



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:

Louise Nygaard

Information from participant

Title *:	Omuendt avgiftsplikt på utvalgte stedbundne tjenester		
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:	23
Other members:	The participant has submitted as a one-person group

Prosjektoppgave
ved Handelshøyskolen BI

- Omvendt avgiftsplikt på utvalgte
stedbundne tjenester –

Bør Norge vurdere ordningen på nytt i lys av at de fleste
EU-land innført det?

Eksamenskode og navn:

MAN 2923 – Merverdiavgift I

Utleveringsdato:

13.09.2023

Innleveringsdato:

09.12.2023

Studiested:

BI Oslo

Innholdsfortegnelse

INNHOLDSFORTEGNELSE	I
SAMMENDRAG.....	II
1. INNLEDNING	1
1.1. PROBLEMSTILLING.....	1
1.2. RETTSKILDER OG METODE	1
1.3. AVGRENSNINGER	2
1.4. DISPOSISJON	2
2. MERVERDIAVGIFTRETT.....	3
2.1 GRUNNPRINSIPPER INNENFOR MERVERDIAVGIFTSLOVEN.....	3
2.2. MERVERDIAVGIFTSREFORMEN.....	4
2.3. NY MERVERDIAVGIFTSLOV AV 2009.....	5
2.3.1. <i>Innledning</i>	5
2.3.2. <i>Omvendt avgiftsplikt på fjernleverbare tjenester</i>	6
2.3.3. <i>Omvendt avgiftsplikt på klimakvoter</i>	6
2.3.4. <i>Omvendt avgiftsplikt på gull</i>	7
2.3.5. <i>Omvendt avgiftsplikt på innførselsavgift</i>	7
2.3.6. <i>Oppsummert</i>	7
2.4. OMVENDT AVGIFTSPLIKT - DAGENS REGLER I EU	7
2.5. UTREDNING AV 28. MARS 2008	9
3. DRØFTELSE	10
3.1 GJENSIDIGHETSPRINSIPPET	10
3.2. GRUNNLEGGENDE PRINSIPPER.....	11
3.3. KONKURRANSEVRIDNING	14
3.4. ADMINISTRATIVE KOSTNADER	14
3.5. ERFARINGER FRA SVERIGE OG EU	15
4. KONKLUSJON	16
5. KILDER.....	17

Sammendrag

Denne prosjektoppgaven ser nærmere på et forslag fra Skattedirektoratet i 2008 om å innføre omvendt avgiftsplikt innenfor bygge- og anleggsbransjen, men som Finansdepartement forkastet i 2011/2012.

Jeg tar opp argumenter for og imot en slik ordning, og svarer på følgende spørsmål: Bør norsk lovgiver revurdere å innføre omvendt avgiftsplikt på avgrensede stedbundne tjenester innen bygge- og anleggsbransjen for å harmonisere regelverket med andre EU-land?

Den norske merverdiavgiftsordningen ble innført i 1970, inspirert av merverdiavgiftssystemet i EU. Norge er ikke direkte forpliktet å følge EU-reglement, men har allikevel opp gjennom årene frivillig valgt å harmonisere det merverdiavgiftssystemet med EU. Siden merverdiavgiftsreformen i 2001 er det innført omvendt avgiftsplikt på gull, klimakvoter, fjernleverbare tjenester samt innførselsmerverdiavgift. Motivasjonen bak har i hovedsak vært konkurransehensyn eller å motvirke svindel. I alle tilfeller så man til hvordan det ble løst internasjonalt, og spesielt i EU og våre nærmeste naboland.

En ordning med omvendt avgiftsplikt, avgrenset til noen tjenester innenfor bygge- og anleggsbransjen har sine fordeler og sine ulemper. Fordelene er at det til dels kan motvirke svindel, samt harmonisere bedre med EU-regelverket. Ulempene er at det bryter med grunnleggende prinsipper innenfor merverdiavgiftssystemet, nemlig at merverdien beregnes og betales i hvert ledd. I stedet for er vi tilbake på en siste-leddsavgift, som er det systemet Norge hadde før merverdiavgiftssystemet ble innført i 1970. I tillegg blir det større administrative kostnader fordi systemet blir vanskeligere å forstå.

EU har siden 2006 åpnet opp for en videre bruk av omvendt avgiftsplikt som et virkemiddel mot skatteunndragelser. Jeg mener Norge bør undersøke saken på nytt for å se om det er noe vi kan lære av erfaringene fra utlandet. Dermed ikke sagt at vi bør innføre ordningen ukritisk, men jeg synes man burde utrede saken igjen.

1. Innledning

1.1. Problemstilling

Denne prosjektoppgaven ser nærmere på forslaget om å innføre omvendt avgiftsplikt innenfor bygge- og anleggsbransjen. Skattedirektoratet satte ned en arbeidsgruppe i 2007 som utredet forslaget, og anbefalte det i en utredning av 28. mars 2008, men som Finansdepartement senere forkastet.¹

Arbeidsgruppa henviste i sin utredning til at EU-kommisjonen hadde vurdert flere slike ordninger, og at noen EU-land, deriblant Sverige, innført ordningen allerede i 2007. På tidspunktet for utredningen til arbeidsgruppa, var ordningen relativt ny, og få land i EU hadde innført den. Nå er det gått noen år, og nå har nesten alle land innenfor EU innført lignende ordninger. Hvis man tar en titt i bakspeilet, så har norsk merverdiavgiftslov frivillig fulgt EU sin lovgivning ganske tett gang på gang. I lys av dette, vil jeg se nærmere på argumenter for og imot en ordning med omvendt avgiftsplikt på tjenester i bygge- og anleggsbransjen, og svare på følgende spørsmål:

Bør norsk lovgiver revurdere å innføre omvendt avgiftsplikt på avgrensede stedbundne tjenester innen bygge- og anleggsbransjen for å harmonisere regelverket med andre EU-land?

1.2. Rettskilder og metode

En sentral rettskilde i denne oppgaven er merverdiavgiftslov av 19. juni 2009, samt forarbeidene til denne loven. Videre er det brukt EU direktiv nr 2006/112/EG, som er gjeldende merverdiavgiftsrett innenfor EU. Jeg har også brukt en del historiske kilder som jeg synes er relevante for oppgaven, slik som merverdiavgiftsloven av 1969, samt forarbeidene til denne. Utredningen fra 2008 til arbeidsgruppe som Skattedirektoratet satte ned, samt proposisjonen fra Finansdepartementet hvor de drøftet og forkastet forslaget er viktige rettskilder i oppgaven.

¹ Prop. 112L (2011-2012) s. 120.

Jeg kan ikke se at det er skrevet noe særlig om temaet i Norge siden Sara Atif og Mona Ul-Hassan skrev masteroppgave om dette på BI i 2016. Det virker som om Finansdepartementet avskrev saken i 2012, og siden den gang har man ikke sett seg tilbake. Sånn sett er det fleste kildene noen år gamle, og det er også litt av mitt poeng i oppgaven – bør ikke dette revurderes?

Dette er en juridisk oppgave hvor de viktigste rettskildene på området er trukket frem og drøftet i forhold til temaet.

1.3. Avgrensninger

Oppgaven vil drøfte argumenter for og imot å innføre omvendt avgiftsplikt på stedbundne tjenester innenfor bygge- og anleggsbransjen mellom næringsdrivende. Jeg vil ikke omtale tjenester til privatpersoner, og dermed går jeg heller ikke inn på den relativt nye VOEC-ordningen siden den blir irrelevant for min oppgave.

Jeg mener derimot at det er relevant å nevne de andre områdene Norge har innført omvendt avgiftsplikt på gjennom årene, for å drøfte hvilken betydelse EU-rett har for retningen merverdiavgift-retten tar i Norge, men det blir altfor omfattende å gå nærmere inn på hvert enkelt område, slik at de er ganske kort nevnt.

EU-retten er svært omfattende, og det er forskjellige nasjonale lover i de ulike medlemsstatene. Jeg vil kun omtale noen hovedtrekk innenfor EU, og mest konsentrere oppgaven rundt norsk merverdiavgiftrett. Det hadde vært relevant å trekke inn erfaringer fra alle EU-land ved innføring av omvendt avgiftsplikt på byggetjenester, men det blir altfor omfattende for denne oppgaven. Jeg vil derfor kun kort omtale erfaringer fra Sverige, som er et land som er ganske likt Norge og naturlig å sammenligne oss med. I tillegg kort trekke inn noen betraktninger fra EU.

1.4. Disposisjon

Jeg vil begynne med å forklare bakgrunnen for merverdiavgiftretten i Norge for å vise hvordan lovgivningen i EU er relevant for oss i Norge. Videre vil jeg belyse hvordan utviklingen har vært siden den første merverdiavgiftsloven ble innført i

Norge i 1970, og hvordan nåværende lov av 2009 er utformet. Deretter vil jeg kort fortelle hvordan EU-retten fungerer på relevant område, og hvordan det er annerledes eller likt som i Norge. Jeg vil kort redegjøre for hva forslaget til arbeidsgruppa i 2008 gikk ut på, før jeg går videre og drøfter for og imot om omvendt avgiftsplikt bør innføres på visse stedbundne tjenester innenfor bygge- og anleggsbransjen i Norge.

2. Merverdiavgiftrett

2.1 Grunnprinsipper innenfor merverdiavgiftsloven

Grunnprinsippene i den norske merverdiavgiftsordningen er inspirert av, om ikke direkte hentet fra, to EU-direktiver av 11. april 1967. Disse inneholder retningslinjer, samt detaljerte bestemmelser, for innføring av merverdiavgiftssystemet i EU. Forskjellige avgiftssystemer hadde forut for dette blitt nøye vurdert av flere ekspertgrupper, samt av Kommisjonen i EU. Målsettingen var å harmonisere avgiftssystemene mellom EU-landene for å oppnå konkurransenøytralitet, og etter hvert også å avskaffe avgifter ved grenseoverføringer.²

I forarbeidene til merverdiavgiftsloven av 1969, fremgår det at en økning av den alminnelige omsetningsavgiften kom som et ledd i et ønske om å minske den direkte beskatningen.³ I den forbindelse så man til EU sin utredning av forskjellige avgiftssystem, og disse ganske nylige innførte EU-direktivene av 1967. Akkurat som i Norge hadde mange land tidligere en ordning med en sisteleddsbeskatning. Gjennom å innføre en merverdiavgiftsordning, hvor kun merverdien i hvert ledd ble beskattet, mente departementet at flere fordeler kunne oppnås. Proveny til staten ville øke, det var kontrollmessige fordeler siden man antok at det ville bli mindre svindel, og i tillegg er merverdiavgiftssystemet i større grad et konkurransemessig nøytralt avgiftssystem, som også ville følge

² Ot.prp.nr.17 (1968–1969) s. 36-37.

³ Ot.prp.nr.17 (1968–1969) s. 4.

utviklingen internasjonalt. Til sist var det en forberedelse for et eventuelt medlemskap i EU (den gang EEC).⁴

Nå med fasit i hånd, vet vi at det ikke ble noe EU-medlemskap for Norge, og vi må derfor ikke følge EU-regler. Norge er heller ikke forpliktet til å følge EU-direktiv som gjelder merverdiavgift gjennom EØS. Allikevel kan det få betydning indirekte, siden EØS-avtalen har et forbud mot statsstøtte, men det finnes ikke noen særskilte regler om samordning av merverdiavgift.⁵ Mye av regelverket er allikevel som nevnt harmonisert med EU-retten, og de grunnleggende prinsippene er tuftet på EU-rett. I norske forarbeider til merverdiavgiftsloven er det uttalt flere ganger at disse prinsippene er styrende ved fortolkning av norsk merverdiavgiftsrett.⁶

I domstolene i Norge blir EU-rett noen ganger brukt som en tungtveiende rettskilde, jf. Carnegie / ABG Sunndal Collier dommen⁷, mens i andre tilfeller mener høyesterett at EU-rett ikke har betydning som tolkningsmoment, jf. Invexdommen⁸. Dermed kan det virke noe uklart hvor mye EU-retten faktisk vektlegges i tolkningen av norsk merverdiavgiftsrett, selv om det i forarbeidene var en forutsetning. I disse eksemplene gjelder riktignok hensynet til harmonisering i hovedsak innenfor finansielle tjenester, men påvirkningen på norsk rett fra EU gjelder også flere områder innenfor merverdiavgiftsretten.⁹

2.2. Merverdiavgiftsreformen

I forbindelse med merverdiavgiftsreformen som trådte i kraft 1. juli 2001, ble det innført en generell avgiftsplikt på tjenester. Merverdiavgiftsloven fra 1969 hadde en positiv avgrensning av tjenester, det vil si at den listet opp de tjenestene som skulle være omfattet av avgiftsplikt. Med merverdiavgiftsreformen ble det i stedet for valgt en negativ avgrensning, det vil si at tjenester som ikke skulle være omfattet av avgiftsplikt ble spesifisert i loven. Dette var en ytterligere

⁴ Ot.prp.nr.17 (1968–1969) s. 43-44.

⁵ Dyrnes (2017) s. 19

⁶ Dyrnes (2017) s. 24

⁷ Rt. 2009 s. 1632, i avsnitt 48.

⁸ Rt. 2011 s. 213, i avsnitt 30.

⁹ Dyrnes (2017) s. 25.

harmonisering med regelverket i EU, med motivasjon om å ikke skape konkurransevridning mellom innenlandske og utenlandske leverandører. Departementet la i sin framstilling vekt på hvilke bestemmelser som gjaldt innenfor EU, spesielt hvordan det ble praktisert i våre naboland, Sverige, Danmark og Finland.¹⁰

På samme tidspunkt ble det innført avgiftsplikt ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet. Bakgrunnen var å unngå dobbeltbeskatning eller nullbeskatning. Destinasjonsprinsippet, som betyr at tjenesten skal skattlegges i det land hvor tjenesten blir forbruket, begynte å bli vanskelig å praktisere pga. den teknologiske utviklingen, hvor flere tjenester var mulige å levere uten å være bundet til et spesifikt sted.¹¹ Dette kunne skape konkurransevridning mellom norske og utenlandske tilbydere av visse elektroniske tjenester. Departementet viste både til at OECD var i prosess å utarbeide retningslinjer, samt at EU-kommisjonen framsatte et forslag i 2000 som gikk ut på at elektroniske tjenester ytet innenfor EU skal skattlegges innenfor EU. Så det var tydelig at man så hen til hvordan problemstillingen ble løst internasjonalt.¹²

2.3. Ny merverdiavgiftslov av 2009

2.3.1. Innledning

Merverdiavgiftsloven ble revidert i 2009, med ikrafttredelse 01.01.2010. Den gamle merverdiavgiftsloven av 1969 var blitt vanskelig å finne frem i pga. måten den var bygget opp på, med mange forskrifter som var blitt lagt til gjennom årene.¹³ Den nye merverdiavgiftsloven var mest en strukturell endring, mer enn noen særlige endringer i det materielle.

Hovedregelen i den norske merverdiavgiftsloven er at det skal beregnes merverdiavgift på varer og tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd. Tjenester er definert som det som kan omsettes, og ikke er definert som en vare, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd (c).

¹⁰ Ot.prp.nr.24 (2000–2001) s. 13.

¹¹ Dyrnes (2014) s. 347.

¹² Ot.prp.nr.24 (2000–2001) s. 83.

¹³ Ot.prp.nr.76 (2008–2009) s. 8.

2.3.2. Omvendt avgiftsplikt på fjernleverbare tjenester

Fjernleverbare tjenester er definert som «tjenester der utførelsen eller leveringens etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted», jf. merverdiavgiftsloven. § 1-3 første ledd (i). Bokstav (j) i samme paragraf omtaler elektroniske tjenester som en underkategori av fjernleverbare tjenester som leveres over internett og er automatisert.

I henhold til merverdiavgiftsloven § 3-30 første ledd, skal det beregnes avgift av fjernleverbare tjenester som er kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet. Et vilkår er at mottakeren hører hjemme i avgiftsområdet, og at tjenesten er avgiftspliktig også ved omsetning innenfor merverdiavgiftsområdet. Når mottakeren er næringsdrivende eller offentlig virksomhet, er det mottaker, og ikke avsender som skal beregne og betale merverdiavgiften ved såkalt snudd avregning, jf. merverdiavgiftsloven § 11-3, første ledd.

For en utenlandsk tilbyder av tjenester som utføres i Norge til norske næringsdrivende, og ikke er fjernleverbar, det vil si egnet å levere fra et annet sted enn i Norge, må selskapet registrere seg i det norske merverdiavgiftsregisteret og fakturere sine tjenester med merverdiavgift, jf. hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 3-1. Da gjelder samme regler som for norske selskaper som tilbyr de samme tjenestene.

2.3.3. Omvendt avgiftsplikt på klimakvoter

Innføring av omvendt avgiftsplikt på klimakvoter var en av de få materielle endringene som ble innført sammen med nåværende merverdiavgiftslov av 19. juni 2009, jf. § 11-1 annet ledd. Bakgrunnen for at dette ble tatt inn i den nye loven var at det ble oppdaget omfattende svindel innen EU på dette området, og man så at det var nødvendig å gjøre noen grep for å forhindre at det samme skjedde i Norge.

2.3.4. Omvendt avgiftsplikt på gull

Bakgrunnen for å innføre omvendt avgiftsplikt på gull med finhetsgrad på minst 325 tusendeler, var også risikoen for svindel.¹⁴ Endringen trådte i kraft 1. januar 2014 og er regulert i merverdiavgiftsloven. § 11-1 tredje ledd.

2.3.5. Omvendt avgiftsplikt på innførselsavgift

I forbindelse med ny skatteforvaltningslov, ønsket regjeringen å overføre all forvaltning av merverdiavgiften til Skatteetaten. Et av hovedformålene var å styrke arbeidet mot svart økonomi, samt forenkle for næringslivet.¹⁵ Et av tiltakene var å innføre omvendt avgiftsplikt på innførselsmerverdiavgift for næringsdrivende som er registrert i merverdiavgiftsregisteret. Dette ble innført med virkning fra 1. januar 2017, og er regulert i merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd. En del land, blant annet Sverige har innført lignende systemer.¹⁶

2.3.6. Oppsummert

I henhold til gjeldende rett, er det innført omvendt avgiftsplikt på følgende områder i Norge; gull, klimakvoter, fjernleverbare tjenester samt innførselsmerverdiavgift. Motivasjonen bak har vært noe forskjellig; i hovedsak konkurransehensyn eller å motvirke svindel, men i alle tilfeller så man til hvordan det ble løst internasjonalt, og spesielt i EU og våre nærmeste naboland.

2.4. Omvendt avgiftsplikt - dagens regler i EU

Det foreligger et enormt kildemateriale innenfor EU-rett; direktiv, forordninger, retningslinjer og dommer.¹⁷ Her vil jeg kun omtale kort gjeldene regler innen EU for å vise til forskjellene mot norsk merverdiavgiftsrett.

EU sitt direktiv 2006/112/EG angir retningslinjer innenfor merverdiavgiftsområdet til medlemsstatene. Den inneholder noen skal-regler, som

¹⁴ Dyrnes (2017) s. 185.

¹⁵ Prop. 1 LS (2015-2016) s. 247.

¹⁶ Dyrnes (2016) s. 391.

¹⁷ Dyrnes (2017) s. 23.

alle medlemsland må inkorporere i sin nasjonale lov, samt noen kan-regler som er valgfrie. Artikkel 44. i dette direktiv er en skal-regel, og sier at som hovedregel skal det beregnes utgående merverdiavgift i landet hvor kunden er etablert. Definisjonen av etableringssted er at selskapet må ha ansatte til stede og at det må være en viss grad av permanent karakter.¹⁸ Hvis selger ikke er etablert i landet som kunden befinner seg i, må kunden beregne merverdiavgift gjennom omvendt avgiftsplikt, så kaldt «reverse charge».¹⁹

Ingen regler uten unntak selvfølgelig, slik at når det gjelder tjenester knyttet til fast eiendom, er leveringsstedet av tjenesten der hvor eiendommen befinner seg, jf. artikkel 45, fordi da anses tjenesten være stedbunden. Hvis ikke selger er merverdiavgiftregistrert i det landet eiendommen befinner seg, oppstår en registreringsplikt. Noen EU-land har imidlertid valgt å innføre snudd avregning på visse tjenester, f.eks. innenfor bygge- og anleggsbransjen for å unngå svindel.

Innen EU er det mye vanlige med omvendt avgiftsplikt enn i Norge. De forskjellige landene har ulike områder hvor de har innført omvendt avgiftsplikt, og det er ganske sprikende mellom landene, men generelt er det et videre område enn i Norge. Det kan virke som at destinasjonsprinsippet muligens er blitt hovedprinsippet innen EU.

I 2008, når arbeidsgruppe gjorde sin utredning om omvendt avgiftsplikt, var det kun fem EU-land som hadde innført lignende ordninger. Det var Belgia, Tyskland, Nederland, Sverige og Østerrike som hadde fått tillatelse til å avvike fra hovedregelen i EU-VAT direktiv 2006/112/EG.²⁰ Etter en gjennomgang av hvilke land i EU som har innført innenlands omvendt avgiftsplikt på byggetjenester, kunne jeg bare finne fire stykker som ikke hadde noen som helst form av dette. Det var Bulgaren, Estland, Luxemburg og Malta. Alle de andre har innført omvendt avgiftsplikt i mer eller mindre omfattende grad.

¹⁸ Rivelsrud (2023).

¹⁹ Qvist (2023).

²⁰ Prp. 2005/06:130 s. 28-29.

2.5. Utredning av 28. mars 2008

Skattedirektoratet nedsatte en arbeidsgruppe i 2007 for å utrede spørsmålet om man burde innføre en ordning med omvendt avgiftsplikt på visse tjenester innenfor bygge- og anleggsbransjen. Bakgrunnen for utredningen var at Skattedirektoratet så en økning i andel av merverdiavgiftsunndragelser i bygge- og anleggsbransjen. Bransjen stod for hele ¼ av alle merverdirestanser i perioden 2004-2006. I den forbindelse ønsket man å komme med tiltak som kunne minske omfanget av unndragelser, og et av disse tiltakene som ble presentert var omvendt avgiftsplikt. Det ble spesifisert at dette forslaget ikke ville minske alle typer unndragelser, for eksempel svart omsetning, men kun de tilfellene hvor selger unnlater å oppkreve, innberette og betale avgiften.²¹

Forslaget som arbeidsgruppa presentert gikk ut på at det skulle brukes omvendt avgiftsplikt på avgrensede tjenester mellom underentreprenør og hovedentreprenør. Det betyr at det ikke er selger som skal beregne, innberette og betale merverdiavgift, men kjøper. Selger vil sende en faktura uten merverdiavgift, mens kjøper vil beregne merverdiavgift og innberette både den utgående merverdiavgift og fradragsføre den inngående merverdiavgift på samme oppgave. Hvis kjøper har fullt fradrag for merverdiavgift, vil merverdiavgift gå i null på den samme oppgaven.²²

Objektavgrensningen, hvilke tjenester omvendt avgiftsplikt skulle brukes til, ble foreslått avgrenset til fysiske tjenester (nærmere fastslått i forskrift) innen bygge- og anleggsbransjen.²³ Subjektavgrensningen, hvem ordningen skulle gjelde, ble foreslått til å gjelde mellom underentreprenør og hovedentreprenør, siden det var der kontroller hadde avdekket mest merverdiavgiftsunndragelser.²⁴ Det skulle for eksempel ikke gjelde byggherrer eller eiendomsforvaltere. Videre ble det sagt at det kun skulle gjelde kjøpere og selgere som er registrert i merverdiavgiftsregisteret.²⁵

Arbeidsgruppen refererte i sin utredning til at noen EU-land, for eksempel Sverige, hadde innført en ordning med omvendt avgiftsplikt på visse tjenester i

²¹ Prop. 112L (2011-2012) s. 116.

²² Rygh (2009)

²³ Skattedirektoratet (2008) s. 84

²⁴ Rygh (2009)

²⁵ Skattedirektoratet (2008) s. 89

bygge- og anleggsbransjen. Foreslåtte regler i Norge var også påvirket av hvordan regelverket ble utformet i Sverige. På det tidspunktet da arbeidsgruppa la frem sin rapport, 28. mars 2008, var dog reglene i Sverige relativt nye, da de ble innført 1. juli 2007, slik at de hadde ikke rukket å gjøre seg så mye erfaring enda av konsekvensene ved innføringen.²⁶

3. Drøftelse

3.1 Gjensidighetsprinsippet

Hovedgrunn for å innføre en ordning om omvendt avgiftsplikt på visse stedbundne tjenester innenfor bygge- og anleggsbransjen mellom noen aktører er for å forhindre avgiftsunndragelse. Som nevnt ovenfor hadde Skattedirektoratet erfart at bygge- og anleggsbransjen er en utsatt bransje siden den er preget av mye svindel. En vanlig type svindel er når leverandøren fakturerer byggetjenester med merverdiavgift, men unnlater å innrapportere den, mens kunden fradragsfører merverdiavgiften. På den måten lider staten et tap, siden leverandøren ofte har forduftet når forholdet blir oppdaget. Kunden på sin side hevder ofte, sant eller usant, at vedkommende ikke hadde noen grunn til å mistenke at leverandøren ikke har innberettet og betalt utgående merverdiavgift,

Merverdiavgiftssystemet bygger på et gjensidighetsprinsipp, som i korte trekk går ut på at en selger utsteder faktura med utgående merverdiavgift, som betales inn til staten, mens kunden på sin side mottar en faktura med inngående merverdiavgift, som trekkes fra på kunden sin skattemelding for merverdiavgift. Her forutsetter jeg at kunden har full fradragsrett for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven §8-1. På den måten blir det i dette eksemplet et nullspill for staten, siden inntekten for staten skjer ved endelig forbruk.

Spørsmålet om hvor langt man skal trekke gjensidighetsprinsippet har vært diskutert i norsk rett, for eksempel i *Invex-dommen*²⁷, hvor høyesterett begrunnet kjøpers fradragsrett på at den samme avgiften ble betalt inn av selger. Denne formuleringen mener flere avgiftsekspertene er uheldig og forvirrende. Ifølge Ole

²⁶ Rygh (2009)

²⁷ Rt. 2011 s. 213, i avsnitt 30.

Gjems-Onstad²⁸, bør utgangspunktet heller være selvstendighetsprinsippet, hvor hvert avgiftssubjekt vurderes for seg. Nils Eriksen²⁹ ser til formuleringen i EU-retten, hvor det klart fremgår at retten anså det irrelevant for fradragsretten om den utgående avgiften var betalt eller ikke av selgeren. Dette mente de var staten sitt ansvar. Gjems-Onstad peker til at kjøper har en undersøkelsesplikt og en aktsomhetsplikt, men i utgangspunktet har selskapet fradragsrett uansett om leverandøren betaler inn utgående merverdiavgift eller ikke.

Jeg er til dels enig i betraktningene både til Gjems-Onstad og Eriksen. Hvis inngående faktura ser legitim ut, selskapet er registrert i merverdiavgiftsregisteret, og det ikke finnes noen annen grunn til å tro at selger ikke hadde planer om å innbetale utgående avgift burde ikke kjøper straffes. Det er også vært å merke seg at fradragsretten i merverdiavgiftsloven §8-1 er formulert på en måte som betinger fradragsretten. Med merverdiavgiftsreformen i 2001, ble regelen om merverdiavgift på tjenester endret fra å spesifisere hvilke tjenester som er innenfor merverdiavgiftsloven, til å spesifisere hvilke tjenester som ikke er innenfor. Fradragsretten å andre siden ble ikke endret til å omfatte alt med unntak, men heller å omfatte noe.³⁰

Problemstillingen med gjensidighetsprinsippet kunne vært unngått ved ordningen med omvendt avgiftsplikt på visse tjenester innenfor bygge- og anleggsbransjen, der risikoen er stor at gjensidighetsprinsippet blir brutt. Da hadde selger sendt en faktura uten merverdiavgift, og det er kjøper som innberetter den utgående avgiften samtidig som den inngående avgiften fradragsføres i den samme oppgaven. Forutsatt at kjøper har fradragsrett for inngående merverdiavgift i henhold til merverdiavgiftsloven §8-1, blir dette et nullspill, og staten risikerer ikke å utbetale til gode avgift, men ikke få inn skyldig avgift for den samme transaksjonen.

3.2. Grunnleggende prinsipper

Et argument mot denne ordningen er at den bryter med grunnleggende prinsipper innenfor merverdiavgiftssystemet; det vil si at det er selger som beregner og

²⁸ Gjems-Onstad (2020) s. 49.

²⁹ Dyrnes (2017) s. 26.

³⁰ With (2023).

innbetaler avgiften i hvert ledd, siden det i en omvendt avgiftssituasjon ville vært kjøper som har denne oppgaven. Når man innførte merverdiavgiftssystemet i 1970 så var begrunnelsen nettopp dette. Siden avgiften betales i hvert ledd, mente man at den var mindre utsatt for avgiftstap enn siste-leddsavgiften, som var den ordningen man hadde tidligere. Finansdepartementet bemerker i sin vurdering fra 2011/2012 at det bør være svært tungtveiende grunner for å avvike disse prinsippene, og at de grunnene ikke var til stede i forslaget til arbeidsgruppa³¹.

Jeg tenker at det å avvike fra grunnleggende prinsipper kan smuldre opp systemet, og gjøre det unødvendig komplisert, samt gjøre det vanskelig å avgrense hvilke tjenester som skal omfattes, og hvilke avgiftssubjekter det skal gjelde. Å andre siden så hadde man i 2012 allerede avveket fra disse prinsippene to ganger tidligere. Først ved innføring av omvendt avgiftsplikt på fjernleverbare tjenester i 2001, så ved innføring av omvendt avgiftsplikt på klimakvoter i 2009. Etter Finansdepartements vurdering i 2011/2012, er det i tillegg innført omvendt avgiftsplikt på gull i 2014, og til sist på innførselsavgift i 2017. I begynnelsen når nye regler innføres er det alltid mange spørsmål, men etter hvert så blir de nye prinsippene innarbeidet både hos Skatteetaten og de næringsdrivende.

Når det gjelder innføring av omvendt avgiftsplikt på fjernleverbare tjenester mente departementet at det hadde liten betydning, da begrunnelsen ikke er faren for svindel, men en forenklingsordning for utenlandske næringsdrivende³². Som beskrevet tidligere i oppgave mener jeg at begrunnelsen var mer egentlig en harmonisering med regelverket i EU, siden man ville unngå dobbeltbeskatning eller nullbeskatning. Nye regler ble drevet frem av den teknologiske utviklingen, siden det ble vanskelige å avgjøre hvilket land tjenesten skulle skattes i, da flere tjenester var mulige å levere uten å være bundet til et spesifikt sted.³³ Dette kunne skape konkurransevridding mellom norske og utenlandske tilbydere av visse elektroniske tjenester. Men jeg er enig i at begrunnelsen ikke var svindel, og derfor har det ikke direkte betydelse.

Derimot er det innført omvendt avgiftsplikt på både klimakvoter og gull i Norge, nettopp med bakgrunn i faren for svindel. Finansdepartementet mener at

³¹ Prop. 112L (2011-2012) s. 119.

³² Prop. 112L (2011-2012) s. 119.

³³ Dyrnes (2014) s. 347.

ordningen med omsetning av klimavoter har liten overføringsverdi til det typiske overtredelsesmønsteret i bygge- og anleggsbransjen. Jeg går ikke nærmere inn på det i denne oppgaven, men bemerker at innenfor EU brukes omvendt avgiftsplikt ofte som et middel for å forhindre svindel, jf. Kapittel 199 i EU-direktiv 2006/112/EG. Det gjelder blant annet byggetjenester, brukt material, klimavoter og gull.

Nå kan det sikkert argumenteres at svindel er mer utbredt i andre EU-land enn Norge. Men samtidig så må vi ikke være naive å tro at ikke Norge også kan bli mer utsatte hvis reglene her til lands er enklere for kriminelle å utnytte enn i andre land. Samtidig, som vist tidligere, så har Norge fulgt EU sine direktiv ganske tett helt fra merverdiavgiftsloven ble innført. Hele systemet er basert på EU sitt merverdiavgiftssystem, og Norge har opp gjennom årene frivillig harmonisert sitt system med EU sitt.

Det er riktig at det innenfor bygge- og anleggsbransjen brukes flere typer av metoder for svindel, og omvendt avgiftsplikt vil ikke komme til livs alle skatteunndragelser. Men jeg synes ikke dette er et godt nok argument for å forkaste en ordning som kan løse noe av problemet, bare for å at det ikke løser alle problem innenfor bransjen.

Omvendt avgiftsplikt er også blitt innført på ett område til siden Finansdepartementets proposisjon i 2011/2012, nemlig innførselsavgift på varer som tollvesenet håndterte tidligere. Fra 2017 ble det innført en ordning hvor næringsdrivende som allerede er merverdiavgiftregistrert, kan beregne og innberette merverdiavgift på sin skattemelding for merverdiavgift i stedet for å motta faktura fra Tollvesenet på toll og merverdiavgift. Denne ordningen ble også utredet i en utredning av 22. desember 2006³⁴, men ble forkastet da man fryktet at det vill føre til økt unndragelsesrisiko. Det er ikke helt overførbart til ordningen med omvendt avgiftsplikt innenfor bygge- og anleggsbransjen, men jeg tenker at det viser til en tendens at omvendt avgiftsplikt blir brukt i større utstrekning i dag enn tidligere slik at argumentet at det skal mye til for å avvike fra det grunnleggende prinsippet om hvem som beregner avgiften smuldres litt opp.

³⁴ Skattedirektoratet (2008) s. 31.

3.3. Konkurransesvridning

Mange ganger tidligere har motivasjonen for å harmonisere regelverket med EU sitt regelverk vært å forhindre konkurransesvridning. Samfunnet vårt er blitt mer globalisert, og med ny teknologi flyter handelen over grensene på en annen måte. Når det gjelder stedbundne tjenester innenfor fast eiendom, er det dog ikke vanskelig å avgjøre i hvilket land tjenestene er utført siden hovedregelen både i EU og Norge er lik på det punktet: stedet tjenestene er utført er stedet det skal beskattes. Det er også i utgangspunkt selger som skal beregne og betale merverdiavgift siden det er registreringsplikt ved utførelse av slike tjenester.

Men når nesten alle EU-land har innført særregler om omvendt avgiftsplikt på byggetjenester, så blir det allikevel disharmoni mellom Norges regler og de fleste medlemsstatene i EU. Dette er dog ikke god nok grunn til at Norge skal innføre det samme, siden det er fortsatt land innenfor EU, som heller ikke innført disse reglene. Selv om EU-landene følger samme direktiv, er det fortsatt såpass store forskjeller fra land til land, at en leverandør er nødt til å finne ut hva som gjelder i det aktuelle landet hvor de skal utføre tjenester. Dette blir ikke noen forskjell om de skal utføre tjenester i Norge, og det blir derfor ikke noen konkurransesvridning. Men jeg synes det er betenkelig at fra å ha vært unntaket, så er det nå regelen i EU-landene, med omvendt avgiftsplikt i en eller annen form på byggetjenester. Hva er det de vet som ikke vi fått med seg? Dette kunne jo ha vært interessant å utrede nærmere.

3.4. Administrative kostnader

En annen innvending som Finansdepartementet hadde mot å innføre omvendt avgiftsplikt innenfor bygge- og anleggsbransjen var frykten for økte administrative kostnader både for Skatteetaten og for de næringsdrivende. Man mente at det ville bli krevende å vite når omvendt avgiftsplikt skulle brukes, siden selskapene ville ha tilfeller som falt både innenfor og utenfor reglene. Spørsmålet var om vinningen ved å innføre omvendt avgiftsplikt ville gå litt opp i spinningen, siden man ikke hadde tro på at det ville forhindre svindel i tilstrekkelig stor grad.³⁵

³⁵ Prop. 112 L (2011-2012) s. 119.

Jeg kan se at dette er et viktig aspekt å hensynta når man vurderer å innføre nye regler. Merverdiavgiften er en ren fiskal skatt, som i første hånd er ment å skaffe staten inntekter, og da må det ikke påføre forvaltningen for store administrative kostnader for å etterkontrollere. Det er ikke hensiktsmessig å legge større byrde på de næringsdrivende heller, da merverdiavgiftssystemet allerede er et selvrapporteringsystem som forutsetter en god del kunnskap til enhver tid for å innberette riktig merverdiavgift. Men på andre siden er det alltid mange spørsmål ved innføring av nye regler, som både Skatteetaten og de næringsdrivende må forholde seg til. Erfaringen tilsier at dette etter en stund blir godt innarbeidet og ikke er noe problem etter en stund.

3.5. Erfaringer fra Sverige og EU

Skatteverket i Sverige utarbeidet en rapport 25. mars 2010 som heter «Omvänd skattskyldighet för mervärdeskatt i byggsektorn», hvor de vurderte ordningen med omvendt avgiftsplikt i bygge- og anleggsbransjen som de innførte 01.01.2007. Rapporten konkluderte med at innberetningen av merverdiavgift var økt med 700 mill SEK i 2008. Dette var et anslag, og tallene ansås var noe usikre. Finansdepartementet mente at eventuelt merproveny i Norge sannsynlig ville bli mindre siden byggsektoren er mindre enn den svenske. Gevinsten var for liten i forhold til de administrative kostnadene det ville medføre.³⁶

Faktum er at flere land i EU har innført omvendt avgiftsplikt i løpet av årene som gått fra arbeidsgruppa utredet saken i 2008. Regulert i artikkel 199 og 199a i direktiv 2006/112/EG, har omfanget økt suksessivt fra 2006 da det kun gjaldt noen få områder som byggearbeid, og fast eiendom, til 2018 da det ble innført på en hel rekke av områder blant annet telecom tjenester og råmetall. Også i utlandet er det kritiske stemmer til om det virkelig er en god ide å innføre omvendt avgiftsplikt på så mange områdene. En del av kritikken er den samme som Finansdepartementet hadde i 2011/2012, nemlig det at dette går imot prinsippet av et merverdiavgiftssystem, og blir et siste-leddssystem hvor avgiften ikke lenger beregnes og betales i hvert ledd.³⁷

³⁶ Prop. 112 L (2011-2012) s. 119.

³⁷ Fera (2019) s. 174-175.

Selv om det er innført omvendt avgiftsplikt i nesten alle EU-land, betyr ikke det isolert sett at vi i Norge bør gjøre det. Spørsmålet er også om det har hatt den ønskede virkningen. Det virker som at skatteunndragelse er noe mer utbredt i Europa, selv om vi ikke er skånet fra det her i Norge. En annen aspekt er også faren for å skape så mange unntak, at det til slutt er unntaket som blir regelen. Er vi plutselig tilbake på et siste-leddsbeskatningssystem i stedet for et merverdiavgiftssystem? Jeg tror ikke det er så ille, men erfaringene med omvendt avgiftsplikt som et verktøy for å hindre svindel virker ikke udelte positive og jeg stiller meg tvilende til om det er et godt nok virkemiddel. Derimot tenker jeg at det kan være vært å undersøke nærmere, siden det virker ikke som at spørsmålet er noe særlig drøftet i Norge siden 2011/2012. Nå er det mye mer erfaring innen EU, og kanskje det er noe Norge kan lære.

4. Konklusjon

En ordning med omvendt avgiftsplikt, avgrenset til noen tjenester innenfor bygge- og anleggsbransjen har sine fordeler og sine ulemper. Fordelene, som drøftet ovenfor, er at en viss type skatteunndragelser blir vanskeligere å gjennomføre, samt en større harmonisering med EU-regelverket. Ulempene er at prinsippene i merverdiavgiftssystemet enda en gang blir utfordret, og det blir større administrative kostnader fordi systemet blir vanskeligere å forstå.

Det er interessant at EU har åpnet opp mer og mer for å bruke omvendt avgiftsplikt som et virkemiddel mot skatteunndragelser. Derfor synes jeg Norge bør undersøke saken på nytt for å se om det er noe vi kan lære av erfaringene fra utlandet. Dermed ikke sagt at vi bør innføre ordningen ukritisk, men jeg synes man burde utrede saken på nytt.

5. Kilder

Litteratur

Rygh, Maria Gjelsnes. «Forslag om omvendt avgiftsplikt for bygge- og anleggsbransjen». *Revisjon og regnskap* Vol.79 (6). (2009). https://www-revregn-no.ezproxy.library.bi.no/journal/2009/6/revisjon-6-09-64/Forslag_om_omvendt_avgiftsplikt_for_bygge-_og_anleggsbransjen

Dyrnes, Cecilie Aasprong. «Merverdiavgift - varer og tjenester over landegrensene.» *Praktisk økonomi & finans* Vol.30. Iss.4 (2014) s. 347-355. [Lest i Idunn.no].

Dyrnes, Cecilie Aasprong, og Steinar Tofte Haugen. «Nytt system for innførselsmerverdiavgift fra 2017». *Praktisk økonomi & finans* Vol.32. Iss.4. (2016) s. 391-395. [Lest i Idunn.no].

Dyrnes, Cecilie Aasprong, og Anders B. Mikelsen (red.). *Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv*. 1. utg. Oslo: Gyldendal Norsk forlag AS, 2017

Gjems-Onstad, Ole mfl. *Lærebok i merverdiavgift*. 6. utg., Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS, 2020.

Feria, Rita de la. «Editorial: The New VAT General Reverse-Charge Mechanism.» *EC Tax Review* 28/4. (2019) s. 172-175. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3489234

Lover og forarbeider

1969	Lov 19. juni 1969 nr. 66 merverdiavgiftsloven
2009	Lov 19. juni 2009 nr. 58 merverdiavgiftsloven
Ot.prp.nr.17 (1968–1969)	<i>Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)</i>
Ot.prp.nr.24 (2000–2001)	<i>Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift</i>
Ot.prp.nr.76 (2008–2009)	<i>Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)</i>
Prop. 112L (2011-2012)	<i>Endringer i skatte-, avgifts- og tollgivning</i>
Prop. 1 LS (2015-2016)	<i>Statbudsjett 2016 (Skatter, avgifter og toll)</i>

Rettspraksis

Rt. 2009 s. 1632 (Carnegie / ABG Sunndal Collier-dommen).

Rt. 2011 s. 213 (Invex-dommen).

Uttalelser fra Skattedirektoratet

Skattedirektoratet. *Utredning om omvendt avgiftsplikt i bygge- og anleggsbransjen. 28. mars 2008, 2008.* [Fått tilsendt på e-post].

Utenlandske rettskilder

Direktiv 2006/112/EG *RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.*

Prp. 2005/06:130 *Omvänd skattskyldighet for mervärdesskatt inom byggsektorn, 2006.*

Forelesninger

Rivelsrud, Morten. *Forelesning i Merverdiavgift I (MAN2923).* Oslo, 16. november 2023.

Qvist, Espen. *Forelesning i Merverdiavgift I (MAN2923).* Oslo, 15. november 2023.

With, Alexander. *Forelesning i Merverdiavgift I (MAN2923).* Oslo, 17. november 2023.