale tjenester.

Alternativt kan en eventuell utvidelse av VOEC-ordningen til å inkludere alle utenlandske virksomheter etter mval. § 2-1 tredje ledd som leverer tjenester i Norge, forenkle og være mer forutberegnelig for utenlandske virksomheter. Dette kan imidlertid medføre risikoer for tilpasninger fra virksomhetenes side, for eksempel ved å endre forretningssted. Dette er ikke ønskelig ut fra et konkurransenøytralitetsprinsipp.

Uansett må merverdiavgiftssystemet, både i og utenfor Norge, samt på tvers av landegrenser, tilpasse seg de stadig økende komplekse og internasjonale handelsplattformene og den digitale tidsalderen for å kunne virke effektivt.

Referanser

- Better students.* (u.d.). Hentet fra <https://betterstudents.com/about/>
- Boozt Fashion AB, 23-029281TVI-TOSL/02.
- E-Handelsexport, LB-2014-96614.
- Endringslov, Lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) (2010).
- Endringslov, Lov-2022-12-20-108 om endringer i merverdiavgiftsloven (2022).
- European Commission. (2022). *VAT in the Digitale Age*. Hentet fra European Commission: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-digital-age_en
- European Commission. (2020, september). *Explanatory Notes on VAT e-commerce rules*. Hentet fra https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/document/download/3372e2f2-d5ec-46ea-a2ac-97bc4f5ec634_da?filename=vatecommerceexplanatory_28102020_da.pdf
- European Commission. (2021, mars). *Guide to the VAT One Stop Shop*. Hentet fra https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-03/oss_guidelines_en_0.pdf
- European Commission. (u.d.). *The One Stop Shop*. Hentet fra https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/one-stop-shop_en
- Fenix International (EU-domstolen (storkammer) C-695/20).
- Gjems-Onstad, O., Kildal, T. S., Dyrnes, C. A., & Mikelsen, A. B. (2020). *Lærebok i merverdiavgift, 6. utgave*. Gyldendal Norsk Forlag AS.
- Guidelines for VAT on Electronic Commerce (VOEC)*. (u.d.). Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/globalassets/bedrift-og-organisasjon/voec/guidelines---sell-charge-and-ship-goods-to-norway.pdf>.
- Ifi Oy, Rt. 2006 s. 364.
- Klagenemnda for merverdiavgift – avgjørelse, KMVA-2015-8474 (2015).
- Merverdiavgiftsdirektivet. (2006). Rådets direktiv 2006/112/EF av 28. november 2006 om det felles merverdiavgiftssystem.
- Merverdiavgiftsforskriften. (2009). Forskrift til merverdiavgiftsloven. *FOR-2009-12-15-1540*.
- Merverdiavgiftshåndboken. (2023). *MVA-Håndboken, 19. utgave*.
- Merverdiavgiftsloven. (u.d.). Lov om merverdiavgift. *LOV-2009-06-19-58*.
- Norsk Helikopter AS, Rt. 2007 s. 1401.
- Norwegian Claims Link AS, Rt. 2012 s. 1547.

Olympia Capital, Rt. 2007 s. 140.

Ot.prp.nr.2 (2000–2001), Ot.prp.nr.2 (2000–2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.

Pregonor, LB-2022-91486.

Prinsipputtalelse. (2008, 05. 20). *Fast terminal - fjernlevering*. Skattedirektoratet.

Prop. 117 L (2010 – 2011), Prop.117 L (2010–2011) Endringer i merverdiavgiftsloven mv. (ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet).

SKD 2010-08, Avgiftsbehandlingen for fjernleverbare tjenester.

Statsbudsjettet 2011, Prop 1 LS (2010-2011).

Statsbudsjettet 2023, Prop. 1 LS (2022-2023).

Studienett.no. (u.d.). Hentet fra <https://www.studienett.no/Info>

Teleworld, LB-2016-106840.

Tollavgiftsloven, Lov om tollavgift (tollavgiftsloven), LOV-2022-03-11-8.

Øverby, H. (2023). Øverby, Harald: basestasjon i Store norske leksikon på snl.no.

Hentet 21. november 2023 fra <https://snl.no/basestasjon>.