

- mellom to norske filialer av selskaper hjemmehørende innenfor EØS

Det siste spørsmålet skattekontoret tok standpunkt til var om den regnskaps- og skattemessige behandlingen av konsernbidragene i de danske selskapene ville påvirke den skattemessige behandlingen i Norge.

Det fremgår ikke av lovtekst eller forarbeider at det stilles krav til en spesiell regnskaps- og skattemessig behandling av konsernbidraget i giverlandet. Det følger videre av forarbeidene at det ikke er et

vilkår at giverlandet har regler om konsernbidrag så lenge utdelingen er lovlig etter giverlandets selskapslovgivning. Bakgrunnen er at det utenlandske selskapet ikke er omfattet av norsk aksjelovgivning, og at man derfor ikke kan stille samme vilkår som etter aksjeloven. Når det ikke er et vilkår at giverlandet har regler om konsernbidrag etter internretten, fører dette til at giverlandets regnskaps- og skattemessige behandling av transaksjonen ikke vil være avgjørende.

Formålet med bestemmelsen er å sikre skattefundamentet og forpliktelsene etter

EØS-avtalen, som tilsier at den regnskaps- og skattemessige behandlingen av transaksjonen vil være uten betydning ved vurderingene av om konsernbidraget er lovlig etter norsk rett. En slik løsning vil også likebehandle konsernbidrag gitt fra en norsk filial av utenlandsk selskap og konsernbidrag gitt fra et norsk selskap.

Skattekontoret konkluderte med at det er adgang til å yte/motta konsernbidrag mellom aksjeselskaper og mellom aksjeselskaper/filialer, selv om det er mellomliggende danske aksjeselskaper.

Nye merverdiavgiftsregler for elektroniske nyhetstjenester

Merverdiavgiftsfritaket for papiraviser blir utvidet til å gjelde også for elektroniske nyhetstjenester. Fritaket vil ifølge forslagene til avgrensninger omfatte alle medier som hovedsakelig inneholder nyhets- og aktualitetsstoff, uavhengig av plattform, dvs. **nyheter på pc, mobiltelefon, nettbrett, radio og fjernsyn. Vi beskriver gjeldende rett før vi belyser forslaget til forskrift som nettopp har vært på høring.**

Artikkelen er forfattet av:



Advokatfullmektig
Synne Hangeland
Advokatfirmaet PwC



Advokat
Marit Barth
Partner Advokatfirmaet PwC

Avslutningsvis vil vi peke på noen praktiske utfordringer med det nye regelverket.

Helt fra det ble innført merverdiavgift i Norge i 1970, har aviser vært fritatt for merverdiavgift. Formålet med fritaket er å

verne om det trykte norske språket og avisenes demokratiske funksjon¹.

Det arbeides nå med en utvidelse av fritaket til å være uavhengig av plattform for publisering. En digital utgave av avisen og papirutgaven vil med andre ord ha samme avgiftsstatus. I forslaget foreslås det å utvide fritaket ytterligere, slik at elektronisk formidling av nyhetstjenester (f.eks. på TV) også vil omfattes av fritaket. ESA har godkjent utvidelsen av fritaket. I høringsnotatet ble det foreslått at reglene skulle tre i kraft fra 1. mars 2016 og det er derfor en endring som trolig vil tre i kraft snart.

Kort om gjeldende rett

Det følger av merverdiavgiftsloven § 6-1 at omsetning av aviser som er trykt på papir og som utkommer regelmessig med

minst ett nummer ukentlig, er fritatt for merverdiavgift.

Kravet om at avisen skal være trykt på papir er tatt inn i merverdiavgiftsloven av 2009. Dette skulle kun være en teknisk revisjon av tidligere lov av 1969². Imidlertid ble det innarbeidet en presisering om at fritaket kun gjelder aviser som er trykt på papir. Presiseringen bygger på en bokstavfortolkning av forarbeidene til 1969-loven, om å verne det trykte norske skriftspråk.

Personlig synes vi at å lese en avis digitalt eller på papir i like stor grad oppfyller formålet med fritaket og er positive til en utvidelse av dagens ordlyd.

¹ Ot.prp. nr. 17 (1968-69) kap. V.B.4 s. 46.

² I henhold til lov om merverdiavgift av 19.06.1969 nr. 66 § 16 nr. 7 var aviser som utkommer regelmessig med minst ett nummer ukentlig, fritatt for merverdiavgift.

Dagens fritak forutsetter at det foreligger omsetning av en avis og at denne er trykket på papir.

En avis³ defineres ved at:

- den kommer ut minst én gang ukentlig
- har ansvarlig redaktør
- formidler nyheter og orienterer allmenheten om aktuelle spørsmål i inn- og utland/eller aktuelle nyheter i sitt distrikt
- er rettet mot allmenheten

Dagens fritak innebærer at avishusene oppkrever mva med høy sats (25 %) på både salg av reklame og digitale utgaver av aviser. For papirutgavene oppkreves det ikke mva. Forskjellen mellom avgiftsbehandlingen mellom elektronisk og papirutgave av samme avis har gitt oss forbrukere et incitament til å kjøpe papiravisen.

Siden de fleste avishusene tilbyr sine pabonnetter tilgang til digitale utgaver, har det vært flere saker knyttet til verdsettelsen av henholdsvis papirutgaver og elektroniske utgaver.⁴ Bakgrunnen for dette skillet er at desto større andel av abonnemnet som henføres til den digitale utgaven, desto større merverdiavgiftsinntekter oppnår staten. Dette er et avgrensningsspørsmål avishusene nå vil slippe, ved at et kombinert papir- og e-abonnement vil kunne faktureres uten merverdiavgift.

Avishusene har pr. i dag rett til fradrag for merverdiavgift på sine anskaffelser av varer og tjenester som er relevante for den avgiftspliktige virksomheten. Det innebærer at de ofte er i en posisjon hvor de får refundert merverdiavgift fra staten.

Forslaget til utvidelse av fritaket

Forslaget om fritak for elektroniske nyhetstjenester er vedtatt inntatt i ny § 6–2 i merverdiavgiftsloven, men har ikke trådt i kraft ennå. Bestemmelsen vil lyde som følger:

«§ 6–2 Elektroniske nyhetstjenester

Omsetning av elektroniske nyhetstjenester er fritatt for merverdiavgift.

Departementet kan gi forskrift om hva som menes med elektroniske nyhetstjenester.»

Elektroniske tjenester er i merverdiavgiftsloven⁵ definert som «fjernleverbare tjenester som leveres over internett eller annet elektronisk nett og som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi, hvor leveringen av tjenesten hovedsakelig er automatisert». Tjenester må falle inn under denne definisjonen for å kunne være omfattet av fritaket for elektroniske nyhetstjenester.

Det er lagt opp til at fritaket skal omfatte alle elektroniske nyhetstjenester uavhengig av distribusjonsteknologi. I tillegg til tekst- og stillbildebasert nyhets- og aktualitetsstoff, vil også levende bilder, lyd og grafikk være omfattet av begrepet. Nyheter på både PC, mobiltelefon, nettbrett, radio og TV vil derfor omfattes.

Forslag til forskriftsregulering i merverdiavgiftsforskriften § 6–2–1 har vært på høring og siste frist for å komme med høringsuttalelser var mandag 1. februar 2016. De ulike høringsinnspillene vil nå bli vurdert av Skattedirektoratet, før endelig forskriftstekst blir fastslått.

For å anses som en elektronisk nyhetstjeneste, må tjenesten ifølge den foreslåtte forskriftsbestemmelsen:

- i hovedsak inneholde en bred dekning av nyhets- og aktualitetsstoff
- være rettet mot allmenheten
- ha en ansvarlig redaktør
- utgis ukentlig eller oftere

Ikrafttreddelsen av fritaket har vært avhengig av en godkjenning fra EFTAs overvåkningsorgan ESA, da fritaket kan anses som statsstøtte. Denne godkjennelsen ble gitt 25. januar 2016 og det tas derfor sikte på innføring av fritaket fra 1. mars 2016. ESA konkluderte med at et fritak for merverdiavgift utgjør statsstøtte, men at det likevel er i tråd med statsstøttereguleringen. Fritaket er godkjent frem til 1. mars 2022.

Fritaket vil kun omfatte elektroniske nyhetstjenester, ikke e-tidsskrifter og e-bøker.

Nærmere om vilkårene for å omfattes av fritaket

Omsetning

Det er en forutsetning for merverdiavgiftsplikt at det foreligger omsetning, det vil si at det leveres varer eller tjenester mot vederlag. Fritaket vil derfor kun være relevant for nyheter og aktualitetsstoff som omsettes mot brukerbetaling. Dersom selger tilbyr nyhets- og aktualitetsstoff både mot

betaling og gratis, forutsetter Skattedirektoratet i høringsnotatet at det er innholdet det betales for som isolert sett må oppfylle kriteriene for å falle inn under fritaket.

Plattformnøytralt

Fritaket er foreslått å være helt plattformnøytralt, slik at det vil være tjenestens innhold som vil være avgjørende for om fritaket kommer til anvendelse. Om nyhetene distribueres på PC, nettbrett, mobiltelefon, radio eller TV vil ikke ha noen betydning.

Dette innebærer at også TV-kanaler som hovedsakelig inneholder nyhets- og aktualitetsstoff vil omfattes av det foreslåtte fritaket. Som eksempler på nyhetskanaler som sannsynligvis vil være omfattet av fritaket, er TV2 Nyhetskanalen, CNN, BBC News og Al Jazeera trukket frem som eksempler.

Som eksempler på TV-kanaler som ikke vil omfattes av fritaket, har TV2 Hovedkanalen, TV3 og TVNorge blitt nevnt, da disse hovedsakelig inneholder underholdningsendinger.

Krav til innholdet i nyhetstjenesten

Fritaket for elektroniske nyhetstjenester er ment å omfatte nyhetstjenester som har tilsvarende stoffbredde og utvalg som gjeldende papiravisfritak. Nyhetstjenester som omhandler saker fra bare én sektor eller er rettet mot én interesse, vil derfor ikke være omfattet. Dette vil for eksempel være publikasjoner som kun omhandler religion, sport, yrke e.l.

Hovedsakelighetskriteriet

Elektroniske nyhetstjenester må *hovedsakelig* inneholde nyheter og aktualitetsstoff. Det vil si at tjenesten også kan inneholde elementer som ikke anses som nyheter eller aktualitetsstoff, uten å falle utenfor fritakets anvendelsesområde.

Utgangspunktet vil likevel være at hvert tjenesteelement skal vurderes hver for seg. Dette vil imidlertid ikke alltid være tilfelle, slik at det vil være mulig å se flere elementer som én samlet tjeneste dersom det ene elementet er det klart prinsipale, mens det andre elementet er av underordnet betydning.

Skattedirektoratet erkjenner at vurderingen knyttet til om elektroniske nyhetstjenester *hovedsakelig* inneholder nyhets- og aktualitetsstoff kan være komplisert. De mener imidlertid at dette må avgjøres etter

³ I avgrensningen av merverdiavgiftslovens avisbegrep er det lagt til grunn den definisjonen som dagspresseutvalget av 1966 foreslo skulle brukes i forbindelse med tildeling av produksjonsstøtte mv. til dagsaviser.

⁴ Mest kjent er Polaris Media Rt. 2014 s. 486.

⁵ Merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav j.

en «samlet vurdering der en rekke momenter må vurderes konkret». Skattedirektoratet har ikke funnet å kunne foreslå en nærmere regulering av spørsmålet, da de mener den nærmere grensedragningen må trekkes opp gjennom praksis.

De nevner likevel at faktisk bruk av en elektronisk nyhetstjeneste, slik som antall klikk, avspillinger, nedlastinger eller oppslag ikke vil være relevant for avgrensningen, da det er hele den omsatte tjenesten som er relevant for vurderingen, ikke hva kjøperne faktisk velger å bruke.

Skattedirektoratet uttaler at de har merket seg den økende bruken av sponset journalistikk, innholdsmarkedsføring og produktplassering, og forutsetter at dette ikke vil være omfattet av fritaket.

Utgivings-/oppdateringsfrekvens

Det gjeldende kravet til at papiraviser må utgis minst én gang i uken, foreslås videreført også for elektroniske nyhetstjenester.

For å oppfylle dette kravet vil nyhetsstoffet som omsettes måtte oppdateres minimum én gang pr. uke. Hvorvidt det kan sies å foreligge en ny utgave må vurderes konkret. I en forskrift⁶ om opplag og utgaver i nyhets- og aktualitetsmedia er det fastsatt at det foreligger en ny utgave dersom 50 prosent av innholdet er nytt og egenprodusert. Skattedirektoratet mener dette kan være retningsgivende også for merverdiavgiften.

Forslaget til forskrift inneholder ordlyden «utgis ukentlig eller oftere». Begrepsbruken vil imidlertid variere mellom de ulike distribusjonsformene, slik som oppdatere, legge ut, sende, slik at Skattedirektoratet i høringsrunden har bedt om innspill både til terminologi og til praktiseringen av kriteriet.

Ansvarlig redaktør

Dette vilkåret innebærer en videreføring av gjeldende krav for papiraviser, og forutsetter at mediet har en ansvarlig redaktør med ansvar slik dette fremgår av Redaktørplakaten.

Rettet mot allmennheten

Kravet om at den elektroniske nyhetstjenesten er rettet mot allmennheten, samsvarer også med gjeldende krav til papiraviser. Vilkaudet innebærer at et medium

som kun retter seg mot en bestemt krets av brukere, ikke vil være omfattet av fritaket.

Avgrensningsspørsmål

Hva er en nyhetstjeneste?

Siden fritaket ikke er begrenset til å gjelde kun for elektroniske aviser, vil det dukke opp en del nye avgrensningsspørsmål mellom hvilke tjenester som vil omfattes av fritaket og ikke.

Vi har under det nåværende fritaket hatt spørsmål knyttet til grensen mellom aviser og magasiner i Se & Hør-saken, der Skatteetaten konkluderte med at Se & Hør var et magasin som ikke var kvalifisert til å falle inn under fritaket for papiraviser. Vi ser for oss at det med det nye fritaket også kan dukke opp en del spørsmål om hva en nyhetstjeneste egentlig er.

I notifikasjonen til ESA er Se & Hør-saken omtalt. I forlengelsen av dette uttaler departementet at nesten alle typer publikasjoner om dagsbegivenheter kan defineres som «nyheter» når dette presenteres i en redaksjonell kontekst i et generelt nyhetsmedium, inkludert innhold om miljø, kunst, astronomi, matlaging, landbruk, kjendiser, kjemi, medisin mv. Det uttales videre at dette er innhold som kan utgjøre en naturlig og integrert del av omtrent hvilket som helst bredt og generelt nyhetsmedium. Hvis et medium kun har innhold som omfatter en eller noen få av disse temaene, kan ikke leserne anses å få en bred dekning av nyhets- og aktualitetsstoff og slike medier vil derfor ikke omfattes av fritaket.

Vi tror imidlertid ikke at denne uttalen vil løse alle de avgrensningsspørsmålene som nå kan dukke opp. Det er for eksempel et økende innhold av kjendisstoff i noen av de mer tradisjonelle mediene, og da vil det jo etterhvert bli et spørsmål om hvor grensen skal gå.

Enkeltartikler og dagstilgang

Skattedirektoratet uttaler at omsetning av enkeltartikler fra et medium der nyhetsstoffet totalt sett oppfyller vilkårene for fritak, ikke vil omfattes, da den solgte enkeltartikkelen ikke vil oppfylle vilkårene til stoffbredde og oppdateringsfrekvens. Ved salg av enkeltartikler vil det derfor fremdeles måtte beregnes 25 % mva.

Det dukker imidlertid også opp spørsmål om avgiftsbehandlingen dersom en medieaktør selger tilgang til f.eks. en e-avis på dagsbasis. Vil vilkårene for fritak da anses

oppfylt? Dette er ikke omtalt av Skattedirektoratet, men etter vår mening må svaret på spørsmålet bli «ja». Selve tjenesten, e-avisen, vil i dette tilfellet oppfylle kravene til stoffbredde og oppdateringsfrekvens, mens det er kjøperen som velger å ha tilgang i kun én dag. At kjøperen gjør dette valget, kan ikke endre tjenestens art. Dette vil også samsvare med synspunktet om at antall klikk mv. ikke vil være avgjørende for avgrensningen under hovedsakelighetskriteriet, da det er den omsatte tjenesten som er det relevante vurderingskriteriet, ikke de valg kjøperen gjør. Tilsvarende gjelder fritaket dersom kunden kun ønsker å kjøpe én papiravis.

Hovedytelseslæren

I forslaget til statsbudsjett⁷ er det uttalt at fritaket ikke vil omfatte tjenester som omsettes separat via elektroniske nyhetstjenester. Annonser, reklame, film, musikk og tilgang til vin- og matklubber er trukket frem som eksempler på separate ytelser som fremdeles skal faktureres med 25 % mva.

Videre har Finansdepartementet uttalt at utgangspunktet vil være at hvert tjeneste-element må vurderes hver for seg, men at dette kan stille seg annerledes dersom det ene elementet kun understøtter den prinsipielle ytelsen eller er av underordnet betydning for kjøper. Vi tror derfor det kan dukke opp mange avgrensningsspørsmål knyttet til om et hovedytelsesprinsipp skal legges til grunn eller om fakturaer for ulike tjenestelementer må splittes opp med ulike avgiftssatser.

Når det gjelder kanalpakker som inneholder både fritatte nyhetskanaler og avgiftspliktige underholdningskanaler, er det i høringsuttalelsen sagt at fakturaen skal splittes opp. Skattedirektoratet har ikke trukket opp grenser for prissetting av nyhetskanalene, og det kan derfor foreligge et insentiv til å prise disse høyt for å kunne fakturere så stor andel av pakken som mulig uten merverdiavgift. Det fremstår imidlertid som at det ikke vil være anledning til å splitte opp én enkeltkanal i en avgiftsfri og en avgiftspliktig del.

Overgangsregler

I forbindelse med endring av avgiftssatser gis det normalt overgangsregler som regulerer hvordan f.eks. mva på forhåndsfakturer skal håndteres. For aviser og andre abonnementer er det normalt at det blir fakturert med lengre intervaller. Forutsatt

6 Forskrift 17. september 2014 nr. 1207 om fastsetting av opplag og utgaver i nyhets- og aktualitetsmedia § 4.

7 Prop. 1 LS (2015-2016) Skatter, avgifter og toll 2016.

at en avis har sendt faktura for et digitalt abonnement for første halvår i januar og det er oppkrevd mva for hele perioden, vil avishuset ha innkrevd merverdiavgift for seks måneder fra kunden. Så lenge mva er oppkrevd fra kunden må denne innbetales til avgiftsmyndighetene jf. § 11–4 (1). Betinging av oppkrevd mva kan bare unnlates dersom feilen korrigeres overfor kjøper, jf. mval § 11–4 (3). Med andre ord må selger utstede kreditnota og ny faktura uten mva for den delen av fakturaen som gjelder perioden etter utvidelsen av fritaket. Vi regner med at Skattedirektoratet vil publisere overgangsregler før ikrafttredelsen.

Hva mener vi om fritaket?

Fritaket for elektroniske aviser anser vi som relativt enkelt å forholde seg til. Fritaket vil innebære en slutt på forskjellsbehandlingen mellom papiraviser og elektroniske aviser, og er mer i samsvar med den teknologiske utviklingen. Fritaket vil som nevnt også medføre at avishusene nå stort sett slipper å utarbeide fordelingsnøkler for hva som skal faktureres med og uten merverdiavgift.

Vi kan imidlertid se for oss at leverandører av tidsskrifter og bøker også vil kunne ønske seg å bli omfattet av fritaket. Når formålet med fritaket blant annet er å verne det norske skriftspråket, kunne man jo sett for seg at fritakene for tidsskrifter og bøker også burde gjøres plattformnøytrale. Med dagens raske teknologiske utvikling er det grunn til å tro at også tidsskrifter og bøker i økende grad vil omsettes og leses elektronisk.

Med formålet for øyet ville også et fritak for elektroniske tidsskrifter og bøker ivarettatt dette i større grad enn for eksempel nyhetskanaler på TV. TV-kanalene formidler sine nyheter gjennom lyd og bilder, samt at det foreligger et begrenset utvalg av norske nyhetskanaler. Vi kan imidlertid ikke se at det er foretatt noen prinsipielle vurderinger hverken rundt tidsskrifter og bøker eller om hvordan formålet bak fritaket best kan ivaretas.

Vi er altså positive til at elektroniske aviser fritas for merverdiavgift, men skulle gjerne sett at Finansdepartementet og Skattedirektoratet tok tak i utdaterte regler på et

bredere og mer prinsipielt grunnlag enn kun ved å endre enkeltbestemmelser.

Ønsker klarere regler fra myndighetene

Vi synes det er positivt og på høy tid at elektroniske aviser merverdiavgiftsmessig likestilles med papiravisene. Vi ser imidlertid noen mulige utfordringer ved at det ikke trekkes opp klarere linjer for grensespørsmålene i forkant.

Som direktoratet selv påpeker i høringsnotatet, vil fritaket medføre administrative konsekvenser både for de næringsdrivende og for Skatteetaten. De næringsdrivende må selv ta initiativ til å avklare grensespørsmål og utvikle måter å innrette bokføringen på slik at det fremgår at avgiftshåndteringen er i samsvar med regelverket, mens fritaket vil kunne medføre tidkrevende saksbehandling og flere klagesaker for Skatteetaten. Vi vil derfor oppfordre Skattedirektoratet og Skatteetaten til å komme med klargjørende retningslinjer før ikrafttredelsen av fritaket.

Avgiftsplikt ved salg:

Fjernleverbare tjenester til norske forbrukere

Artikkelen kommenterer praksis fra Klagenemnda for merverdiavgift knyttet til spørsmålet om det foreligger hjemmel for avgiftsplikt ved salg av fjernleverbare tjenester til norske forbrukere fra utlandet.



Artikkelen er forfattet av:

Skattejurist
Geir Tollak Bjørndal Norli
Avdeling for fastsetting, MVA, Skatt sør (Drammen)
Artikkelen gir ikke nødvendigvis uttrykk for skatteetatens offisielle syn.

Rettslige utgangspunkter

Merverdiavgiftsloven § 1–2 angir at loven får anvendelse «i merverdiavgiftsområdet». Lovens geografiske virkeområde er et vik-

tig bakgrunnstappe for å forstå hjemlene for avgiftsplikt:

For *intern norsk omsetning* er det i § 3–1 første ledd en generell hjemmel for avgiftsplikt for alle varer og tjenester, med mindre det foreligger et unntak eller fritak. Det samme er tilfellet for innførsel av varer, jf. § 3–29.

For *kjøp av tjenester fra utlandet*, eller «innførsel» av tjenester som det også betegnes, foreligger det ingen generell hjemmel for avgiftsplikt. § 3–30 hjemler avgiftsplikt

for kjøp av *bestemte tjenestetyper* fra utlandet, der vilkårene for avgiftsplikt avhenger av hva slags type tjeneste som kjøpes.

Etter § 3–30 første og annet ledd skal næringsdrivende og offentlig virksomhet beregne merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra leverandører etablert utenfor merverdiavgiftsområdet, dersom tjenesten er avgiftspliktig ved intern omsetning.

§ 3–30 hjemler ingen generell avgiftsplikt for kjøp av fjernleverbare tjenester fra