

Prop. 73 L

(2009–2010)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

Endringer i lov om merverdiavgift

*Tilråding fra Finansdepartementet av 12. februar 2010,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Stoltenberg II)*

1 Hovedinnhold i proposisjonen – bakgrunnen for forslaget

I løpet av sommeren og høsten 2009 ble det i enkelte EU-land rapportert om mulige tilfeller av merverdiavgiftssvindel ved handel med klimakvoter. Europol uttalte 9. desember 2009 at svindel knyttet til EUs kvotesystem (ETS) kan ha resultert i tap i nasjonale skattesystemer på om lag 5 mrd. euro¹. Flere land i EU har reagert på risikoen for svindel og varslet eller gjennomført endringer i sine merverdiavgiftssystemer for å hindre problemet.

Svindel ved omsetning av klimakvoter er i utgangspunktet en enkel form for merverdiavgiftssvindel; selger oppkrever på ordinært vis merverdiavgift fra kjøper, men unnlater å innberette denne omsetningen i avgiftsoppgjøret til staten, eventuelt at den innberettes, men ikke blir innbetalt. Bakgrunnen for at kvotesystemet rammes er at klimakvoter handles raskt og har høy verdi. Dette gjør at det på kort tid kan genereres store summer oppkrevd avgift før svindlerne forsvinner uten at oppkrevd merverdiavgift innbetales til staten.

Norge er tilknyttet EUs kvotehandelssystem og

har på dette området liknende merverdiavgiftsregler som EU. Etter hvert som flere land motvirker svindelmulighetene gjennom regelendringer, øker risikoen for at slik svindel kan flytte til Norge. Finansdepartementet mener det er viktig at det gjennomføres tiltak så snart som mulig for å demme opp for svindel også her i landet. Det beste virkemiddelet er å endre oppkrevningsmetoden slik at det blir kjøper av kvotene som skal beregne og betale merverdiavgift. Dette tiltaket krever lovendringer. I dag følges de alminnelige reglene hvor det er selger som beregner og betaler merverdiavgift.

Etter departementets vurderinger er det viktig å få en lovendring på plass raskt. Forslaget har derfor ikke vært på høring, da en høring ville vanskeliggjort gjennomføringen og svekket tiltakets effektivitet.

På denne bakgrunn foreslår departementet, som et hasteforslag uten forutgående høring, at ved innenlands omsetning av klimakvoter til næringsdrivende og offentlig virksomhet skal kjøper ha ansvaret for å beregne og betale merverdiavgift, jf. forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 11-1 annet ledd, forslag til § 11-4 første ledd nytt tredje punktum og forslag til endring i § 15-6 annet ledd. Forslaget vil ikke medføre noen endringer ved omsetning av klimakvoter til andre enn næringsdrivende og offentlig virksomhet. Merverdiavgift av

¹ Se pressemelding på Europol's nettsider <http://europol.europa.eu/index.asp?page=PressRoom&language=>

slik omsetning skal fortsatt beregnes og betales av selgeren.

2 Kort om kvotesystemet

I perioden 2008-2012 har Norge ifølge Kyoto-avtalen plikt til å dekke sine utslipp av klimagasser med en tilsvarende mengde FN-godkjente klimakvoter. Regjeringens politikk er at utslippsforpliktelsen skal oppfylles gjennom en kombinasjon av nasjonale tiltak og bruk av Kyoto-mekanismene. Kyoto-mekanismene består av handel med utslippskvoter, prosjektsamarbeid mellom industriland som har ratifisert protokollen (JI) og prosjektsamarbeid med utviklingsland (CDM).

Som ett av flere virkemidler for å etterkomme forpliktelsene i Kyotoprotokollen etablerte Norge et nasjonalt kvotesystem i 2005. Den norske kvotesystemet for 2005-2007 var en innfasingsperiode før perioden 2008-2012 med utslippsforpliktelser etter Kyotoprotokollen. I 2008 ble Norge en del av EUs kvotehandelssystem ved å innlemme direktiv 2003/87/EF av 13. oktober 2003 om en ordning for handel med kvoter for klimagassutslipp (kvotehandelsdirektivet) med tilhørende rettsakter i EØS-avtalen. Kvotehandelsdirektivet er gjennomført i norsk rett ved lov 17. desember 2004 nr. 99 om kvoteplikt og handel med kvoter for utslipp av klimagasser (klimakvoteloven) med tilhørende forskrift. Dermed er kvoter utdelt av nasjonale myndigheter innenfor EU (EUA-kvoter) også gyldige i Norge, samtidig som norske bedrifter kan selge kvoter i EU.

Kvotesystemet omfatter utslipp av CO₂ fra nærmere angitte kilder. De kildene som omfattes er energianlegg, oljeraffinerier, koksverk, visse typer anlegg for bearbeiding av malm, anlegg for produksjon av støpejern og stål, anlegg for sement-, kalk-, glass- og glassfiberproduksjon, anlegg for produksjon av keramiske produkter og anlegg for produksjon av papirmasse, papir og papp (jf. vedlegg I til kvotehandelsdirektivet og klimakvoteloven § 3). I tillegg kan Norge, etter samtykke fra ESA, ensidig inkludere ytterligere aktiviteter, anlegg og gasser i kvotesystemet, såkalt «opt-in» (jf. artikkel 24 i Kvotehandelsdirektivet). I tillegg til CO₂-utslipp fra kildene ovenfor har Norge valgt å inkludere utslipp av lystgass (N₂O) fra salpetersyreproduksjon. Inkludert lystgass er kvotemengden Norge bidrar med for 5-årsperioden i overkant av 75 mill. tonn CO₂. Av disse vil i overkant av 39 mill. tonn bli tildelt vederlagsfritt til norske virksomheter. I tillegg er det avsatt en kvotereserve på 4,2 mill. tonn til høyeffektive kraftvarmeverk. Kvoter som ikke tildeles veder-

lagsfritt skal selges i det europeiske markedet. Disse utgjør 31,8 mill. kvoter.

Den som driver virksomhet som faller inn under kvotesystemet er kvotepliktig og må hvert år sørge for å innlevere kvoter tilsvarende sine utslipp. Privatpersoner og virksomheter kan også frivillig kjøpe klimakvoter. Kvotene tas da ut av kvotesystemet.

Handel med kvoter kan skje direkte mellom to parter, via meglere eller på etablerte markedsplasser. Norge er ett av seks land i kvotehandelssystemet som har en markedsplass for handel med klimakvoter.

3 Gjeldende merverdiavgiftsregelverk

3.1 Generelt

Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift der avgiftsplikten oppstår ved innenlands omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester.

Registrerte avgiftssubjekter oppkrever merverdiavgift på vegne av staten, og merverdiavgift skal som hovedregel beregnes av alle ledd i omsetningskjeden. Ved at registrerte avgiftssubjekter har rett til å føre inngående merverdiavgift til fradrag i avgiftsoppgjøret med staten, blir merverdiavgiften som innbetales fra det enkelte ledd i omsetningskjeden beregnet på grunnlag av merverdien eller verditilveksten som er skapt i det innbetalende leddet. Fradragsretten gir merverdiavgiftsmessig nøytralitet ved omsetning av varer og tjenester mellom registrerte avgiftssubjekter. Det er først når varen eller tjenesten er omsatt til den som etter systemet anses som forbruker, det vil si enhver som ikke har fradragsrett, at beløpet er opptjent på statens hånd.

Den ordinære merverdiavgiftssatsen er på 25 pst. Det benyttes en redusert sats på 14 pst. ved omsetning av næringsmidler. I tillegg gjelder en redusert sats på 8 pst. på enkelte tjenestoområder.

Ved handel over landegrensene bygger det norske merverdiavgiftssystemet på destinasjonsprinsippet, det vil si at avgiftsbeleggingen foretas i det landet forbruket skjer, eller i det landet varene eller tjenestene leveres forbrukere. Dette sikres ved at utførsel av varer og tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet (definert i merverdiavgiftsloven som det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene) er renset for norsk merverdiavgift (nullsats), og at det beregnes merverdiavgift ved innførsel.

Merverdiavgiften følger av Stortingets årlige

vedtak om merverdiavgift og lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

Merverdiavgiften er en av statens viktigste inntektskilder som årlig gir i underkant av 200 mrd. kroner til statskassen. Dette utgjør nesten $\frac{1}{4}$ av statens samlede skatter, avgifter og inntekter til folketrygden.

3.2 Ansvar for beregning og betaling av merverdiavgift

Merverdiavgiftsloven kapittel 11 regulerer hvem som har ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgift. Etter merverdiavgiftsloven § 11-1 skal avgiftssubjekter (den som er eller skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret) beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak. Det grunnleggende prinsippet i det norske merverdiavgiftssystemet er dermed at det er selgeren/tjenesteyteren som har ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester. Som nevnt i avsnitt 3.1 ovenfor, gjør fradragsretten for registrerte avgiftssubjekter at merverdiavgift endelig belastes først når en selger omsetter til en kjøper uten fradragsrett.

Ved innførsel av varer til merverdiavgiftsområdet skal den som etter tolloven er ansvarlig for toll, beregne og betale merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 11-2. På denne måten får varer som innføres samme avgiftsbelastning som varer som selges innenlands. Plikten til å beregne merverdiavgift ved innførsel gjelder for alle som innfører en vare og ikke bare for avgiftssubjekter. Merverdiavgift innberettes og betales til toll- og avgiftsmyndighetene.

Det skal også beregnes merverdiavgift ved innførsel av fjernleverbare tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 3-30. Denne plikten oppstår dersom mottakeren er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Plikten til å beregne og betale merverdiavgift påhviler som hovedregel mottakeren, jf. merverdiavgiftsloven § 11-3.

Som nevnt er det grunnleggende prinsippet ved innenlands omsetning at tjenesteyteren skal beregne og betale merverdiavgift. Ved innførsel av tjenester til Norge ville en videreføring av dette prinsippet medført at den utenlandske tjenesteyteren måtte registrere seg for merverdiavgift i Norge, eventuelt ved merverdiavgiftsrepresentant. Dette er en administrativt krevende måte å gjennomføre avgiftsinnbetaling på (særlig sett fra den utenlandske tjenesteyterens side), og dessuten ville fremgangsmåten kunne være vanskelig å kontrollere (sett fra skatteetatens side). I likhet med de fleste

andre land som praktiserer et merverdiavgiftssystem, herunder EU-landene, har Norge derfor, ved omsetning av internasjonale tjenester mellom næringsdrivende, innført regler hvor ansvaret for beregning av merverdiavgift er lagt til den som mottar eller anskaffer tjenesten. Denne oppkreivingsmåten betegnes i engelsk terminologi som «reverse charge» eller omvendt avgiftsplikt på norsk.

Slik denne oppkreivingsmåten er gjennomført i norsk merverdiavgiftslovgivning, gjelder den ved salg av fjernleverbare tjenester til mottakere som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Tjenesteleveranser til private forbrukere omfattes ikke av reglene om omvendt avgiftsplikt.

Med fjernleverbare tjenester menes tjenester der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted. Dette vil eksempelvis kunne være tjenester som leveres elektronisk eller ulike typer konsulent-tjenester. For at avgiftsplikten skal inntre må tjenesten være av en art som ville vært avgiftspliktig ved innenlands omsetning.

Kjøpere av fjernleverbare tjenester som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal innberette merverdiavgift som utgående merverdiavgift på den ordinære omsetningsoppgaven. Den merverdiavgift som beregnes kan samtidig fradragsføres som inngående merverdiavgift etter de alminnelige fradragsreglene i merverdiavgiftsloven. Det skjer dermed ingen faktisk innbetaling i slike tilfeller.

Avgiftspliktige virksomheter som også driver virksomhet unntatt fra merverdiavgiftsloven vil derimot kunne få en endelig avgiftsbelastning ved kjøp av tjenester fra utlandet.

Kjøpere som driver virksomhet unntatt fra merverdiavgiftsloven, og som derfor ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal kvartalsvis innberette utgående merverdiavgift på en særskilt omsetningsoppgave. For mottakere som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal merverdiavgiften først beregnes og betales når de samlede kjøp for en termin overstiger 2000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet.

3.3 Merverdiavgiftsrettslig behandling av klimakvoter

En klimakvote er en omsettelig tillatelse til å slippe ut ett tonn CO₂. Ved omsetning av klimakvoter overføres kvoter til kjøper mot vederlag. En klimakvote anses som en tjeneste i merverdiavgiftslovens forstand, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav c, og omsetning av klimakvoter er avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 3-1 første

ledd. Dette betyr at selger skal beregne utgående merverdiavgift med en sats på 25 pst. ved omsetningen, så fremt de øvrige vilkårene for avgiftsplikt i merverdiavgiftsloven er oppfylt. Avgiftspliktige virksomheter vil imidlertid ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på innkjøpte kvoter til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Dette innebærer at virksomheter som normalt vil etterspørre slike kvoter ikke vil bli endelig belastet med merverdiavgiften på disse. Det vil derfor kun skje en endelig belastning av merverdiavgift dersom kvoten selges til private eller aktører med virksomhet unntatt fra merverdiavgiftsloven.

Kvotemarkedet er grensekryssende og norske kvotepiktige foretak kan eksempelvis gjøre opp sin kvoteplikt med kvoter ervervet i det europeiske kvotemarkedet. Kvoter utstedt av norske myndigheter kan tilsvarende benyttes for oppgjør av kvoteplikt i andre land. Det vil derfor kunne skje omsetning av klimakvoter både inn og ut av det norske merverdiavgiftsområdet.

Klimakvoter anses som fjernleverbare tjenester etter merverdiavgiftsloven § 3-30. Dette betyr blant annet at næringsdrivende og offentlig virksomhet som anses hjemmehørende i (norsk) merverdiavgiftsområde skal beregne merverdiavgift av kvoter som anskaffes utenfor merverdiavgiftsområdet (innførsel), se avsnitt 3.2 ovenfor. Tilsvarende er omsetning av klimakvoter til mottakere som anses hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet fritatt for merverdiavgift (utførsel).

Et særlig spørsmål i denne forbindelse vil være om det har noen betydning for merverdiavgiftsbehandlingen i hvilket lands kvoteregister kvotene er registrert. Det kan for eksempel tenkes at selskapene A og B begge anses hjemmehørende i (det norske) merverdiavgiftsområdet, men at de omsetter kvoter til hverandre som er registrert utenfor merverdiavgiftsområdet. I slike tilfeller legges det til grunn at siden klimakvoter anses som fjernleverbare tjenester, har det ikke noen betydning for avgiftsberegningen hvor kvotene er registrert. Det som har betydning er i hvilket land selger og kjøper anses som hjemmehørende. Omsetning mellom A og B i dette tilfellet vil derfor utløse avgiftsplikt i Norge, men ikke dersom B er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 6-22 annet ledd.

Etter merverdiavgiftsloven § 3-20 er omsetning av tjenester i form av sletting av klimakvoter unntatt fra merverdiavgiftsloven.

Om den merverdiavgiftsrettslige behandling av klimakvoter vises det også til avsnitt 15.1.4 i Ot.prp. nr. 13 (2004-2005) *Om lov om kvoteplikt og handel*

med kvoter for utslipp av klimagasser (klimakvoteloven).

4 Merverdiavgiftsregelverket i EU

4.1 Generelt

Alle medlemslandene i EU må ha et merverdiavgiftssystem. Hoveddirektivet for merverdiavgift i EU er Rådskdirektiv 2006/112/EF (heretter kalt merverdiavgiftsdirektivet), som ble vedtatt 28. november 2006 og trådte i kraft 1. januar 2007. Direktivet innebærer en stor grad av harmonisering av merverdiavgiftssystemene innen EU ved at direktivet setter omfattende rammer for medlemslandenes regelverk på området. Det er imidlertid opp til medlemslandenes nasjonale myndigheter hvordan innholdet i direktivet skal gjennomføres i nasjonal rett. Direktivet gir også valgmuligheter på enkelte områder og det er dessuten innrømmet flere overgangsordninger. Det foreligger derfor flere nasjonale særordninger på området. Siden nasjonale skatte- og avgiftsbestemmelser faller utenfor EØS-avtalens virkeområde, er Norge ikke bundet av direktivets bestemmelser.

Merverdiavgiftsdirektivet gir anvisning på et merverdiavgiftssystem som på mange måter svarer med det norske systemet, der utgangspunktet er at det er avgiftssubjektene som beregner og betaler merverdiavgiften og som også har fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. På tilsvarende måte som i Norge er utgangspunktet en generell avgiftsplikt ved omsetning av varer og tjenester. Ved omsetning av varer mellom EU og tredjeland gjelder på vanlig måte destinasjonsprinsippet. Det vil si at varene avgiftsbelegges i det landet forbruket skjer, eller i landet hvor varene leveres til forbrukere. Spørsmålet om hvor en tjeneste skal avgiftsberegnes ved omsetning over landegrensene avgjøres i første rekke av reglene i merverdiavgiftsdirektivet om leveringssted for tjenester. Disse reglene avgjør hvilket land en avgiftspliktig tjeneste skal avgiftsbelegges i (place of supply). Ved direktiv 2008/8/EF er det gjort endringer i merverdiavgiftsdirektivets regler om beskatningsland ved grenseoverskridende handel i EU mellom næringsdrivende. Når det gjelder tjenester som leveres mellom næringsdrivende er nå hovedregelen at tjenestene skal avgiftsbelegges der hvor kjøperen er lokalisert. Med denne endringen er det i større grad innført et system med beskatning i forbrukslandet fremfor beskatning i opprinnelseslandet. For å unngå at tjenesteleverandørene skal registrere seg og innbetale merverdiavgift i alle land hvor de har kunder, ble det

samtidig innført regler om at kjøpere skal innbetale merverdiavgift (omvendt avgiftsplikt). Det gjelder egne regler for omsetning av internasjonale tjenester til private forbrukere, som det ikke går inn på i denne proposisjonen.

Når det gjelder hvem som har ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgift, reguleres dette av merverdiavgiftsdirektivet artikkel 193 flg. Artikkel 193 fastslår det grunnleggende prinsippet om at betalingsplikten påhviler den avgiftspliktige person (taxable person) som omsetter avgiftspliktige varer og tjenester. Fra denne regelen er det i direktivet gjort flere unntak ved at det er åpnet for bruk av omvendt avgiftsplikt². Et unntak gjelder bl.a. ved tjenestoomsetning mellom næringsdrivende over landegrensene i EU, hvor merverdiavgiften skal betales der kjøper er hjemmehørende. Det er dessuten gitt adgang til å bruke omvendt avgiftsplikt som oppkreivingsmekanisme i byggesektoren.

4.2 Merverdiavgiftsrettslig behandling av klimakvoter

4.2.1 Generelt

Handel med klimakvoter anses også innen EU for å være avgiftspliktig omsetning av tjenester. Utgangspunktet er da at selgeren skal beregne og betale merverdiavgift ved handel av klimakvoter i det enkelte EU-land. Ved grenseoverskridende handel av kvoter skal mottaker beregne og betale merverdiavgift ved omvendt avgiftsplikt.

EU-kommisjonen la 29. september 2009 fram et hasteforslag til endringer i merverdiavgiftsdirektivet som gir medlemslandene muligheter til, på midlertidig basis, å benytte oppkreivingsmåten med omvendt avgiftsplikt ved bl.a. omsetning av klimakvoter mellom næringsdrivende innad i det enkelte medlemsland, se COM (2009) 511.

Nedenfor er EU-kommisjonens forslag nærmere beskrevet. I tillegg er det gitt en beskrivelse av hvilke tiltak enkelte av EU-landene har innført.

4.2.2 EU-kommisjonens forslag om endringer i merverdiavgiftsdirektivet

I løpet av sommeren 2009 ble det i enkelte EU-land rapportert om mulige tilfeller av omfattende merverdiavgiftssvindel ved handel med klimakvoter i EUs kvotehandelsystem. Flere land har gjennomført endringer for å unngå svindel. Som et tiltak for å forhindre slik svindel foreslo EU-kommisjonen

29. september 2009 endringer i merverdiavgiftsdirektivet. I hasteforslaget er det foreslått innføring av en ny artikkel 199a i merverdiavgiftsdirektivet som gir medlemslandene på nærmere vilkår adgang til å benytte omvendt avgiftsplikt ved omsetning av nærmere angitte kategorier varer og tjenester i henhold til en egen liste. Muligheten foreligger kun ved omsetning mellom registrerte næringsdrivende. De varer som forslaget gjelder er mobiltelefoner og mikroprosessorer, samt parfyme og edelt metall. For tjenester omfatter forslaget klimakvoter.

I Rådsmøte for Finansministrene (ECOFIN) 2. desember 2009 ble det oppnådd enighet om å endre merverdiavgiftsdirektivet slik at medlemslandene kan innføre omvendt avgiftsplikt ved omsetning av klimakvoter. Det var videre enighet om at denne adgangen for medlemslandene skal gjelde fram til 30. juni 2015. Når det gjelder svindelutsatte varer (mobiltelefoner og mikroprosessorer mv.), var det enighet om å arbeide videre med denne delen av forslaget.

Medlemsland som har fått en konkret adgang til å bruke omvendt avgiftsplikt etter artikkel 395 i merverdiavgiftsdirektivet, kan fortsatt bruke denne inntil det varslede arbeidet er ferdig. Kommisjonen vil før juni 2010 komme med et nytt direktivforslag når det gjelder disse varene.

4.2.3 Tiltak i enkelte EU-land

Flere EU-land har iverksatt tiltak i sine merverdiavgiftssystemer for å redusere risikoen for merverdiavgiftssvindel ved handel av klimakvoter.

Storbritannia innførte med virkning fra 31. juli 2009 en ordning med merverdiavgiftsfritak ved innenlands omsetning av klimakvoter, det vil si at selgeren ikke skal beregne utgående merverdiavgift (nullsats). I skriv datert 20. juli 2009 fra HM Revenue & Customs (Revenue & Customs Brief 46/09)³ vises det til at muligheter for svindel oppstår når varer og tjenester som avgiftsberegnes med standard sats kan selges avgiftsfritt mellom to aktører hjemmehørende i hver sin EU stat. Det fremheves at muligheten til å handle klimakvoter fritt er viktig for EUs kvotesystem, men at det velutviklede internasjonale markedet generer store volumer og høye verdier på meget kort tid. Dette kombinert med at EUA-kvoter gjøres opp én gang i året, gjør objektet sårbart for svindel. Myndighetene i Storbritannia mente at strakstiltaket var av allmenn interesse.

² Se merverdiavgiftsdirektivet artikkel 194 – 199 og artikkel 202.

³ Skrivet kan leses på <http://www.hmrc.gov.uk/briefs/vat/brief4609.htm>

I Danmark er det også vedtaget ændringer i merverdiavgiftslovgivningen for at hindre merverdiavgiftssvindler ved handel med klimakvoter. Ændringen går ud på at indenlands handel med klimakvoter skal omfattes af ordningen med «omvendt betalingspligt». Dette gælder ikke private købere. Om den nærmere begrundelse blev det i lovforslaget som blev fremsat 7. oktober 2009⁴ bl.a. udtalt:

«Forslaget vedrørende omvendt betalingspligt ved handel med CO₂-kvoter og CO₂-kreditter har baggrund i, at det i forbindelse med et momskarruselseminar i maj måned 2009 blev oplyst af Storbritannien og Nederlandene, at de havde mistanke om, at der foregik momskarruselsvig i forbindelse med international handel med CO₂-kvoter og CO₂-kreditter. Mistanken var primært begrundet i, at man i Storbritannien og i Nederlandene havde konstateret, at flere personer kendt for tidligere at have deltaget i omfattende og organiseret momskarruselsvig stod bag virksomheder, der er registreret i flere forskellige EU-landes «kvote-registre».

Efterfølgende har lande som Frankrig, Nederlandene og Storbritannien gennemført ændringer i deres nationale momslovgivning således, at momssvig ved handel med CO₂-kvoter og CO₂-kreditter ikke længere er muligt. Enten ved at gøre denne type handler momsfri, som følge af en omkvalificering af ydelsens momsmæssige status, eller ved at gøre det muligt at anvende omvendt betalingspligt på området. Landene har efterfølgende orienteret Europa-Kommissionen om ændringerne.

Normalt er det leverandøren, der indbetaler salgsmomsen, mens aftageren, afhængig af sin fradragsret, kan fratrække købsmomsen. Brug af omvendt betalingspligt kan sikre staten mod indtægststab ved manglende afregning af moms, idet momsindbetalingen og momsfradraget foretages af samme virksomhed (aftageren). Brug af reglerne om omvendt betalingspligt kan derfor forhindre misbrug af momsreglerne.

Formålet med lovforslaget er således, at der indføres omvendt betalingspligt ved handel med CO₂-kvoter og CO₂-kreditter for at bekæmpe momskarruselsvig på området.

Da Frankrig, Nederlandene og Storbritannien allerede har taget initiativer til at bekæmpe momssvig ved denne type handel med ydelser, er risikoen for at de øvrige EU-lande, herunder Danmark, kommer til at lide tab som følge af momskarruselsvig med CO₂-kvoter og CO₂-kreditter steget betydeligt.

Klima- og Energiministeriet har konstateret, at der på en tilfældigt valgt dag i indeværende år er blevet handlet for ca. 2,5 mia. kr. kvoter via konti registreret i det danske kvoteregister. Udtæk vedrørende én kvotehandel den 30. juni 2009 svarende til 1,7 mio. tons CO₂ viser, at kvoterne i løbet af ganske kort tid på samme dag, er solgt fra en dansk registreret konto, ejet af et selskab registreret på Cypern, til en anden dansk registreret konto, ejet af et selskab registreret i Tjekkiet. Kvoterne sælges derefter videre gennem endnu tre danske konti ejet af tre forskellige selskaber registreret i Storbritannien, for derefter at blive solgt til yderligere en dansk registreret konto, ejet af et selskab registreret i Litauen. Det litauiske selskab sælger herefter kvoterne videre, igen via en konto registreret i det danske kvoteregister, til det cypriotiske selskab, der rent indledningsvist påbegyndte handlerne i det danske kvoteregister. Derved er «ringen» sluttet, og muligheden for, at der kan begås momskarruselsvig et sted i kæden, er skabt. Det selskab i kæden, der skal afregne momsen går typisk konkurs, hvilket bevirker, at statskassen netto lider et tab.

Henset til prisniveauet på kvotemarkedet den 30. juni 2009 (ca. 15 euro pr. tons), og under forudsætning af, at der ved ovennævnte handel er begået momskarruselsvig, har den britiske statskasse lidt et momstab på ca. 33 mio. kr. på denne kvotehandel.

Ovennævnte eksempel illustrerer ikke blot risikoen for, at statskassen kan komme til at lide massive tab på denne type handler, men også nødvendigheden af, at der i den danske lovgivning indføres en bestemmelse, der bekæmper momssvig ved handel med CO₂-kvoter og CO₂-kreditter, inden tabene placeres i Danmark.

Dette lovforslag skal således sikre, at den danske statskasse ikke kommer til at lide tab som følge af momskarruselsvig med CO₂-kvoter og CO₂-kreditter. SKAT har i august måned 2009 udtaget to sager til nærmere kontrol, hvori der er formodning for at der er eller er forsøgt begået momssvig. SKAT har på nuværende tidspunkt (ultimo september 2009) flere igangværende sager, hvor der foregår nærmere undersøgelse af, om der kan være begået eller forsøgt begået momssvig. Det bemærkes, at der endnu ikke er konstateret tab i disse sager. (Det undersøges i øjeblikket, hvilke muligheder der er for at tilbageholde udbetalingen af negativ moms i denne forbindelse).»

Lovforslaget blev vedtaget 3. december 2009, se Lov nr. 1134 af 4. december 2009. Den del af endringsloven som gælder handel med klimakvoter vil tre i kraft fra den tid skatteministeren bestemmer.

⁴ Lovforslaget er tilgængelig på <http://www.ft.dk/dokumenter/tingdok.aspx?/-samling/20091/lovforslag/L19/somfremsat.htm>

5 Departementets vurderinger og forslag

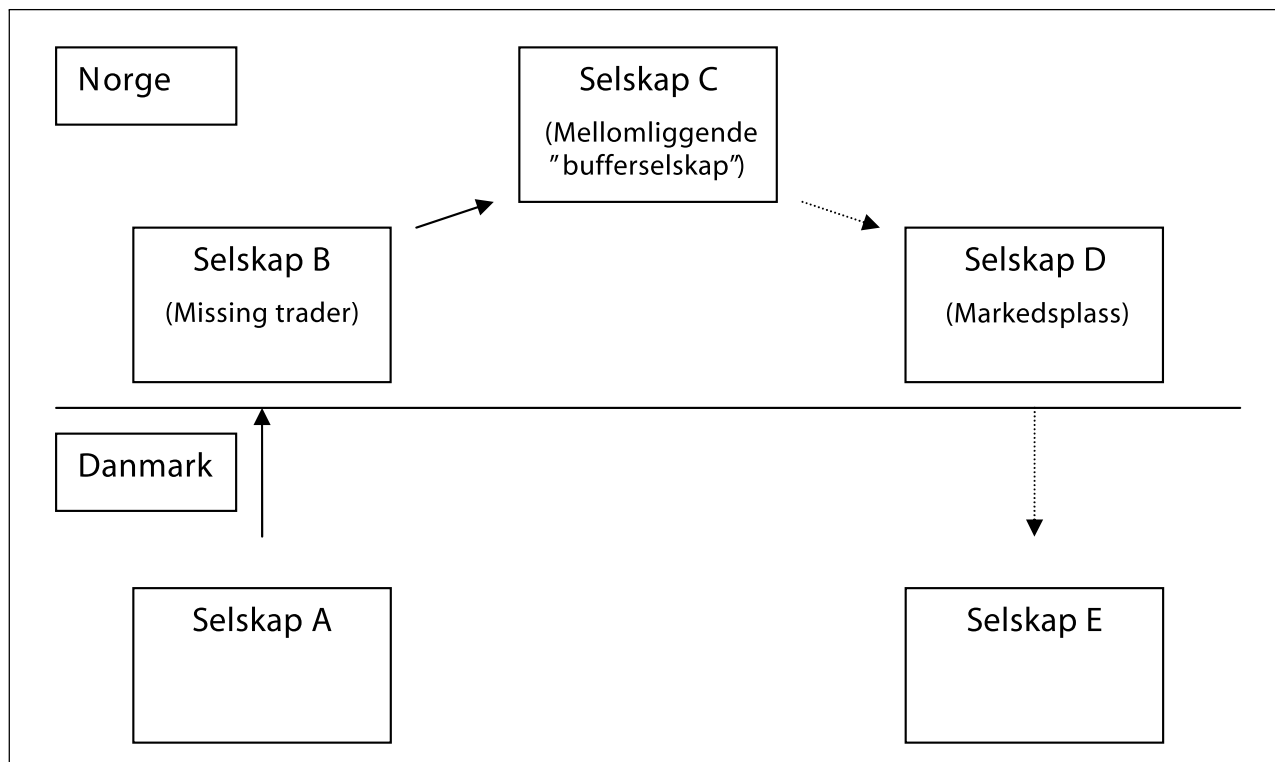
Svindel med klimakvoter kan skje ved at en næringsdrivende, eller en tilsynelatende næringsdrivende med falsk identitet eller en stråmann, registreres i Merverdiavgiftsregisteret i Norge og innfører klimakvoter fra utlandet. Etter gjeldende rett er det kjøperen som skal beregne utgående merverdiavgift (omvendt avgiftsplikt). Kjøperen betaler ikke merverdiavgift til selger eller tollmyndighetene når kvotene innføres til landet, men merverdiavgiften skal beregnes på den ordinære omsetningsoppgaven som utgående merverdiavgift. Denne kan da samtidig fradragsføres som inngående merverdiavgift etter de alminnelige fradragsreglene i merverdiavgiftsloven. Ved innførsel av klimakvoter vil kjøperen derfor være i besittelse av klimakvoter uten at det har skjedd en faktisk betaling av inngående merverdiavgift. Ved videresalg innenlands gjelder de ordinære reglene om at avgiften oppkreves av selgeren. Svindelen kan da skje ved innenlands videresalg av kvotene hvor selger oppkrever utgående merverdiavgift uten å innbetale avgiften til staten. Dette medfører at aktøren har innført kvoter uten å måtte betale merverdiavgift, samtidig som utgående merverdiavgift er oppkrevd uten at staten mottar merverdiavgift for transaksjonen. I tillegg vil inngående merverdiavgift på kjøpers hånd kunne være fradragsberettiget dersom kvotene er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Det foreligger opplysninger om at det i EU er det oppdaget flere tilfeller av profesjonell merverdiavgiftssvindel, såkalt karusellsvindel (carousel-fraud), hvor svindlere har bygget opp stor avgiftsgjeld til staten før aktørene til slutt har forsvunnet (missing trader-fraud).

Figur 5.1 illustrerer merverdiavgiftssvindel. I virkeligheten kan slik svindel være vesentlig mer omfattende med flere transaksjoner og involvere flere mellomliggende «bufferselskap» for å skjule den illojale hensikten. Her kjøper B kvoter fra A som er lokalisert i utlandet, for eksempel Danmark. B skal beregne utgående merverdiavgift, men kan føre denne til fradrag i utgående merverdiavgift samme termin. B selger videre til C og beregner utgående merverdiavgift som ikke innbetales til staten. C vil ha fradrag for merverdiavgift og kan for eksempel selge videre til E via en markeds plass (D). C kan fremstå som en lovlydig aktør som innberetter utgående merverdiavgift som er oppkrevd ved salg til D. Markeds plassen (D) vil ha fradrag for inngående merverdiavgift og beregner ikke merverdiavgift ved salg til utlandet.

Som nevnt i avsnitt 4.2.2 har EU-kommisjonen foreslått en valgfri og midlertidig bruk av «reverse charge» på enkelte varer og tjenester, herunder omsetning av klimakvoter. I møtet i desember 2009 var det enighet i ECOFIN om å endre merverdiavgiftsdirektivet slik at medlemslandene kan innføre omvendt avgiftsplikt ved omsetning av klimakvoter. Det var videre enighet om at denne adgangen for medlemslandene skal gjelde fram til 30. juni 2015. Danmark har som nevnt i avsnitt 4.2.3 allerede vedtatt å endre sin nasjonale lovgivning i tråd med direktivforslaget og det må forventes at flere stater vil følge etter. Etter hvert som flere EU-land gjennomfører tiltak mot svindel må det forventes at problemet kan flytte til andre land.

På denne bakgrunn mener departementet at det raskt bør gjøres tiltak også i Norge. Departementet har vurdert flere alternative endringer i merverdiavgiftsloven for å hindre muligheter for merverdiavgiftssvindel ved handel med klimakvoter. Både tiltak som innebærer å unnta omsetning av klimakvoter fra loven og et fritak for merverdiavgift vil kunne være virkningsfulle. Det er imidlertid en målsetning at merverdiavgiftsplikten skal være mest mulig generell. Avvik fra den generelle avgiftsplikten både i form av unntak og fritak er uheldig. Et unntak fra loven vil videre kunne endre avgiftsstatus for flere virksomheter. Dette vil kunne være administrativt byrdefullt både for avgiftssubjektene og for skatteetaten. Ved å innføre et unntak fra merverdiavgiftsloven vil norsk regelverk også avvike fra regelverket i EU.

Departementet går inn for å følge modellen i direktivforslaget ved å flytte ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgift ved innenlandsk omsetning av klimakvoter fra selgeren til kjøperen. Det er prinsipielle argumenter mot å fravike hovedregelen om at selger skal beregne og betale merverdiavgift. Det vil også innebære et brudd på merverdiavgiften som et flerleddet system med beregning av avgift i alle ledd. Departementet mener likevel at dette kan være et enkelt og spesifikt tiltak som kan gjennomføres raskt, og som kan forhindre svindel av merverdiavgift på klimakvoter. Endringen vil medføre at det er kjøperen og ikke selgeren som skal være ansvarlig for å beregne og betale merverdiavgift av vederlaget. På denne måten kan ikke lenger selgeren oppkreve merverdiavgift ved salg innenlands som ikke blir innbetalt til staten. Lovforslaget vil kun endre reglene om beregning og betaling av merverdiavgift ved omsetning av klimakvoter. Forslaget om å flytte beregnings- og betalingsansvaret til kjøperen i dette avgrensede tilfellet vil etter departementets vurderinger være det minst inngripende tiltaket og samtidig medføre at



Figur 5.1. Illustrasjon av merverdiavgiftssvindel

norsk regelverk korresponderer med EUs merverdiavgiftsregelverk på dette området.

På denne bakgrunn foreslår departementet som et strakstiltak endringer i merverdiavgiftsloven slik at ved innenlands omsetning av klimakvoter til næringsdrivende og offentlig virksomhet skal det være mottaker av tjenestene som har ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgift. Forslaget vil ikke medføre noen endringer ved omsetning av klimakvoter til andre mottakere. Merverdiavgift av slik omsetning skal fortsatt beregnes og betales av selgeren.

Merverdiavgift som mottakeren av klimakvoter beregner skal innberettes som utgående merverdiavgift. Departementet har vurdert om dette bør fremkomme særskilt i merverdiavgiftsloven på tilsvarende måte som ved innførsel av fjernleverbare tjenester i § 15-1 fjerde ledd, men ikke funnet dette nødvendig. Merverdiavgiftsloven definerer utgående merverdiavgift som merverdiavgift som skal beregnes ved (innenlands) omsetning. Lovforslaget medfører ingen endringer i den avgiftsmessige status for klimakvoter. Klimakvoter vil fortsatt være tjenester som er avgiftspliktige ved innenlands omsetning etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven om generell avgiftsplikt på tjenester. Det følger derfor allerede av loven at det ved omsetning av klimakvoter skal beregnes og betales utgående merverdiavgift som skal vises på omsetningsoppgaven. Den eneste endringen vil være at det blir kjøper og

ikke selger som etter forslaget vil ha ansvaret for beregning og betaling ved omsetning av kvoter innenlands.

Departementet har også vurdert behovet for en bestemmelse som uttrykkelig fastslår at utgående merverdiavgift som pliktes beregnet og betalt av kjøper er fradragsberettiget etter de alminnelige reglene i merverdiavgiftsloven om fradrag for inngående merverdiavgift. Departementet har imidlertid kommet til at det ikke er behov for en slik bestemmelse og viser til at utgående avgift beregnet ved kjøp av klimakvoter, på lik linje som utgående merverdiavgift beregnet ved kjøp av fjernleverbare tjenester, kommer inn under lovens definisjon av inngående merverdiavgift. Dette innebærer at et registrert avgiftssubjekt vil kunne føre den inngående merverdiavgiften til fradrag i utgående merverdiavgift dersom vilkårene for fradragsrett for øvrig er oppfylt.

Tilsvarende som ved innførsel av fjernleverbare tjenester foreslår departementet at også kjøpere av klimakvoter som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet, men ikke er avgiftssubjekt, skal innbetale merverdiavgift til staten ved kjøp av klimakvoter når de samlede kjøp for en termin overstiger 2000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet.

Etter forslaget skal mottakere som ikke er avgiftssubjekt benytte særskilt omsetningsoppgave. Slik særskilt omsetningsoppgave benyttes etter dagens regler for å vise vederlag og beregnet merver-

diavgift ved innførsel av fjernleverbare tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 15-6 første ledd.

Departementet har videre sett det hensiktsmessig å foreslå endringer i merverdiavgiftsloven § 11-4 første ledd. Det foreslås presisert at dersom selger uriktig oppgir merverdiavgift, hvor det etter loven er mottakeren som skal beregne merverdiavgift, skal selger betale beløpet med mindre feilen rettes overfor kjøperen.

Departementet vil vurdere om forslaget nødvendigjør forskriftsendringer.

Forslaget har ikke vært på høring. Etter departementets vurderinger er det viktig å få en lovendring på plass raskt. En høring ville vanskeliggjort gjennomføringen og svekket tiltakets effektivitet.

I EU-kommisjonens forslag til endringer i merverdiavgiftsdirektivet er det uttalt at «reverse charge» ved omsetning av klimakvoter vil fjerne den teoretiske muligheten til å begå svindel. Kommisjonen peker imidlertid på at det er knyttet usikkerhet til effektiviteten av tiltaket og har derfor foreslått en midlertidig endring. Departementet vil følge utviklingen på området nøye, og det foreslåtte tiltaket vil være under løpende vurdering.

Det vises til forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 11-1 annet ledd, forslag til § 11-4 første ledd nytt tredje punktum og forslag til endring i § 15-6 annet ledd.

6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget skal demme opp for tap av merverdiavgiftsinntekter for staten. Forslaget vil kun omfatte virksomheter som omsetter klimakvoter og antas å ha små konsekvenser for disse.

Forslaget må antas å ha mindre administrative konsekvenser for næringsdrivende. At kjøper skal beregne og betale merverdiavgift må antas å utgjøre en viss administrativ byrde knyttet til omlegging av rutiner. Dette gjelder særlig mottakere av klimakvoter som ikke er avgiftssubjekt i merverdiavgiftslovens forstand. Det vises imidlertid til at denne subjektkretsen allerede i dag må beregne og betale merverdiavgift på kjøp av fjernleverbare tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet. Videre vil forslaget kun berøre aktører som driver innenlands kjøp og salg av klimakvoter.

Regelendringene vil medføre at det må foretas mindre justeringer av omsetningsoppgaven og vil ikke ha nevneverdige konsekvenser for skatteetten.

7 Merknader til de enkelte bestemmelsene i lovforslaget

Til § 11-1

Annet ledd første punktum gir et unntak fra lovens hovedregel i første ledd om at avgiftssubjektet skal beregne og betale merverdiavgift av sin omsetning og av uttak. Bestemmelsen er ny og innebærer at ved innenlands omsetning av klimakvoter til næringsdrivende eller offentlig virksomhet er det mottakeren av tjenestene som skal beregne og betale merverdiavgift av den merverdiavgiftspliktige omsetningen. I *annet punktum* framgår det at også næringsdrivende eller offentlig virksomhet som ikke er avgiftssubjekt skal beregne og betale merverdiavgift ved kjøp av klimakvoter. Denne plikten oppstår likevel først dersom de samlede kjøp for en termin overstiger 2000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet. Ved omsetning av klimakvoter til andre enn næringsdrivende eller offentlig virksomhet, vil fortsatt lovens hovedregel i første ledd gjelde, slik at det i disse tilfellene er selger som skal beregne og betale merverdiavgift.

Til § 11-4

Første ledd første punktum bestemmer at et avgiftssubjekt skal betale beløp uriktig oppgitt som merverdiavgift i salgsdokumentasjon. For å unngå tvil presiserer nytt *tredje punktum* at dette gjelder merverdiavgift som selger oppgir når mottaker plikter å beregne og betale merverdiavgift etter § 11-1 annet ledd.

Til § 15-6

Overskriften er endret til «[s]ærskilt omsetningsoppgave mv. for mottakere av fjernleverbare tjenester og mottakere av klimakvoter».

Annet ledd bestemmer at mottakere av klimakvoter som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet, men ikke avgiftssubjekt og dermed plikter å beregne merverdiavgift etter § 11-1 annet ledd annet punktum, skal levere særskilt omsetningsoppgave.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under
et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om
lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om mer-
verdiavgift (merverdiavgiftsloven).

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag

til lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

I

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

§ 11-1 annet skal lyde:

(2) Ved omsetning av klimavoter til næringsdrivende eller offentlig virksomhet skal mottakeren av tjenestene beregne og betale merverdiavgift. Mottakere som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet, men ikke avgiftssubjekt, skal beregne og betale merverdiavgift først når de samlede kjøp for en termin overstiger 2000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet.

Nåværende annet og tredje ledd blir tredje og nytt fjerde ledd.

§ 11-4 første ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Dette gjelder også merverdiavgift oppgitt når mottakeren plikter å beregne og betale merverdiavgift etter § 11-1 annet ledd.

Overskriften til § 15-6 skal lyde:

§ 15-6 Særskilt omsetningsoppgave mv. for mottakere av fjernleverbare tjenester og mottakere av klimavoter

§ 15-6 annet ledd skal lyde:

(2) Mottakere av klimavoter som plikter å beregne merverdiavgift etter § 11-1 annet ledd annet punktum, skal levere særskilt omsetningsoppgave som viser vederlaget for tjenesten, omregnet til norske kroner, og beregnet merverdiavgift. Beløpene avrundes nedover til nærmeste hele krone.

Nåværende § 15-6 annet og tredje ledd blir tredje og nytt fjerde ledd.

II

Endringsloven trer i kraft straks.



Trykk: A/S O. Fredr. Amesen, Februar 2010