

# Utleie av varer er en fjernleverbar tjeneste

I forvaltningspraksis behandles utleie av varer som en tjeneste som ikke er fjernleverbar. Det er aldri gitt noen nærmere begrunnelse for dette synet og en fortolkning etter den alminnelige rettskildelære tyder på at resultatet burde være motsatt.



Artikkelen er forfattet av:

Advokatfullmektig  
Håkon Bryge  
Advokatfirmaet PwC

I den senere tid har det foregått en diskusjon i RR om hvordan reglene om snudd avregning på kjøp av fjernleverbare tjenester skal praktiseres.

Underlig nok synes det ikke å være noen interesse for å diskutere hvordan disse reglene skal praktiseres på utleie av maskiner og utstyr. Skatteetaten ga nylig ut en bindende forhåndsuttalelse hvor temaet nettopp var denne typen utleie. Vi ønsker med denne artikkelen å stille spørsmål ved skatteetatens vurdering av de tilgjengelige rettskildene.

BFU 35/10 gjaldt et norsk selskaps planlagte innleie av kraner og utstyr fra utlandet. Selskapet henviste til Høyesteretts dom publisert i Rt. 2007–1401 (Norsk Helikopter AS), hvor leie av arbeidskraft ble ansett som en fjernleverbar tjeneste og man ønsket avklart om også leie av varer ville bli omfattet av bestemmelsene om snudd avregning i mval. § 3–30, jf. § 11–3.

Skattedirektoratet uttalte at de fant «med henvisning til førstvoterendes votum i helikopterdommen [Norsk Helikopter AS] at det kan reises spørsmål om hvordan retten vil bedømme utleie av varer i relasjon til begrepet fjernleverbar. Når Finansdepartementet [i bemerkninger til vedtagelsen av forskrift 121] nøyde seg med å fastslå at utleie av varer ikke var omfattet av de nye bestemmelsene, skyldes dette først og fremst at avgift- og registreringsplikten for utenlandske utleiende av varer til

bruk her i landet var avklart» og konkluderte med at «Skattedirektoratet legger således til grunn at utleie av varer som befinner seg innenfor merverdiavgiftsområdet, fortsatt er ansett som en ikke fjernleverbar tjeneste etter norsk merverdiavgiftsrett»

Instituttet med bindende forhåndsuttalelser (BFU) er en relativt fersk ordning. Uttalelsene er bindende for Skatteetaten i den aktuelle saken de er gitt, men kan ikke påklages eller bringes inn for domstolene.

Hvilken betydning disse skal ha på andre tilsvarende saker, er uklart. Zimmer har i «Lærebok i Skatterett» (6. utgave, Oslo 2009) på s. 58 uttalt at «Uttalelsenes rettskildevekt (i andre saker) har ennå ikke vært satt på spissen, men det må antas at de ikke kan tillegges større vekt enn administrative uttalelser ellers» og videre er Gjems-Onstad i «Norsk Bedriftsskatterett» (7. utgave, Oslo 2008) s. 60 av den oppfatning at «Man skal utvilsomt være forsiktig med vektingen av [en BFU], men etter en konkret vurdering kan man ikke se bort i fra at de kan ha en viss relevans, særlig hvis de går i skattyters favør og er gjentatt over tid. Man kan vanskelig legge mindre vekt på bindende forhåndsuttalelser enn på enkeltstående uttalelser fra skatteadministrasjonen. Men utgangspunktet vil være at slike enkeltstående uttalelser ikke kan tillegges vekt.»

Selv om en BFU ikke kan tillegges nevneverdig vekt i seg selv, blir den likevel relevant fordi den gir uttrykk for skatteetatens vurdering av et konkret tilfelle og derfor høyst sannsynlig er et uttrykk for hvordan reglene praktiseres. Vår kontakt med skatteetaten vedrørende dette spørsmålet bekrefter at så er tilfelle. Vi ønsker derfor å stille spørsmålet: Hvilken rettskildemessig begrunnelse har skattemyndighetene for

dette synet? Det blir her nødvendig å se om det finnes andre rettskilder som kan begrunne resultatet i BFU 35/10.

## Hva tilsier en normal rettskildemessig tolkning av bestemmelsene i merverdiavgiftsloven?

Utgangspunktet etter hovedreglen i mval. § 1–3 (1) bokstav i, er at «tjenester der utførelsen eller leveringingen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted» er fjernleverbare tjenester.

Hvorvidt *utleie av vare* anses omfattet av begrepet, fremkommer ikke av loven eller forarbeidene.

Spørsmålet ble tidligere regulert av forskrift nr. 121 «Forskrift om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet» gitt den 15. juni 2001. Samme dag gav Finansdepartementet en fortolkningsuttalelse til forskriften. Finansdepartementet tok der konkret stilling til spørsmålet, men det ble ikke gitt noen nærmere begrunnelse.

I det følgende skal det redegjøres for hvorfor vi er av den oppfatning at Skattedirektoratets syn i forhåndsuttalelsen ikke er holdbar etter en alminnelig rettskildemessig fortolkning av spørsmålet.

## Rt. 2007–1401 – Norsk Helikopter AS

Spørsmålet om hva som er fjernleverbare tjenester ble drøftet av Høyesterett i Norsk Helikopter AS. Det konkrete spørsmålet som var til avgjørelse i saken, var hvorvidt utleie av arbeidskraft var å anse som en fjernleverbar tjeneste. I rettens vurdering av spørsmålet i avsnitt 37 flg. ble også de *generelle vilkår* for om en tjeneste skal anses som fjernleverbar belyst. Retten uttaler i avsnitt 40 at ved vurderingen av hvorvidt utførelsen eller leveringingen av en tjeneste *vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted*:



*SAKEN GJALDT: BFU 35/10 gjaldt et norsk selskaps planlagte innleie av kraner og utstyr fra utlandet.*

«må [det] skilles mellom oppfyllesstedet for utførelsen av arbeidet, og oppfyllesstedet for utleien. Selv om arbeidet skal utføres et bestemt sted, må utleien av arbeidskraften anses som en fjernleverbar tjeneste, da utleier ut fra tjenestens karakter ikke kan vite hvor arbeidskraften vil bli benyttet» (våre uthevinger).

Høyesterett gir således uttrykk for at det avgjørende for om en tjeneste er å anse som fjernleverbar, er hvorvidt tjenesten etter sin karakter er knyttet til et bestemt sted. Selv om Norsk Helikopter AS gjaldt utleie av arbeidskraft, er det klart at Høyesteretts uttalelser også må legges til grunn når man vurderer hvorvidt andre tjenester skal anses som fjernleverbare.

En næringsdrivende som tilbyr utleie av en vare, tilbyr her tjenesten «utleie av varen». Han oppfyller da sin del av avtalen ved å gjøre varen tilgjengelig, men har ikke noe ansvar for resultatet av bruken av den utleide varen. Varen gjøres ofte tilgjengelig for leietaker på utleiers sted og leietaker er selv ansvarlig for å frakte varen til stedet hvor den skal bli benyttet. Leietaker blir her ansvarlig for den daglige bruk av varen og utleier vil ikke ha noen forpliktelse utover det å stille en maskin til disposisjon.

I Norsk Helikopter AS premiss 40 uttaler Høyesterett at man må skille mellom opp-

fyllsesstedet for utleie av arbeidskraft og oppfyllesstedet for utførelsen av arbeidet. Dette synet må også legges til grunn for utleie av maskiner og utstyr. Derfor må det være påkrevd at man skiller mellom oppfyllesstedet for utleie av maskiner og oppfyllesstedet for bruk av maskiner.

I begge tilfeller ytes det en utleietjeneste som kan oppfylles ved utleiers forretningssted selv om den senere bruken av varen vil være i Norge. Man må se på oppfyllesstedet for tjenesten «utleie av varen» og ikke hvor varen blir benyttet på et senere tidspunkt. En lett omskriving av premiss 40 i Norsk Helikopter hvor man bytter ut «arbeidskraft» med «vare» gir følgende argument:

Selv om varen skal benyttes et bestemt sted, må utleien av varen anses som en fjernleverbar tjeneste da utleier ut fra tjenestens karakter ikke kan vite hvor varen vil bli benyttet. Gjennomføring av utleieavtalen krever ikke noen fysisk tilstedeværelse. Oppfyllelsen skjer ved at varen blir stilt til disposisjon. Merverdiavgiftsplikten for utleie av vare må på denne bakgrunn påhvile tjenestekjøperen.

## EU-retten

Grunnet plasshensyn er denne artikkelen avgrenset mot spørsmålet om hvilken relevans og vekt EU-retten har ved avgjørelsen av spørsmål innen det norske merverdiavgiftsregelverket. Vi må likevel nevne dette kort da Skattedirektoratet viser til EU-retten i sine anførsler i Norsk Helikopter AS og videre at Høyesterett begrunner sitt resultat med at dette blant annet gir en EU-konform tolkning, jf. dommens premiss 41.

Det er ikke unaturlig at Høyesterett viser til regelverket i EU, men Skattedirektoratets bruk fremstår som pussig i lys av BFU 35/10. Vi registrerer at Skattedirektoratet er av den oppfatning at: «Det må også legges vekt på hvordan spørsmålet om avgiftsplikt er løst innenfor EU. Etter rådskonklusjon 2006/112/EF om det felles merverdiavgiftssystem artikkel 196, jf. artikkel 56 nr. 1 bokstav f er det ved «tilrådighedsstillelse af personale» innleieren som er pålagt avgiftsplikt.», jf. Norsk Helikopter AS premiss 24.

Spørsmålet som blir naturlig å stille, er hvorfor Skattedirektoratet anser artikkel 56 nr. 1 bokstav f som relevant, men derimot ikke bokstav g?

Det følger av bokstav g) at merverdiavgift for «udlejning af løsøregenstande med undtagelse af transportmidler af enhver art» skal betales av leietakeren etter reglene om omvendt avgiftsberegning når det skjer en innleie av varer fra tredjeland til «avgiftspliktig person» i EU, og det samme er da tilfelle hvor det skjer utleie fra en utleier (tjenesteyter) i et EU-land til en «avgiftspliktig person» i et annet EU-land.

## Hvilken rettskildemessig begrunnelse kan forsvare BFU 35/10?

I merverdiavgiftsloven av 1969 ble spørsmålet om fjernleverbare tjenester regulert av forskrift nr. 121 til merverdiavgiftsloven. Finansdepartementet uttalte i sin fortolkningsuttalelse av 15. juni 2001 at:

«Eksempler på tjenester som ikke omfattes er arbeid på vare og fast eiendom, utleie av varer, transporttjenester, frisørvirksomhet og serveringstjenester.»

Dette synspunktet ble ikke nærmere begrunnet i fortolkningsuttalelsen og vi er ikke kjent med at det på noe senere tidspunkt er kommet noen begrunnelse for dette synet. Illustrerende nok argumenterte Skattedirektoratet i Norsk Helikopter AS med at utleie av arbeidskraft ikke skulle behandles på samme måte som utleie av varer fordi sistnevnte trolig var behandlet feil.

Skattedirektoratets anførsel i premiss 26 i Norsk Helikopter AS var:

«Det er mulig at det gir dårlig sammenheng å behandle utleie av varer som tjeneste som ikke er fjernleverbar. Den omstendighet at utleie av varer muligens uriktig er blitt behandlet som tjeneste som ikke er fjernleverbar, kan imidlertid ikke tvinge avgiftsmyndighetene til å legge til grunn et uriktig standpunkt med hensyn til utleie av arbeidskraft»

En enstemmig Høyesterett uttaler også i premiss 42 at «Den omstendighet at varer i norsk avgiftspraksis med tvilsom begrunnelse er blitt behandlet som tjeneste som ikke er fjernleverbar, kan imidlertid ikke forplikte til å behandle utleie av arbeidskraft på samme måte».

Det synes etter dette som det er motstrid mellom en Høyesterettsdom på den ene siden og en uttalelse fra Finansdepartementet samt en «tvilsom» og «muligens uriktig» avgiftspraksis på den andre siden.

## Hvilken rettskildemessig vekt har avgiftspraksis?

Hvilken vekt man skal legge på avgiftspraksis, vil avhenge av hvem som skal ta vurderingen. Forvaltningen har generelt lagt langt større vekt på egen praksis enn hva som har vært tilfelle i domstolene. I rettskildemessig teori er det en presumsjon for at forvaltningspraksis som kommer fra et organ som anses som særlig kyndig på sitt felt, skal tillegges større vekt enn alminnelig forvaltningspraksis. Eckhoff (Rettskildelære 5. utgave, Oslo, 2001) s. 234 trekker frem skatteretten som et område hvor forvaltningspraksis vanligvis tillegges stor vekt. Det er ingen grunn til å tro at vekten av forvaltningspraksis på direkte skatt skal tillegges annen vekt enn forvaltningspraksis på indirekte skatt (avgift).

Zimmer (Lærebok i Skatterett, 6. utgave, Oslo, 2009) s. 53 flg. er klar på at «Vekten av ligningspraksis vil avhenge av dens varighet, frekvens (hvor ofte tilfellet har forekommet) og dens konsistens (om i hvilken utstrekning andre løsninger har vært lagt til grunn).»

Tilsynelatende skulle man ut fra dette kunne argumentere for at avgiftspraksis for dette spørsmål kunne tillegges vekt. Spørsmålet om behandlingen av fjernleverbare tjenester oppstod først ved avgiftsreformen i 2001 og vår erfaring er at disse konsekvent er blitt behandlet som «ikke-fjernleverbare».

Imidlertid er det klart at kommentarene fra Zimmer og Eckhoff gjelder tilfeller hvor forvaltningspraksis taler i skattyters favør. Det synes videre å være en presumsjon for at forvaltningspraksis i disse tilfellene gir det overordnede beste resultatet og er uttrykk for en korrekt fortolkning av regelverket.

Det er selvsagt uproblematisk å benytte avgiftspraksis hvis denne har støtte i loven og ikke er i strid med høyere rettskilder. I slike tilfeller vil avgiftspraksis være presiserende på ulike typetilfeller og vil høyst sannsynlig være den juridisk korrekte, og ut fra et overordnet perspektiv, den beste løsningen.

I nærværende sak er det imidlertid snakk om praksis som synes å stå i direkte motstrid med en høyesterettsdom. Videre blir praksis her av en kvalitet som av Skattedirektoratet omtales som «muligens uriktig»

og av Høyesterett som «tvilsom», jf. hhv. premiss 26 og 42 i Norsk Helikopter AS.

Å legge vekt på praksis som er «tvilsom» eller «muligens uriktig», fremstår i seg selv som problematisk. De argumentene som vanligvis benyttes for å begrunne vekten av forvaltningspraksis synes alle å bygge på en presumsjon av at forvaltningspraksis gir en akseptabel løsning.

## Hvilken vekt skal gis til Finansdepartementets uttalelse?

Uttalelser fra Finansdepartementet blir i meget stor grad tillagt vekt hos skatteetaten, mens den rettskildemessige vekten i stor grad avhenger av at den blir bestemmende for forvaltningspraksis. Zimmer s. 56 er klar på at «Enkeltstående uttalelser [fra Finansdepartementet] har i seg selv liten vekt. I flere dommer har Høyesterett ikke fulgt en oppfatning som Finansdepartementet har gitt uttrykk for».

Zimmer trekker her frem Rt. 1990–958. I tre uttalelser hadde Finansdepartementet gitt uttrykk for en bestemt forståelse, men Høyesterett var ikke enig i denne forståelsen og viste til at en entydig domspraksis, ligningspraksis og teori trakk i en annen retning og la derfor ikke vekt på Finansdepartementets uttalelse.

## Forvaltningspraksis må selvsagt vike for Høyesterett

Det burde ikke kreves en videre begrunnelse for at forvaltningen ikke kan opprettholde en praksis som de vet ikke vil bli godtatt av Høyesterett, men når avgiftsmyndighetene her velger å se bort i fra Høyesteretts betraktninger, blir det likevel nødvendig å kommentere det selvsagte.

Selv om en Høyesterettsdom avgjør en helt konkret sak, bygger hele læren om prejudikater på at Høyesteretts uttalelser i en sak skal være bestemmende for hvordan rettstilstanden skal være i andre lignende saker. En konkret dom er således et prejudikat for den rettsoppfatningen som retten har bygget sitt resultat på.

Norsk Helikopter AS gjaldt spørsmålet om utleie av arbeidskraft er en fjernleverbar tjeneste. For å avgjøre dette måtte Høyesterett nødvendigvis da også ta en prinsipiell vurdering av hva som er en fjernleverbar tjeneste.

I et obiter dictum (uttalelse i en dom som ikke har hatt betydning for resultatet) uttaler Høyesterett seg også om utleie av

maskiner og utstyr. Årsaken til at man vanligvis legger mindre vekt på et obiter dictum, er at en slik uttalelse ikke har vært nødvendig for å komme til det konkrete resultat som saken gjaldt. I teorien anser man imidlertid dette for å være et signal om hvilket syn Høyesterett vil ta i eventuelle senere saker, jf. Eckhoff s. 173. Enkelte teoretikere har også vært negative til overhode å legge vekt på et obiter dictum, blant annet er Henning Jakhelln i sin artikkel i LoR s. 129–130 (1998) «Obiter dicta – nei takk!» meget kritisk. Det er verdt å merke seg at kritikken her går på at slike uttalelser ofte går utover det konkrete rettsspørsmålet og at man da ikke har hatt anledning til å belyse dette i tilstrekkelig grad.

De hensyn som gjør at man generelt bør legge mindre vekt på et obiter dictum, gjør seg imidlertid ikke gjeldende her. Spørsmålet om hvordan utleie av maskiner og utstyr skulle bli behandlet ble konkret vurdert fordi dette var en del av partenes anførsler. Høyesterett er klar på at en utleietjeneste er fjernleverbar fordi man må skille mellom oppfyllelsen av utleietjenesten og den senere bruken av det som er utleid. Høyesterett sier her at avgiftspraksis vedrørende utleie av maskiner og utstyr ikke kan få betydning for hvordan man skal avgiftsbehandle utleietjenester fordi den har en «tvilsom begrunnelse».

Høyesterett uttaler seg om alle typer utleietjenester etter mval. § 1–3 (1) bokstav i og kommer til at de etter sin art er fjernleverbare. Dette gjelder naturlig nok også utleie av maskiner og utstyr. Etter sin art er selve *utleien* av maskiner og utstyr den samme tjenesten som selve *utleien* av personell.

Man skal virkelig legge vrangviljen til for da å hevde at dommen ikke får betydning for utleie av maskiner og varer.

Rettspraksis viser at Finansdepartementets fortolkningsuttalelser ikke tillegges selvstendig vekt. Høyesterett har i en hel rekke dommer begrunnet vekten av forvaltningspraksis med at den gir uttrykk for kvalifiserte juristers vurderinger av det enkelte forholdet samt at langvarig praksis da gir Høyesterett en trygghet på at dette er den mest hensiktsmessige fortolkningen. Spørsmålet er da hvilken vekt man skal legge på kortvarig praksis som aldri er blitt nærmere begrunnet? Høyesterett har allerede uttalt seg om forståelsen av kravet om at tjenester skal være fjernleverbare etter sin art, og har uttrykkelig diskreditert avgiftspraksis knyttet til utleie av maskiner og utstyr.



*HINDER: Reglene blir til hinder for utlendinger som vil leie ut maskiner og utstyr til norske næringsdrivende.*

Det finnes således ingen vektige kilder som kan begrunne resultatet i BFU 35/10. Det finnes flere vektige grunner som vanskelig kan tolkes på annen måte enn at resultatet i BFU 35/10 er feilaktig.

### Reglene gir en upraktisk ordning og blir trolig misforstått av utlendinger

Avslutningsvis vil vi påpeke at dagens regler medfører at en utlendings utleie av maskiner eller utstyr til norske næringsdrivende gir et uheldig resultat. I vår kontakt med skatteetaten har vi erfart at man anser utleie for å være en «kontinuerlig tjenesteleveranse» som da foregår så lenge varen fysisk befinner seg i Norge. Så fremt vederlagets størrelse og tidsbruken oppfyller vilkårene for registrering etter mval. § 2–1 (1), vil utleier få plikt til å registrere seg i Norge. En rekke utleieselskaper har organisert seg som single purpose-selskaper slik at et selskap som leier ut 15 maskiner til en norsk næringsdrivende da vil få 15 registreringer i Norge.

Dette gir et nesten meningsløst hinder for utlendinger som vil leie ut maskiner og utstyr til Norske næringsdrivende.

Et ytterligere argument for at dagens løsning er uheldig, er at aktører i og utenfor Europa ofte er av den feilaktige oppfatning at reglene som gjelder i EU også gjelder i Norge. Som nevnt blir utleie av varer innenfor EU behandlet etter reglene om snudd avregning.

Selv om det er klart at man etter dagens regelverk pålegger en utenlandsk utleier de samme pliktene som en norsk utleier, er det likevel grunn til å frykte at den utenlandske utleieren vil tolke reglene på en måte som gjør at han uriktig velger ikke å registrere seg og ikke beregner merverdiavgift på utleien.

En ordning hvor reglene om snudd avregning benyttes, vil i langt større grad både forenkle og øke muligheten for kontroll.

Rent provenymessig vil en endring trolig ikke ha meget å si, all den tid dette høyst sannsynlig vil være avgift som blir fradragsett på leietakers hånd. Det fremstår likevel som en uheldig løsning å ha et system som lett kan medføre at utenlandske utleiere her fakturerer uten avgift i den tro at dette skal avgiftsberegnes etter reglene om snudd avregning.

### Konklusjon

Alminnelig rettskildemessig fortolkning tilsier at utleie av varer er en fjernleverbar tjeneste.



Lundalogik

# ONE Audit

Timeregnskap og CRM - ta kontroll over tiden, dokumentene og kundene



Revisjonsbransjens ledende nettbaserte styringsverktøy for time-, dokument- og kundeoppfølging.

Utviklet i tett samarbeid med ledende revisjonselskaper

Tilfredsstillere kravene til revisors dokumentasjonsplikt



Komplett kundeoversikt og dokumenthåndtering (CRM)  
Budsjettering for god oversikt  
Timeregistrering  
Fakturering og integrasjon mot regnskapssystemer  
Gode styringsrapporter  
100 % webbasert, jobb fra hvor som helst

[www.lundalogik.no](http://www.lundalogik.no)