

Høringsnotat

**Forslag om gjeninnføring av fritak for merverdiavgift
på garantireparasjoner utført for næringsdrivende
utenfor merverdiavgiftsområdet**

Innholdsfortegnelse

1.	Innledning.....	3
2.	Gjeldende rett.....	3
3.	Oversikt over utenlandsk rett.....	4
3.1	EU-rett.....	4
3.2	Svensk og dansk rett.....	4
4.	Departementets vurderinger og lovforslag	5
5.	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	6
6.	Forslag til endringer av merverdiavgiftsloven	7

1. INNLEDNING

Finansdepartementet legger i dette høringsnotatet fram forslag om endringer i merverdiavgiftsloven som innebærer at det gis fritak for merverdiavgift på garantireparasjoner utført for næringsdrivende som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Fritaket vil gjelde reparasjon av vare eller anlegg den næringsdrivende har levert til kjøper i merverdiavgiftsområdet.

Forslaget, som vil kunne ha betydning for garantireparasjoner av blant annet biler og hvite- og brunevarer, innebærer en gjeninnføring av et fritak som gjaldt i merverdiavgiftsloven 1969, i kraft av tidligere forskrift (nr. 53) 16. juni 1972 nr. 01. Forskriften ble opphevet i forbindelse med oppheving av merverdiavgiftsloven 1969.

2. GJELDENDE RETT

Etter merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd er det en generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Dette innebærer at det legges merverdiavgift på all *omsetning* av tjenester, herunder utførelse av reparasjoner, med mindre det er gitt unntak eller fritak i loven.

Omsetning er definert som levering av tjenester mot vederlag, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a). Omsetning er en grunnleggende forutsetning for avgiftsplikt og innebærer at det skjer en gjensidig utveksling av ytelser. Retting etter kjøpsloven for mangelfulle varer anses imidlertid ikke som vederlag for omsetning. Det skal derfor ikke beregnes merverdiavgift på reparasjoner som omfattes av kjøpslovens regler. For det som her omtales som garantireparasjoner skal det derimot beregnes merverdiavgift.

Garantireparasjoner er nødvendige supplerings- og justeringsarbeider mv. som den utenlandske leverandør av varer eller anlegg etter leveringen plikter å utføre i garantitiden uten særskilt vederlag, for at ytelsen skal bli kontraktsmessig. Nødvendige garantireparasjoner vil således være innkalkulert i det opprinnelig fastsatte vederlaget for varen eller anlegget, og således være avgiftsberegnet der.

Når en garantireparasjon derimot utføres av en annen part enn den som er involvert i det opprinnelige salget, skal reparasjoner utført for næringsdrivende hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet faktureres med norsk merverdiavgift med mindre varene sendes utenfor merverdiavgiftsområdet. Det vises her til merverdiavgiftsloven § 6-22 første ledd som setter som vilkår for fritak ved utførsel av tjenester at tjenesten er ”helt ut” til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet.

En næringsdrivende som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, og som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, vil måtte søke avgiften refundert etter merverdiavgiftsloven § 10-1 og merverdiavgiftsforskriften (heretter FMVA) §§ 10-1-1 og 10-1-2.

Etter tidligere forskrift (nr. 53) 16. juni 1972 nr. 01 var garantireparasjoner utført for utenlandsk oppdragsgiver fritatt fra merverdiavgift. Forskriften ble opphevet i forbindelse med opphevingen av merverdiavgiftsloven 1969. I merverdiavgiftsloven 2009, som trådte i kraft 1. januar 2010, ble fritaket for merverdiavgift på garantireparasjoner utført for utenlandsk oppdragsgiver ikke videreført. Det vises til Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) kapittel 10 Mindre materielle endringer, hvor det er uttalt følgende:

Departementet foreslår at § 16 første ledd nr. 12 og de to forskriftene ikke videreføres i den nye loven. [...] For de øvrige, avgiftspliktige tjenestene [forskrift nr. 53] vil en oppheving innebære at næringsdrivende i utlandet må søke om å få refundert inngående merverdiavgift med hjemmel i forslaget § 10-1. Dette innebærer en materiell endring i form av en likviditetsbelastning for de utenlandske næringsdrivende ved at de må betale merverdiavgift og det går noe tid før avgiften blir refundert.

3. OVERSIKT OVER UTENLANDSK RETT

3.1 EU-rett

EUs merverdiavgiftsdirektiv inneholder ingen særlige fritak eller særregler knyttet til garantireparasjoner. Tjenester som på tvers av landegrensene leveres til mottaker som anses som en avgiftspliktig person (B2B), skal etter hovedregelen beskattes der mottakeren er hjemmehørende, jf. artikkel 44 i merverdiavgiftsdirektivet. Hovedregelen bygger på destinasjonsprinsippet, og som begrunnelse for en slik regel pekte EU-kommisjonen i COM (2003) 822 blant annet på at dette vil begrense behovet for registrering for merverdiavgift i andre land enn der tjenestetilbydere er etablert, og at man i stedet kan benytte mekanismen med omvendt avgiftsplikt for å kreve opp merverdiavgiften.

Dette innebærer at en garantireparasjon mellom to næringsdrivende i EU skal avgiftsberegnes (omvendt avgiftsplikt) der mottakeren er hjemmehørende. I forhold til garantireparasjoner foretatt i Norge innebærer det videre at reparatøren må beregne norsk merverdiavgift på reparasjonen, samtidig som oppdragsgiveren i EU må beregne merverdiavgift i sin hjemstat. Den norske merverdiavgiften kan imidlertid avlastes ved at vedkommende søker om refusjon av merverdiavgift i Norge.

3.2 Svensk og dansk rett

Svensk og dansk rett har per i dag ingen særbestemmelser om garantireparasjoner. Den svenske Mervärdeskattelag av 30. mars 1994 (1994:200) hadde tidligere en særregel for garantireparasjoner, men denne ble fjernet med virkning fra 1. januar 2003.

Både Sverige og Danmark har med virkning fra 1. januar 2010 implementert de nye leveringsstedsbestemmelsene i EUs merverdiavgiftsdirektiv.

Den svenske merværdeskattelagen 1 § forutsetter således at bare ”omsättning inom landet” kan være avgiftspliktig. Tjenester levert til næringsdrivende (B2B) anses omsatt i Sverige dersom kjøperen er etablert der, jf. 5 kap 5 §. For garantireparasjoner fra Norge eller en annen stat til oppdragsgiver hjemmehørende i Sverige vil det — i tråd med direktivet — således være den svenske oppdragsgiveren som skal beregne svensk merverdiavgift og ikke den utenlandske leverandøren av reparasjonstjenesten. Tilsvarende vil en garantireparasjon levert *ut av* Sverige til Norge eller annen stat være ”fritatt” fordi oppdragsgiveren ikke er etablert i Sverige.

En lignende endringsmodell er fulgt i Danmark. Etter den danske merværdiavgiftsloven § 1 er bare tjenester med leveringssted i Danmark avgiftspliktig, og i § 16 er det inntatt en bestemmelse der oppdragsgiveres etableringssted er bestemmende for leveringsstedet for tjenester levert til næringsdrivende (B2B).

4. DEPARTEMENTETS VURDERINGER OG LOVFORSLAG

Som det framgår ovenfor, skal garantireparasjoner som utføres av en annen part enn den som er involvert i det opprinnelige salget, og som skjer på oppdrag for næringsdrivende som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, faktureres med norsk merverdiavgift med mindre varene sendes utenfor merverdiavgiftsområdet. Den næringsdrivende vil, dersom han ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, måtte søke avgiften refundert.

Som det framgår av Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) vil det foreligge en likviditetsbelastning for næringsdrivende hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet ved at de må gå veien om refusjon for å få tilbakeført merverdiavgiften. Dette medfører også noe administrativt arbeid for de utenlandske oppdragsgiverne, samtidig som refusjonssøknadene medfører noe ekstra arbeid for Skatteetaten. Å gjeninnføre fritaket for merverdiavgift på garantireparasjoner utført for oppdragsgiver hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, innebærer dermed en forenkling både for næringsdrivende og Skatteetaten.

Finansdepartementet legger også en viss vekt på at det med virkning fra 1. januar 2010 er foretatt endringer i EUs direktiv 2006/112/EF (Merverdiavgiftsdirektivet). Det vises til at etter artikkel 44 er utgangspunktet nå at leveringsstedet ved omsetning til næringsdrivende (B2B) er det landet mottakeren av tjenesten har etablert sin virksomhet. Dette innebærer at næringsdrivende mottakere/oppdragsgivere utenfor EU ikke vil bli belastet avgift i reparatørens hjemland, og at næringsdrivende mottakere/oppdragsgivere i EU, og som får utført garantireparasjoner i Norge, vil bli belastet avgift både etter direktivet, og etter norsk intern rett. At merverdiavgiftsloven har en annen løsning enn EUs merverdiavgiftsdirektiv vil dermed kunne innebære at tjenesten anses avgiftspliktig både etter reglene i reparatørens og oppdragsgivers hjemland, eller at tjenesten ikke vil bli gjenstand for avgiftsberegning overhodet.

Ut fra de hensyn som er nevnt ovenfor, foreslår departementet at en gjeninnfører fritaket for merverdiavgift på garantireparasjoner utført for oppdragsgiver hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Fritaket innebærer at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift på garantireparasjonen som belastes oppdragsgiveren.

Departementet foreslår å ta inn en bestemmelse i merverdiavgiftsloven kapittel 6 om at omsetning av garantireparasjoner for næringsdrivende hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet er fritatt for merverdiavgift. Fritaket vil gjelde reparasjon av vare eller anlegg den næringsdrivende/oppdragsgiveren har levert til kjøper i merverdiavgiftsområdet. Det skal være et vilkår at oppdragsgiveren ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Departementet foreslår at bestemmelsen i utgangspunktet utformes på samme måte som den nå opphevede bestemmelsen i § 2 i forskrift nr. 53. Denne paragrafen satte som vilkår at garantireparasjonen "helt ut" skulle dekkes av den utenlandske oppdragsgiveren. Departementet antar imidlertid at det bl.a. på grunn av avtalevilkår mellom norsk importør og oppdragsgiveren hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet kan forekomme at den norske importør må dekke en del av omkostningene ved reparasjonsarbeidet. Departementet kan ikke se at dette bør være til hinder for at den del som dekkes av oppdragsgiveren omfattes av fritaket.

Det vises til forslag til endring av merverdiavgiftslovens § 6-34.

5. ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Forslaget om gjeninnføring av fritaket for merverdiavgift på garantireparasjoner utført for næringsdrivende hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet vil fjerne den likviditetsmessige ulempen disse oppdragsgiverne i dag har ved å måtte søke refusjon av avgift. Dette vil bli motsvart av en tilsvarende ulempe for staten, med følgende tap av renteinntekter. Den likviditetsmessige ulempen og rentetapet for staten antas imidlertid å være svært begrenset. Forslaget vil dessuten føre til administrative fordeler for de næringsdrivende, samt til enkelte mindre administrative lettelser for Skatteetaten.

6. FORSLAG TIL ENDRINGER AV MERVERDIAVGIFTSLOVEN

Forslag til endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift

I

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

§ 6-34 skal lyde:

Garantireparasjoner

Omsetning av garantireparasjoner for næringsdrivende hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet er fritatt for merverdiavgift. Fritaket gjelder reparasjon av vare eller anlegg den næringsdrivende har levert til kjøper i merverdiavgiftsområdet. Det er et vilkår at næringsdrivende hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Nåværende § 6-34 blir ny § 6-35. Deloverskriften "IV Forskriftsfullmakt" foran nåværende § 6-34 flyttes foran ny § 6-35.

II

Endringene under I trer i kraft xxxx.