

UiO • **Det juridiske fakultet**

Elektroniske tjenester og merverdiavgift

- Virtuell valuta som avgiftsbelagt elektronisk tjeneste

Kandidatnummer: 552

Leveringsfrist: 25. april 2014

Antall ord: 15115



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDENDE DEL.....	1
1.1	Hvorfor er problemstillingen relevant?.....	1
1.2	Regelendring for elektroniske tjenester trådte i kraft 1. juli 2011.	2
1.2.1	Formålet med endringsloven	3
1.2.2	Nærmere om rettsstillingen ved import av elektroniske tjenester før lovendringen.....	3
1.2.3	Nærmere om avgiftsfritaket ved eksport av elektroniske tjenester	4
1.3	Merverdiavgift	4
1.3.1	Utgående merverdiavgift	5
1.3.2	Inngående merverdiavgift.....	5
1.3.3	Forenklet registreringsordning – ikke krav på fradrag for inngående merverdiavgift, men rett til refusjon	6
1.4	Avgiftsplikten på elektroniske tjenester avhenger av hvem som er tilbyder og mottaker	7
2	NÅR OPPSTÅR DET MERVERDIAVGIFTSPLIKT VED INNFØRSEL AV ELEKTRONISKE TJENESTER, OG HVEM BLIR AVGIFTSPLIKTIG?	9
2.1	Rettslig grunnlag.....	9
2.2	Overordnet utgangspunkt, mval. § 1-1 – generell avgiftsplikt på tjenester	10
2.3	Merverdiavgiftsloven § 3-30.....	11
2.4	Merverdiavgiftsloven § 3-30 første ledd.....	12
2.4.1	Krav om at tjenesten er ”kjøpt” i første punktum.....	12
2.4.2	Sammenligning med innførsel av varer	12
2.4.3	Vilkår om at tjenesten er kjøpt ”utenfor merverdiavgiftsområdet” i første punktum.....	13
2.4.4	Unntak for innførsel av kombinert vare og tjeneste	14
2.5	Merverdiavgiftsloven § 3-30 andre ledd.....	16

2.5.1	Krav til mottakeren av tjenesten.....	16
2.5.2	Tjenesten må være merverdiavgiftspliktig i Norge.....	17
2.6	Merverdiavgiftsloven § 3-30 tredje ledd.....	17
2.7	Hvem blir avgiftspliktig ved innførsel av fjernleverbare tjenester?	18
2.7.1	Omvendt avgiftsplikt – mottaker i Norge må betale avgiften	18
2.7.2	Avgiftsplikten etter § 11-3 første ledd andre punktum.....	19
2.7.3	Oppsummering	20
2.8	Elektroniske tjenester, § 3-30 fjerde ledd jf. 11-3 andre ledd.....	20
2.9	I hvilke tilfeller oppstår innførselsmerverdiavgiftsplikten for elektroniske tjenester?21	
2.9.1	Kretsen av mottaker utvides for elektroniske tjenester	21
2.9.2	Mottaker må være ”hjemmehørende” i merverdiavgiftsområdet	22
2.9.3	Tilsvarende avgiftsplikt må foreligge ved innenlands omsetning.....	22
2.9.4	Andre punktum – ”andre tjenester” som formidles av tilbyder av elektroniske tjenester	23
2.9.5	Oppsummering	24
2.10	Hvem bli merverdiavgiftspliktig ved innførsel av elektroniske tjenester?.....	24
2.10.1	Omvendt avgiftsplikt i B2B-tilfellene.....	24
2.10.2	Tilbyder blir avgiftspliktig i B2C-tilfellene	25
2.10.3	Krav til beløpsgrense?.....	26
2.10.4	Oppsummering.....	26
3	HVA ER EN ”ELEKTRONISK TJENESTE”?	28
3.1	Merverdiavgiftsloven § 1-3 – presentasjon av vilkårene.....	28
3.2	Vilkår nummer (1): ”fjernleverbar tjeneste”	29
3.2.1	”Tjeneste”	30
3.2.2	”Fjernleverbar” tjeneste.....	31
3.2.3	Betydningen for avgiftsplikten	32
3.2.4	Oppsummering	33
3.3	Vilkår nummer (2): ” leveres over internett eller annet elektronisk nett”	33
3.3.1	”Over internett eller annet elektronisk nett”	33

3.4	Vilkår nummer (3): ”som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi”	34
3.5	Vilkår nummer (4): ”leveringen av tjenestene hovedsakelig er automatisert”	35
3.6	Oppsummering og rettsvirkninger	37
4	MERVERDIAVGIFTSPLIKT VED OMSETNING OG INNFØRSEL AV VIRTUELL VALUTA	38
4.1	Innledning	38
4.2	Hva er en virtuell valuta?	39
4.2.1	Betegnelsen virtuell valuta og sammenligning med tradisjonell valuta	39
4.3	Ulike typer virtuell valuta	40
4.3.1	Kategori nummer en	40
4.3.2	Kategori nummer to	40
4.3.3	Kategori nummer tre – herunder Bitcoin	41
4.4	Bitcoin – en krypteringsvaluta	42
4.4.1	Hva er Bitcoin?	42
4.4.2	Usikkert investeringsobjekt	43
4.5	Er Bitcoin en ”elektronisk tjeneste” jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav j?	44
4.5.1	Er Bitcoin en ”fjernleverbar tjeneste”?	45
4.5.2	Leveres Bitcoin ”over internett eller annet elektronisk nett”?	46
4.5.3	Kan Bitcoin ”anskaffes uten informasjonsteknologi”?	46
4.5.4	Er leveringen av Bitcoin ”hovedsakelig automatisert”?	46
4.5.5	Konklusjon og rettsvirkninger	47
4.6	Er Bitcoin en finansiell tjeneste, jf. mval § 3-6?	47
4.6.1	Utgangspunkt – ikke avgiftsplikt for finansielle tjenester	47
4.6.2	Er Bitcoin et ”gyldig betalingsmiddel” jf. § 3-6 bokstav d?	48
4.6.3	Sammenligning mellom Bitcoin og elektroniske penger (e-penger)	49
4.6.4	Er Bitcoin en valuta?	51
4.6.5	Oppsummering	51
5	LITTERATURLISTE	53

6	VEDLEGG	54
----------	----------------------	-----------

1 Innledende del

Oppgavens tema er merverdiavgiftsplikt ved innførsel av elektroniske tjenester, herunder den avgiftsmessige behandlingen av virtuell valuta. Eksempler på elektroniske tjenester er levering av strømmetjenester av musikk og filmer, levering av programvare for nedlastning til pc, nettbrett eller mobiltelefon eller levering av lagringsplass i «nettskyen».¹ Problemstillingen er i hvilke tilfeller det oppstår merverdiavgiftsplikt ved innførsel av elektroniske tjenester til Norge. Herunder hvem som skal beregne og betale avgiften i det enkelte tilfellet. Videre er spørsmålet hva som definerer en elektronisk tjeneste. Til slutt er spørsmålet hvilke avgiftsmessige konsekvenser det har å omsette og innføre virtuell valuta til Norge.

1.1 Hvorfor er problemstillingen relevant?

Merverdiavgiftens proveny for 2014 er estimert til 251 milliarder norske kroner.² Som den største inntektsposten for staten er merverdiavgift et interessant område i seg selv. Endringer i avgiftsgrunnlaget kan få store konsekvenser for statsbudsjettet.

Reguleringen av merverdiavgift i lov og forskrift er derfor viktig for å ivareta statens inntjening. Regelverket skal også søke å ivareta ulike hensyn. Blant annet like konkurranseforhold mellom aktørene i markedet. Det er derfor viktig å unngå dobbel avgift eller ingen avgift ved omsetning og innførsel av blant annet elektroniske tjenester til gunst for en av aktørene³. Lovgivers regulering samt skattemyndighetenes forståelse og håndheving av de aktuelle rettskilder på området står derfor sentralt for å unngå uheldige konkurransevriddinger.

Merverdiavgift på elektroniske tjenester er relevant som tema fordi det er en økning i bruken av denne typen tjenester. Det ser heller ikke ut til at økningen kommer til å stoppe.

¹ Skatteetaten, *Eksempler på elektroniske tjenester*

² Jf. Statsbudsjettet 2014.

³ Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i Merverdiavgift*, på side 62

Med internettilgang på blant annet pc, tv, nettbrett og mobiltelefon har brukerne kontinuerlig tilgang til et stort omfang av elektroniske tjenester.

Tjenester over Internett tilbys uten hensyn til lands grenser og merverdiavgiftsområder. Det bidrar til at det oppstår mellomstatlige spørsmål om hvem som skal ha krav på avgift der tjenestene tilbys og brukes i andre land enn der tilbyderen har sin virksomhet. I tillegg oppstår spørsmålet om hvem som skal beregne og betale avgiften til staten. I Norge resulterte dette i en lovendring i 2011. Innholdet i og bakgrunnen for denne lovendringen kommer jeg tilbake til.

Det kan nevnes at utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester innbetalte 332 millioner i merverdiavgift til den norske statskassen i 2013. Det innebar en økning på 40 prosent fra 2012, hvor innbetalt mva. utgjorde 236 millioner⁴. I Innstilling 4 L (2010-2011) kapittel 11.1, ble årlige avgiftsinntekter på elektroniske tjenester fra utenlandske tilbydere anslått til 150 millioner årlig. Med en økning på over 100 prosent fra anslaget i innstillingen frem til 2013 er reglene som sikrer denne inntektsposten høyst relevant.

1.2 Regelendring for elektroniske tjenester trådte i kraft 1. juli 2011.

I «Lov om endringer i merverdiavgiftsloven mv. av 24.06.2011», ble det gjort endringer i merverdiavgiftsloven, bokføringsloven og skattebetalingsloven. Endringen i merverdiavgiftsloven innebar en innføring av merverdiavgiftsplikt for utenlandsk tilbyder av elektroniske tjenester til norske privatpersoner, § 3-30(4) jf. § 11-3 annet ledd. Utenlandske tilbydere ble altså pliktig å beregne og betale merverdiavgift på de elektroniske tjenestene de leverte til norske privatpersoner. Innholdet i § 3-30 og 11-3 er sammensatt og nærmere redegjørelse gis derfor i en egen behandling under punkt 2 i fremstillingen.

⁴ Se vedlegg 1: «Elektroniske tjenester (VOES)»

1.2.1 Formålet med endringsloven

Formålet med endringsloven var blant annet å utjevne konkurransemessige ulikheter mellom norske og utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester. I tillegg skulle avgiftsgrunnlaget på denne typen tjenester utvides slik at norske privatpersoners kjøp fra utenlandske tilbydere ble avgiftspliktig til Norge.⁵

Endring var nødvendig blant annet fordi norske privatpersoner ikke ble møtt noe avgiftsplikt ved innførsel av elektroniske tjenester. Eksport av elektroniske tjenester var heller ikke merverdiavgiftspliktig verken i utlandet eller i Norge. Elektroniske tjenester kunne dermed «kjøpes uten norsk og utenlandsk merverdiavgift». ⁶

1.2.2 Nærmere om rettsstillingen ved import av elektroniske tjenester før lovendringen

Før 1. juli 2011 skulle det ikke beregnes merverdiavgift ved innførsel av elektroniske tjenester hos den utenlandske tilbyderen. Det skulle heller ikke beregnes merverdiavgift på forbrukerens hånd her i Norge. Det innebar en avgiftssituasjon som var til ugunst for norske tilbydere. Tilbydere innenfor det norske merverdiavgiftsområdet måtte svare merverdiavgift til staten ved omsetning av elektroniske tjenester, mens de opplevde at utenlandske tilbydere ikke ble møtt med tilsvarende krav. Det medførte at de utenlandske tilbyderne kunne stille med mer konkurransedyktige priser på levering av sine tjenester – de trengte ikke å svare mva. til noen stat.

For forbrukere som handler på Internett kan det være mindre viktig om tjenesten leveres av en norsk eller utenlandsk tilbyder. Tjenesten lastes ned over nett og er forbrukeren i hende like fort som om den skulle vært lastet ned fra serveren til en norsk tilbyder. Leveringstid og andre ulemper som kan oppstå ved kjøp fra en selger som ikke holder til i nærheten er

⁵ Prop. 117 L (2010-2011) kapittel 2.1.

⁶ Prop. 117 L (2010-2011) kapittel 2.1.

mindre fremtredende. Prisen blir derfor et ekstra viktig element når forbrukeren skal velge hvor han vil kjøpe sine elektroniske tjenester.

1.2.3 Nærmere om avgiftsfritaket ved eksport av elektroniske tjenester

Tjenester som skal brukes utenfor merverdiavgiftsområdet er gjort avgiftsfri i de fleste land. For medlemstater i EU er regelen implementert i henhold til Merverdiavgiftsdirektivet 2006/112/EF art. 44. I norsk rett følger det av § 6-22 første ledd at tjenester som ”helt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet er fritatt for merverdiavgift”. Ordlyden tilsier at dersom tjenesten kommer til sin fulle nytte i et annet land så skal det ikke beregnes og innbetales merverdiavgift der tilbyderen er hjemmehørende.

Regelen har sin begrunnelse i *destinasjonslandsprinsippet*⁷. Prinsippet innebærer at det er landet der varen konsumeres eller tjenesten kommer til nytte som har rett til å kreve inn merverdiavgiften. Eksportstaten skal derfor ikke kreve merverdiavgift når tjenesten leveres ut av landet.

1.3 Merverdiavgift

Merverdiavgiften utskrives av Stortinget i medhold av Grunnloven § 75 a og er nærmere regulert i Lov om merverdiavgift (L19.06.2009 nr. 58). Merverdiavgiftsloven angir i § 1 første ledd første punktum at ”merverdiavgift skal beregnes ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester”. Oppgavens tema knytter seg hovedsakelig til beregning av merverdiavgift ved innførsel av elektroniske tjenester.

Ved beregning av hvor mye merverdiavgift som skal betales er det - forenklet sagt - to hovedposter som vurderes. Den utgående og den inngående merverdiavgiften. Differansen mellom de to utgjør den merverdiavgiften avgiftssubjektet må betale til staten.

⁷ Gjems-Onstad/Kildal: *Lærebok i Merverdiavgift*, på side 232.

1.3.1 Utgående merverdiavgift

Etter legaldefinisjonen i mval. § 1-3 første ledd bokstav e er utgående merverdiavgift: ”merverdiavgift som skal beregnes og betales ved omsetning og uttak”. ”Omsetning” betyr at en vare eller tjeneste leveres mot vederlag, jf. § 1-3 første ledd bokstav a. Utgående merverdiavgift er altså den avgift som avgiftssubjektet må beregne etter vederlaget for varen eller tjenesten.

Hva som generelt utgjør den utgående merverdiavgiften kan illustreres ved et eksempel. Et software-firma produserer spill til pc og spill-konsoller. Spillene selges videre som cd-er til landets elektronikkbutikker. Produsenten vil ha 200 per spill eks. mva. Ved omsetning av varer og tjenester skal det beregnes merverdiavgift på 25 prosent, jf. mval. § 3-1 første ledd jf. § 5-1 første ledd. Det er produsenten som er ansvarlig for å beregne og betale merverdiavgiften, jf. § 11-1 jf. 2-1. For hvert spill produsenten selger må de derfor beregne 25 prosent i merverdiavgift til staten, altså 50. De 50 utgjør den utgående merverdiavgiften for produsenten.

Som vi skal se under, vil en utenlandsk tilbyder av elektroniske tjenester til norske privatpersoner på nærmere vilkår kunne bli merverdiavgiftspliktig til Norge, § 3-30 fjerde ledd jf. § 11-3 andre ledd. For eksempel dersom han selger spill-, film- eller musikkstrømmetjenester over Internett til norske privatpersoner. Den utenlandske tilbyderen vil i et slikt tilfelle levere tjenester mot vederlag og driver dermed med ”omsetning”. Merverdiavgiften beregnes av vederlaget for tjenesten som leveres, og blir utgående merverdiavgift for den utenlandske tilbyderen.

1.3.2 Inngående merverdiavgift

Inngående merverdiavgift er ”merverdiavgift som er påløpt ved kjøp mv. eller ved innførsel” jf. § 1-3 første ledd bokstav f. For kjøper er inngående merverdiavgiften den allerede beregnede merverdiavgiften i kjøpesummen. Det samme gjelder for kjøper som får varen innført. Det betyr at de 50 fra eksempelet over utgjør den inngående merverdiavgift for elektronikkbutikken som kjøper spillet.

Det følger av § 8-1 som hovedregel at ”et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten”. Dersom butikken er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og spillet er til bruk i virksomheten, vil butikken kunne kreve fradrag for de 50 i avgiftsoppgjøret med staten.

Som vi skal se under vil kjøp av fjernleverbare tjenester fra utenlandske tilbydere, på nærmere vilkår kunne bli merverdiavgiftspliktig, jf. § 3-30 første til tredje ledd. Eksempelvis vil en regnskapstjeneste⁸ som leveres fra utlandet til norske bedrifter bli merverdiavgiftspliktig i Norge. Det er den norske næringsdrivende som må beregne merverdiavgift av vederlaget for de tjenestene de kjøper fra utlandet, jf. § 11-3 første ledd (omvendt avgiftsplikt). Det er altså den norske bedriften som må beregne merverdiavgift av vederlaget for regnskapstjenesten.

Denne beregnede innførselsavgiften er inngående merverdiavgift for den næringsdrivende, jf. § 1-3 første ledd bokstav f. På samme grunnlag som elektronikkbutikken vil den næringsdrivende kunne få fradrag for den inngående merverdiavgiften ved oppgjøret med staten, jf. § 8-1.

1.3.3 Forenklet registreringsordning – ikke krav på fradrag for inngående merverdiavgift, men rett til refusjon

Avgiftsplikten på elektroniske tjenester gjorde det nødvendig å lage en ny og forenklet registrerings- og rapporteringsordning.⁹ Ordningen er rettet mot utenlandske tilbydere som kun leverer elektroniske tjenester, jf. § 14-4. Den forenklete registreringsordningen er innført i § 14-4 til § 14-7.

⁸ Gjems-Onstad/Kildal, Lærebok i merverdiavgift, på side 246

⁹ Prop. 117 L (2010-2011) kapittel 7 og 5.6.

Tilbydere som er registrert i forenklet registreringsordningen har ikke krav på fradrag for inngående merverdiavgift etter kapittel 8, jf. § 14-6. I stedet gis utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester "rett til refusjon" av inngående merverdiavgift etter § 10-1 annet ledd, jf. § 14-6. Bakgrunnen for regelen om rett til refusjon, men ikke fradragsrett, er å redusere sjansen for misbruk av fradragsretten. Videre er det heller ikke antatt at utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester vil kjøpe varer og tjenester fra Norge. Refusjonsordningen sikrer imidlertid at tilbydere som faktisk kjøper varer og tjenester i Norge, kan få den inngående merverdiavgiften refundert.¹⁰ Oppgaven avgrenses fra en ytterligere gjennomgang av den forenklete registreringsordningen.

1.4 Avgiftsplikten på elektroniske tjenester avhenger av hvem som er tilbyder og mottaker

I den videre fremstillingen ligger hovedfokuset på innførsel av elektroniske tjenester til merverdiavgiftsområdet. Dette er aktuelt i tre sammensetninger:

(1) Fra utenlands forbruker til norsk forbruker (C2C¹¹). Avtales det kjøp og salg av elektroniske tjenester mellom forbrukere oppstår det ingen merverdiavgiftsplikt. Forbrukere er ikke registreringspliktig næringsdrivende og blir dermed ikke avgiftspliktig¹². Det kan oppstå spørsmål om utstrakt salg vil medføre at forbrukeren krysser grensen til å bli næringsdrivende. Eksempelvis ved salg av egenproduserte applikasjoner(apper) til mobil og nettbrett. Eller ved omfattende salg av Bitcoin eller annen virtuell valuta til andre privatpersoner. Dette er imidlertid ikke problemstillinger oppgaven er ment å drøfte nærmere.

(2) Fra utenlandsk virksomhet til norsk virksomhet (B2B). Eksempelvis når en norsk virksomhet kjøper regnskaps eller konsulenttenester fra utlandet. (3) Fra utenlandsk virksomhet til norsk forbruker (B2C). Typisk kjøp av tjenester som leveres over internett til forbru-

¹⁰ Prop. 117 L (2010-2011) i kapittel 5.12.3.

¹¹ C er forkortelse for «consumer» – forbruker. B er forkortelse for «business» – virksomhet.

¹² Gjems-Onstad/Kildal, Lærebok i Merverdiavgift, på side 252.

keren. Det er avgjørende å ha klart for seg hvilke parter innførselen har skjedd mellom for å fastslå hvilke avgiftsregler som skal anvendes. I den neste delen av oppgaven vil det redegjøres for når det oppstår avgiftsplikt på elektroniske tjenester ved innførsel, og hvem som er ansvarlig for å kreve inn og betale avgiften.

2 Når oppstår det merverdiavgiftsplikt ved innførsel av elektroniske tjenester, og hvem blir avgiftspliktig?

2.1 Rettslig grunnlag

Reglene for når, altså i hvilke tilfeller, det oppstår merverdiavgiftsplikt ved innførsel av elektroniske tjenester til Norge er inntatt i § 3-30 fjerde ledd. Hvem som blir ansvarlig for å beregne og betale merverdiavgiften ved innførsel av elektroniske tjenester følger av § 11-3 andre ledd. Bestemmelsene henger nøye sammen. Elektroniske tjenester er en undergruppe av fjernleverbare tjenester, jf. § 3-30 fjerde ledd første punktum. Det er ulike vilkår og rettsvirkninger knyttet til innførsel av henholdsvis fjernleverbare tjenester og elektroniske tjenester, jf. § 3-30 og § 11-3.

Skillet mellom fjernleverbare tjenester og fjernleverbare elektroniske tjenester har blant annet betydning for om det er mottaker eller tilbyder som skal beregne og betale merverdiavgiften, jf. § 11-3. Ved innførsel av fjernleverbare tjenester er hovedregelen at det er mottakeren i Norge som skal beregne og betale avgiften, jf. § 11-3 første ledd. Det samme gjelder ved innførsel av elektroniske tjenester til næringsdrivende mottakere i Norge. Næringsdrivende mottaker i Norge er ansvarlig for å beregne og betale merverdiavgiften ved innførsel av fjernleverbare tjenester, herunder elektroniske tjenester, jf. § 11-3 første ledd. Spesialbestemmelsen i § 3-30 fjerde ledd jf. § 11-3 andre ledd medfører at avgiftsplikten legges på den utenlandske tilbyderen dersom han selger elektroniske tjenester til norske privatpersoner.¹³

Avgiftsplikten ved innførsel av elektroniske tjenester er en spesialregulering som må forstås i sammenheng med reglene om avgiftsplikt på fjernleverbare tjenester. I tillegg er de overordnede reglene om avgiftsplikt på tjenester som ikke er fjernleverbare viktige å forstå. En gjennomgang av de overordnede reglene vil danne utgangspunktet for fremstillingen.

¹³ Gjems-Onstad/Kildal, *Lærebok i Merverdiavgift*, på side 243 og 254.

2.2 Overordnet utgangspunkt, mval. § 1-1 – generell avgiftsplikt på tjenester

Etter § 1-1 første ledd andre punktum følger det at "[m]erverdiavgift er en avgift til staten som skal beregnes ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester". Det følger av lovteksten at "innførsel" er et selvstendig vilkår for at det skal beregnes merverdiavgift på tjenester¹⁴. Det betyr at det ikke kreves at tjenesten omsettes ved innførselen for at det skal svares merverdiavgift. Heller ikke vilkårene til uttak må være oppfylt. Dette er det overordnede utgangspunktet.

Hovedregelen er altså at det skal beregnes merverdiavgift ved innførsel av tjenester, jf. § 1-1 første ledd andre punktum. Reglen innebærer at tjenester som innføres til Norge blir merverdiavgiftspliktig. Spørsmålet er når "innførsel[en]" finner sted. Ordlyden av "innførsel" tilsier isolert sett at tjenesten må være bragt inn i landet. Den må altså ha passert landegrensene. Ut over å angi at det oppstår avgiftsplikt ved innførsel løser ikke § 1-1 bestemte avgiftsspørsmål.

Hvordan blir avgiftsplikten bestemt for en utenlandske tjenesteyter som kommer til Norge og utfører arbeid her? Eksempelvis et utenlandsk snekkerfirma som utfører reparasjoner på et hus i Norge. Eller en utenlandsk software-programmerer, som er selvstendig næringsdrivende, og som kommer til landet en kortere periode og selger sine tjenester til norske virksomheter eller privatpersoner. Er dette innførsel av tjenester, eller alminnelig innenlands tjenesteyting hvor tilbyder blir merverdiavgiftspliktig på lik linje med norske tilbydere, § 3-1 jf. § 11-1? Hvordan blir det så dersom software-programmereren leverer sine tjenester over nett til Norge, mens han enda befinner seg i hjemlandet?

Problemstillingene over skal illustrere at ulike regler kommer til anvendelse avhengig av hvilken tjeneste som leveres. Når en utenlandsk næringsdrivende utfører ikke-fjernleverbare tjenester i Norge inntreer alminnelig avgiftsplikt og ikke innførselsavgiftsplikt, jf. sammenhengen mellom § 3-30 og den alminnelige avgiftsplikten i § 3-1. For snekkertjenestene

¹⁴ Jf. Gjems-Onstad/Kildal: *Lærebok i Merverdiavgift*, 4 utgave 2013, på side 234.

inntreder dermed alminnelig merverdiavgiftsplikt etter reglene i § 3-1 jf. § 11-1. Softwareprogrammereren leverer en fjernleverbar elektronisk tjeneste uavhengig av hvor han befinner seg. Innførsel av fjernleverbare tjenester er regulert i § 3-30.

2.3 Merverdiavgiftsloven § 3-30

Merverdiavgiftsloven § 3-30 regulerer i hvilke tilfeller det oppstår merverdiavgiftsplikt til Norge ved innførsel av fjernleverbare tjenester. Den bestemmer altså hvor merverdiavgiften skal betales i det enkelte tilfellet.

Reguleringen er gjennomført i fem ledd. I første ledd angis det når avgiftsplikten inntreder ved innførsel av ”fjernleverbare tjenester”. De nærmere vilkår for denne avgiftsplikten følger av andre og tredje ledd. Videre reguleres ”fjernleverbare tjenester i form av elektroniske tjenester, herunder elektroniske kommunikasjonstjenester” i fjerde ledd. I bestemmelsens siste ledd reguleres levering av elektroniske tjenester gjennom såkalt ”fast terminal”. Oppgaven avgrenses fra en gjennomgang av reglene i femte ledd.

Bestemmelsen fastsetter ulike rettsvirkninger for kategoriene ”fjernleverbare tjenester” og ”elektronisk tjenester”. Det vil være avgjørende for avgiftsplikten hvilken kategori en tjeneste faller inn under. Begrepene er legaldefinert i § 1-3 første ledd. Det følger av § 1-3 første ledd bokstav i, at fjernleverbare tjenester er ”tjenester der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted”.

Elektroniske tjenester er en undergruppe av fjernleverbare tjenester. Definisjonen av elektroniske tjenester setter som ytterligere vilkår at tjenesten bare kan leveres over elektronisk nett, jf. § 1-3 første ledd bokstav j. Fjernleverbare tjenester kan både leveres elektronisk og på annen måte. Elektroniske tjenester må i tillegg leveres automatisk og med «minimal menneskelig inngripen»¹⁵, jf. § 1-3 første ledd bokstav j. Under punkt 3 i oppgaven rede-

¹⁵ Merverdiavgiftshåndboken 2013, kapittel 1-3.10

gjøres det nærmere for innholdet og forskjellen mellom ”fjernleverbare tjenester” og ”fjernleverbare elektroniske tjenester”.

2.4 Merverdiavgiftsloven § 3-30 første ledd

2.4.1 Krav om at tjenesten er ”kjøpt” i første punktum

For fjernleverbare tjenester følger det av § 3-30 første ledd første punktum at det skal beregnes merverdiavgift av tjenester som er ”kjøpt” utenfor merverdiavgiftsområdet. Det fremgår av ordlyden ”kjøpt” et krav om det skal ytes vederlag for tjenesten. Vilkåret må være oppfylt dersom det skal kunne beregnes innførselsmerverdiavgift på den aktuelle tjenesten.

Krav om at det er ytet vederlag utelukker merverdiavgiftsplikt etter § 3-30 første ledd på tjenester som det ikke skal betales for. Fjernleverbare tjenester som gis som gaver til mottakere i Norge er derfor ikke omfattet av merverdiavgiftsplikten etter § 3-30 første ledd.¹⁶

2.4.2 Sammenligning med innførsel av varer

Ved å sammenligne kjøp av tjenester fra utlandet med innførsel av varer kommer behovet for særregulering av fjernleverbare tjenester i § 3-30 tydeligere frem. Tjenester som kjøpes fra utlandet, men som ”ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted” i Norge er ikke fjernleverbare, jf. § 1-3 første ledd bokstav i. Slike ikke-fjernleverbare tjenester kan, som nevnt, eksempelvis være snekkertjenester eller lignende tjenester utenlandske tilbydere kommer til Norge for å utføre. Disse tjeneste «innføres» ikke til Norge selv om de kjøpes fra utlandet. Tjenestene blir merverdiavgiftspliktige for tilbyderen etter de alminnelige regler om avgiftsplikt ved innenlands omsetning av tjenester, § 3-1 jf. § 11-1. Denne typen tjenester må holdes adskilt fra de fjernleverbare tjenestene.

Noe av det som kjennetegner levering av fjernleverbare tjenester er at det ikke kan fastslås når disse blir innført til merverdiavgiftsområdet. Særlig ved elektronisk levering av tjene-

¹⁶ Ot.prp. nr. 76. (2008-2009) på side 57.

nester er det ikke mulig å fastslå på hvilket tidspunkt tjenesten føres inn i merverdiavgiftsområdet. For en løpende regnskapstjeneste som utføres hos et utenlandsk selskap vil det ikke være mulig å fastslå et innførelstidspunkt. Det er derfor ikke knyttet noen rettsvirkninger til selve innførselen, men til ”kjøp[et]”, jf. § 3-30 første ledd første punktum.

For varer er hovedregelen at det skal beregnes merverdiavgift på varer ved ”innførel” til merverdiavgiftsområdet, mval. § 3-29, jf. § 1-1 første ledd andre punktum. Varer kjenne- tegnes i første rekke i egenskap av å være ”fysiske gjenstander”, jf. § 1-3 første ledd bokstav b. Dersom en vare innføres til merverdiavgiftsområdet kan innførelstidspunktet fastsettes til det tidspunkt varen fysisk krysser grensen.

Når det gjelder varer er det mulig å fastslå når den aktuelle vare ble innført. Det er derfor knyttet rettsvirkninger til selve den fysiske innførselen av varen. Sammenligningen illustrerer hvorfor lovgiver har valgt forskjellige metoder for å beregne merverdiavgift på innførelse av henholdsvis varer og tjenester.

2.4.3 Vilkår om at tjenesten er kjøpt ”utenfor merverdiavgiftsområdet” i første punktum

Videre gjelder merverdiavgiftsplikten for fjernleverbare tjenester som er kjøpt ”utenfor merverdiavgiftsområdet”, jf. § 3-30 første ledd første punktum. Ordlyden tilsier at tjenesten må være kjøpt fra utlandet. Det forutsetter at tjenesten må være kjøpt fra en tilbyder som ikke befinner seg i det norske merverdiavgiftsområdet. Dersom tilbyderen selger fjernleverbare tjenester fra utlandet til mottakere i Norge må vilkåret anses oppfylt.

Som problematisert innledningsvis så skiller særreguleringen ved innførelse av fjernleverbare tjenester seg fra levering av alminnelige tjenester utført av utlendinger i Norge. Dersom en utenlandsk tilbyder kommer til Norge og utfører et byggeprosjekt er dette en tjeneste som reguleres av de vanlige reglene for omsetning av tjenester, jf. § 3-1 første ledd. Tjenesten har da en tilknytning til et fysisk sted på norsk jord. Tilbyder vil da være registreringspliktig på vanlig måte jf. § 2-1, forutsatt at beløpsgrensen og kravet om næringsvirksomhet er oppfylt.

Vilkåret om at tjenesten må være kjøpt ”utenfor merverdiavgiftsområdet” betyr at tilbyderen må tilby sine tjenester fra utlandet og at tjenesten leveres til mottaker innenfor det norske merverdiavgiftsområdet. Egenskapen ved at en tjeneste er fjernleverbar gjør at det er tilbyderens tilhørighet som er avgjørende for om tjenesten innføres, eller om tjenesten skal behandles etter de alminnelige reglene om avgiftsplikt ved omsetning av tjenester.

En regnskapstjeneste vil eksempelvis anses å være en fjernleverbar tjeneste.¹⁷ Dersom en norsk virksomhet kjøper en slik tjeneste fra Sverige er dette en tjeneste som er kjøpt ”utenfor merverdiavgiftsområdet”. Tjenesten leveres til en mottaker i Norge, men utførelsen av tjenesten kan ikke knyttes til et bestemt fysisk sted. Økonomene i den svenske virksomheten som utfører jobben kan befinne seg på kontoret i Sverige, dra på besøk til kunden i Norge eller ha hjemmekontor når de utfører tjenesten. Karakteren ved tjenesten, eller tjenestens art, gjør at det ikke er hvor tjenesten utføres, men hvor tjenesten kjøpes fra som er avgjørende for at det inntre innførselsmerverdiavgift. Reglene i § 3-30 første ledd jf. § 11-3 første ledd første punktum, angir at kunden i Norge skal betale merverdiavgift beregnet etter vederlaget for regnskapstjenesten når tjenesten er kjøpt fra utlandet.

2.4.4 Unntak for innførsel av kombinert vare og tjeneste

Det er inntatt et unntak fra avgiftsplikten etter § 3-30 første ledd første punktum i § 3-30 første ledd andre punktum. Unntaket omfatter tjenester som inngår i beregningsgrunnlaget etter § 4-11 første ledd. Denne bestemmelsen gjelder beregning av merverdiavgift ved innførsel av varer. Det følger av § 4-11 første ledd en henvisning til tollovens beregningsregler i kapittel 7. En gjennomgang av tollovens regler ville føre for langt, oppgaven avgrenses derfor fra en slik gjennomgang.

Poenget med regelen i mval. § 3-30 første ledd andre punktum er at dersom tjenesten allerede inngår i beregningsgrunnlaget til varen, så skal det ikke beregnes avgift når tjenesten

¹⁷ Merverdiavgiftshåndboken 2013, kapittel 3-30.3

ytes. Unntaket i annet punktum oppstiller dermed i utgangspunktet en forutsetning om kjøp av en selvstendige tjeneste for at merverdiavgiftsplikten etter § 3-30 skal utløses.

Noen eksempler kan illustrer hva slagst typetilfeller som omfattes av unntaket. Enkelte selgere av en ulike maskiner vil også levere monterings-, service- og vedlikeholdstjenester til maskinene. Dersom servicen er inkludert i maskinens kjøpspris, vil en avgiftsplikt når servicen utføres medføre dobbel avgift. Merverdiavgiften er allerede beregnet og betalt ved innførsel av maskinen til Norge.

Et lignende eksempel kan tenkes ved innførsel av datautstyr kombinert med oppfølgende oppdatering av forhåndsinstallert software. Ved kjøp av en datamaskin følger virusprogrammer noen ganger «med på kjøpet». Gjerne i form av et tidsbestemt abonnement på virusoppdatering hos en leverandør av slike tjenester. Virusprogrammer vil relativt hyppig måtte oppdateres. Slike oppdateringer skjer som regel automatisk. Oppdateringen kan anses som levering av en elektronisk tjeneste.¹⁸

Utgangspunktet blir dermed at oppdateringene isolert sett er merverdiavgiftspliktig innførsel dersom tjenesten leveres av en tilbyder utenfor merverdiavgiftsområdet. Unntaket i § 3-30 første ledd andre punktum unntar imidlertid slike oppdateringer fra merverdiavgiftsplikt ettersom vederlaget for dette må anses å utgjøre en del av den opprinnelige prisen på data-systemet.

Situasjonen blir en annen dersom kjøperen må betale vederlag for tjenesten. Ved utløpet av abonnementstiden vil kjøperen måtte fornye abonnementet eller kjøpe et nytt virusprogram til datasystemet. Dersom kjøperen fortsatt benytter seg av den utenlandske tilbyderen vil det måtte beregnes merverdiavgift av abonnementsprisen eller kjøpesummen når innførselen av virusprogrammet skjer. Unntaket kommer i slike tilfeller ikke til anvendelse.

¹⁸ Skatteetaten, *Eksempler på elektroniske tjenester*.

I tilfeller der tjenesten holdes adskilt fra varen ved beregning av pris, skal det betales merverdiavgift ved innførsel av tjenesten, jf. § 3-30 første ledd første punktum jf. andre punktum.

2.5 Merverdiavgiftsloven § 3-30 andre ledd

Til nå har fremstillingen av § 3-30 omhandlet de overordnede vilkår for når avgiftsplikten oppstår for ”fjernleverbare tjenester”, jf. 3-30 første ledd. De nærmere vilkår for merverdiavgiftsplikten etter § 3-30 første ledd er angitt i bestemmelsens andre ledd. Det følger av § 3-30 andre ledd at merverdiavgiftsplikten etter første ledd oppstår ”dersom” de angitte vilkår er oppfylt. Ordlyden av ”dersom” tilsier at vilkårene, som angis i andre ledd, faktisk må være oppfylt for at merverdiavgiftsplikten skal utløses.

Det stilles to overordnede kumulative vilkår i § 3-30 andre ledd, jf. bruken av ”og”.

(1) For det første må mottakeren være ”næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet”. (2) Det andre vilkåret er at tjenesten må være ”merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet”. Det første vilkåret stiller krav til mottakeren av tjenesten. Vilkår nummer to stiller krav til den aktuelle tjenesten som skal innføres. Det nærmere innholdet i vilkårene vil det redegjøres for nedenfor.

2.5.1 Krav til mottakeren av tjenesten

Det følger § 3-30 andre ledd at mottakerne av fjernleverbare tjenester enten må være ”næringsdrivende” eller ”offentlig virksomhet” for at innførsel av tjenesten skal bli merverdiavgiftspliktig. Regelen utelukker dermed andre enn næringsdrivende og offentlig virksomhet fra å stå som mottaker dersom det skal oppstå merverdiavgiftsplikt ved innførsel av en fjernleverbar tjeneste.

Det stilles altså et krav til at den fjernleverbare tjenesten må ytes til en bestemt gruppe mottakere dersom tjenesten skal kunne bli belagt med merverdiavgift. Merverdiavgiftsplikt etter § 3-30 første og andre ledd vil ikke oppstå dersom eksempelvis privatpersoner, stiftelser eller foreninger er mottaker av den fjernleverbare tjenesten. Det skiller seg fra innførsel av fjernleverbare tjenester i form av elektroniske tjenester, jf. § 3-30 fjerde ledd. Som vi

skal se under behandlingen av fjerde ledd er kretsen av potensielle mottakere utvidet. Det vil si at de elektroniske tjenestene blir avgiftspliktig også når andre enn næringsdrivende og offentlig virksomhet står som mottaker av tjenesten.

I tillegg oppstiller § 3-30 andre ledd vilkår om merverdiavgiftsplikten kun oppstår dersom mottaker er ”hjemmehørende i [det norske] merverdiavgiftsområdet”. Oppgaven avgrenses fra en nærmere gjennomgang av hjemmehørendevilkåret og hvem som kvalifiserer som næringsdrivende eller offentlig virksomhet.

2.5.2 Tjenesten må være merverdiavgiftspliktig i Norge

Det følger av § 3-30 andre ledd at merverdiavgiftsplikt ved innførsel av fjernleverbare tjenester oppstår dersom tjenesten som innføres er ”merverdiavgiftspliktig i merverdiavgiftsområdet”. Det betyr at innførsel av tilsvarende tjenester som er fritatt eller unntatt avgiftsplikt i Norge ikke blir merverdiavgiftspliktig dersom de kjøpes fra utlandet.

Eksempelvis vil ”omsetning av og formidling av undervisningstjenester” være unntatt fra loven, jf. § 3-5 første ledd. Innføres slike tjenester, eksempelvis som fjernundervisning over internett til Norge, skal det ikke beregnes merverdiavgift på tjenesten. Slike tjenester er ikke merverdiavgiftspliktig i Norge, og tilsvarende tjenester som tilbys fra utlandet skal ikke avgiftsbelegges bare fordi de innføres.

Hensynet til likebehandling tilsier at tilfellene bør behandles likt. Det ville stilt tilbydere i utlandet i en dårligere stilling enn norske tilbydere dersom tjenestene de tilbød var belagt med merverdiavgift, og tjenester levert av norske tilbydere ikke var merverdiavgiftspliktige. Regelen er relevant for drøftelsen av om virtuell valuta kan kvalifiseres som en finansiell tjeneste og dermed er unntatt merverdiavgiftsplikt, jf., § 3-6, i punkt 4 under.

2.6 Merverdiavgiftsloven § 3-30 tredje ledd

I merverdiavgiftsloven § 3-30 tredje ledd er det inntatt en regel som skal sikre at merverdiavgift berages og betales i den stat tjenesten benyttes. Det følger av første punktum at ”[d]ersom tjenesten er til bruk i merverdiavgiftsområdet” av et avgiftssubjekt skal det be-

regnes merverdiavgift selv om tjenesten leveres til noen i utlandet. Det er etter lovteksten der ”tjenesten er til bruk” som er avgjørende og ikke hvem tjenesten formelt leveres til. Destinasjonslandsprinsippet må anses å ligge til grunn for reguleringen.

Videre følger det av § 3-30 tredje ledd andre punktum en begrensning i avgiftsplikten dersom det kan ”dokumenteres at det er beregnet merverdiavgift av tjenesten utenfor merverdiavgiftsområdet”. Regelen skal hindre at beregnes og betales merverdiavgift på samme tjeneste til to forskjellige land.¹⁹ Hensynet til å forhindre dobbel avgift ivaretas gjennom denne bestemmelsen.

Denne delen av § 3-30 er mindre problematisk når det gjelder levering av elektroniske tjenester til norske privatpersoner. Regelen er ment å forhindre ingen avgift eller dobbel avgift for større virksomheter som opererer med en filial i Norge, men som har hovedkontor utenfor Norge. Bestemmelsen skal altså hindre omgåelse av merverdiavgiftsplikten på fjernleverbare tjenester i B2B-tilfellene.

2.7 Hvem blir avgiftspliktig ved innførsel av fjernleverbare tjenester?

2.7.1 Omvendt avgiftsplikt – mottaker i Norge må betale avgiften

Merverdiavgiftsloven § 11-3 første ledd regulerer hvem som blir avgiftspliktig ved innførsel av fjernleverbare tjenester. Bestemmelsen angir at det ved kjøp av tjenester som er omfattet av § 3-30 første til tredje ledd – fjernleverbare tjenester - ”skal mottakeren av tjenesten beregne og betale merverdiavgift”. Det skiller seg fra de alminnelige reglene om at det er selger som skal beregne og betale merverdiavgift, jf. § 11-1 første ledd. Avgiftsplikten er omvendt eller det kan omtales som «snudd avregning»²⁰.

Som redegjort for ovenfor, oppstår merverdiavgiftsplikten på fjernleverbare tjenester kun når det er næringsdrivende eller offentlig virksomhet som er mottaker av tjenesten, så fremt

¹⁹ Rettsdata, Kari Elisabeth Christiansen, note 142.

²⁰ Jf. Gjems-Onstad/Kildal: *Lærebok i Merverdiavgift*, 4 utgave 2013, på side 242.

de er hjemmehørende, jf. § 3-30 andre ledd. Det betyr at det også er den næringsdrivende og offentlige virksomheten som mottar tjenesten som blir avgiftspliktig. Eksempelvis blir bedriftskunden i Norge merverdiavgiftspliktig for regnskapstjenesten de kjøper fra utlandet. Konklusjonen blir dermed at det er næringsdrivende mottaker som blir merverdiavgiftspliktig ved innførsel av fjernleverbare tjenester.

2.7.2 Avgiftsplikten etter § 11-3 første ledd andre punktum

Avgiftsplikt på fjernleverbare tjenester etter § 3-30 første jf. andre ledd oppstår dersom mottakeren er ”næringsdrivende [eller] offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet”. Lovteksten stiller ikke noe krav om at de angitte subjektene skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret for at det skal oppstå avgiftsplikt på tjenesten. Det innebærer at det oppstår avgift for fjernleverbare tjenester så lenge mottaker er næringsdrivende mv. og de øvrige vilkår i § 3-30 første til andre ledd er oppfylt. Poenget er at avgiftsplikten etter § 3-30 første, jf. andre ledd oppstår for næringsdrivende mv. uavhengig av om de er registrert i Merverdiavgiftsregisteret eller ikke, jf. sammenhengen mellom § 11-3 og § 3-30.

Det følger av § 11-3 første ledd andre punktum at: dersom ”mottakeren ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal merverdiavgift først beregnes og betales når de samlede kjøp for en termin overstiger 2 000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet”. Regelen inneholder en presisering for mottakere (næringsdrivende mv. jf. § 3-30 andre ledd) som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Bestemmelsen utvider altså ikke avgiftsplikten til å omfatte privatpersoner mv.²¹

Videre må ”de samlede kjøp for en termin overstige[] 2000 kroner”, jf. § 11-3 første ledd andre punktum. Det følger av § 15-6 første ledd at mottakere av fjernleverbare tjenester som ikke er registrert skal levere særskilt omsetningsoppgave. Av § 15-6 fjerde ledd første

²¹ Kari Elisabeth Christiansen, Norsk Lovkommentar, [Rettsdata, mval note 356](#)

punktum følger det at slik særskilt omsetningsoppgave leveres etter tre kalendermåneder. En termin er derfor inndelt kvartalsvis, jf. § 15-6 fjerde ledd andre punktum.

2.7.3 Oppsummering

Registrerte næringsdrivende og offentlige virksomheter må beregne og betale merverdiavgift når de kjøper fjernleverbare tjenester fra utlandet. Uregistrerte næringsdrivende eller offentlig virksomhet som ikke er registrert får tilsvarende avgiftsplikt når de kjøper fjernleverbare tjenester for mer enn 2000 kroner i kvartalet. Fellesnevneren for de to overnevnte tilfeller er at både tilbyder og mottaker er næringsdrivende eller offentlig virksomhet. Innførselen skjer dermed mellom to virksomheter – B2B. Det er i begge tilfeller mottakeren i Norge som må beregne og betale merverdiavgift til staten. Det oppstår imidlertid ingen avgiftsplikt dersom fjernleverbare tjenester leveres til norske privatpersoner – B2C. Dermed er regelen til den utenlandske tilbyderens gunst, sammenlignet med norske tilbydere, dersom de leverer sine tjenester til norske privatpersoner.²² Er det derimot en fjernleverbar elektronisk tjeneste som leveres til norske privatpersoner oppstår det avgiftsplikt for den utenlandske tilbyderen, jf. § 3-30 fjerde ledd jf. § 11-3 andre ledd.

2.8 Elektroniske tjenester, § 3-30 fjerde ledd jf. 11-3 andre ledd

Når det gjelder i hvilke tilfeller merverdiavgiftsplikt oppstår og hvem som blir ansvarlig for å betale avgiften, skiller fjernleverbare tjenester seg fra fjernleverbare elektroniske tjenester. Det har som nevnt sammenheng med at avgiftsplikten for elektroniske tjenester er utvidet (sammenlignet med andre fjernleverbare tjenester) til å også gjelde andre enn næringsdrivende og offentlige virksomheter.

Virkingen av denne utvidelsen er at elektroniske tjenester fra utenlandsk tilbyder blir merverdiavgiftspliktig også når privatpersoner står som mottaker. Også reguleringen av hvem som blir avgiftssubjekt ved innførsel av elektroniske tjenester når mottaker er privatperson er ulik den som gjelder for fjernleverbare tjenester.

²² Gjems-Onstad/Kildal: Lærebok i merverdiavgift, på side 246.

2.9 I hvilke tilfeller oppstår innførselsmerverdiavgiftsplikten for elektroniske tjenester?

Reglene om når det oppstår merverdiavgiftsplikt for ”elektroniske tjenester” er regulert i § 3-30 fjerde ledd. Første punktum lyder:

“For fjernleverbare tjenester i form av elektroniske tjenester, herunder elektroniske kommunikasjonstjenester, oppstår merverdiavgiftsplikten også når tjenesten leveres til andre mottakere enn nevnt i annet ledd, forutsatt at mottakeren er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet og tjenesten er merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet.”

Bestemmelsen angir for det første hvem som kan være mottaker av tjenesten for at det skal oppstå avgiftsplikt. Videre stilles det krav om at mottakeren er hjemmehørende. Det siste vilkåret er at tjenesten er merverdiavgiftspliktig i merverdiavgiftsområdet.

2.9.1 Kretsen av mottaker utvides for elektroniske tjenester

Det fremgår av § 3-30 fjerde ledd første punktum at merverdiavgiften oppstår ”også” når tjenesten leveres til andre mottakere enn nevnt i annet ledd. Lovgiver har her inntatt en henvisning til § 3-30 andre ledd. Ordlyden av ”også” innebærer at gruppen med mottakere er utvidet til å omfatte flere mottakere enn de som allerede er nevnt i annet ledd. Spørsmålet er hvilke mottakere som omfattes av denne utvidelsen.

Det gjelder for det første en avgrensning mot de mottakerne som ble nevnt i andre ledd. Det er altså andre mottakere enn ”næringsdrivende eller offentlig virksomhet”. Ordlyden favner vidt. Alle som kan ta imot en elektronisk tjeneste vil være ”mottakere” etter loven. Utvidelsen omfatter dermed også privatpersoner, stiftelser og foreninger.

Forarbeidene angir blant annet frivillige organisasjoner og andre som ikke driver næring som eksempel. Det angis videre at andre mottakere vil omfatte «alle mottakere som ikke

skal beregne og betale merverdiavgift etter reglene om omvendt avgiftsplikt for fjernleverbare tjenester»²³.

2.9.2 Mottaker må være ”hjemmehørende” i merverdiavgiftsområdet

Videre i § 3-30 fjerde ledd første punktum presiseres det at mottakeren må være ”hjemmehørende” i merverdiavgiftsområdet. De innebærer at den som mottar tjenesten enten det er en privatperson, organisasjon, stiftelse eller forening, må være oppfylle kravet til ”hjemmehørende”.

Ordlyden av ”hjemmehørende” peker på en kvalifisert tilknytning til merverdiavgiftsområdet. Den sier imidlertid ikke mer om hvilke kriterier som må være oppfylt. For privatpersoner er det avgjørende hvor disse er bosatt, jf. Prop. 117 L (2010-2011) på side 20. Når det gjelder organisasjoner, stiftelser og foreninger vil tilholdssted og hvor de registrert kunne ha betydning. Oppgaven avgrenses fra en grundigere gjennomgang av hjemmehørende vilkåret.

2.9.3 Tilsvarende avgiftsplikt må foreligge ved innenlands omsetning

Vilkåret om tjenesten må være ”merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet” betyr at tilsvarende elektroniske tjenester må være avgiftsbelagt ved innenlands omsetning. Vilkåret er etter lovteksten likt som det som stilles for fjernleverbare tjenester i § 3-30 andre ledd. Som nevnt under redegjørelsen for dette vilkåret over, er det avgjørende at tjenesten er avgiftspliktig i Norge.

Dersom elektroniske tjenester ved innenlands omsetning er merverdiavgiftspliktig inntre innførselsmerverdiavgift når tilsvarende tjeneste innføres fra utlandet. Eksempelvis er en filmstrømmetjeneste, som Netflix eller HBO Nordic, merverdiavgiftspliktig ved innenlands omsetning. Når en aktør, som eksempelvis Viaplay, selger tilsvarende tjeneste fra utlandet til norske mottakere inntre innførselsmerverdiavgift for denne tjenesten.

²³ Prop. 117 L (2010-2017) på side 20

Tjenester som ikke er avgiftspliktige i Norge blir ikke avgiftspliktig dersom de innføres til landet. Finansielle tjenester er unntatt merverdiavgiftsplikt jf. § 3-6. Dersom slike tjenester leveres fra utlandet blir ikke tjenesten merverdiavgiftspliktig ved innførsel. Som nevnt over, er vilkåret relevant ved spørsmålet om virtuell valuta kan unntas avgiftsplikt fordi det er en finansiell tjeneste.

2.9.4 Andre punktum – ”andre tjenester” som formidles av tilbyder av elektroniske tjenester

Det følger av § 3-30 fjerde ledd andre punktum at ”[d]et samme gjelder for andre tjenester når disse omsettes eller formidles av en tilbyder av elektroniske kommunikasjonstjenester ved bruk av elektronisk kommunikasjon, og vederlaget oppkreves av denne tilbyderen” (min understrekning). Ordlyden av ”det samme” henviser til regelen i første punktum. Det vil si at levering av ”andre tjenester”, altså tjenester som ikke er elektroniske, etter omstendighetene kan bli avgiftspliktig på lik linje med elektroniske tjenester. Spørsmålet er hva som er ”andre tjenester” og på hvilke vilkår de kan bli avgiftspliktig.

Etter ordlyden av ”andre tjenester” åpnes det i utgangspunktet for at mange ulike tjenester kan falle inn under bestemmelsens virkeområde. Lovteksten har imidlertid satt opp skranke for hvem tjenestene kan leveres av, og på hvilken måte. Det snevrer inn området for hva slags tjenester bestemmelsen pålegger avgiftsplikt.

For det første forutsettes det at tjenestene omsettes eller formidles av en ”tilbyder av elektroniske kommunikasjonstjenester” og denne må oppkreve vederlaget. Det vil eksempelvis være et såkalt «callsenter»²⁴ eller andre virksomheter som tilbyr elektroniske kommunikasjonstjenester. For den andre må tjenesten levers ”ved bruk av elektronisk kommunikasjon”. Altså over telenett eller internett. Det innebærer en avgrensning mot tjenester som leveres på en annen måte. Eksempler på tjenester som omfattes av andre punktum er tele-

²⁴ Merverdiavgiftshåndboken 2013, kapittel 3-30.4

torgtjenester slik som horoskop, spåkone, etc²⁵. Ved levering av denne typen tjenester er det telefonoperatøren som tar betalt for tjenestene og som må betale merverdiavgift.

2.9.5 Oppsummering

Merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd bestemmer i hvilke tilfeller det skal betales merverdiavgift til Norge ved levering av elektroniske tjenester. For elektroniske tjenester inntreffer merverdiavgiftsplikten også når mottakeren er privatperson. Det skiller seg fra levering av fjernleverbare tjenester som ikke er elektroniske, der avgiftsplikten bare inntreffer når tjenestene leveres til næringsdrivende.

2.10 Hvem bli merverdiavgiftspliktig ved innførsel av elektroniske tjenester?

Hvem som blir merverdiavgiftspliktig ved innførsel av elektroniske tjenester beror på hvem som står som mottaker av tjenesten. Utfallet blir forskjellig dersom handelen med elektroniske tjenester skjer mellom to virksomheter (B2B) eller fra virksomhet til privatperson (B2C).

2.10.1 Omvendt avgiftsplikt i B2B-tilfellene

Som det følger av fremstillingen over er det den offentlige virksomheten eller den næringsdrivende mottakeren i Norge som blir merverdiavgiftspliktig ved innførsel av fjernleverbare tjenester, jf. § 11-3 første ledd jf. § 3-30 første til tredje ledd. Elektroniske tjenester er en undergruppe av fjernleverbare tjenester. Merverdiavgiftsplikten for elektroniske tjenester oppstår dersom vilkårene i § 3-30 første til tredje ledd er oppfylt.

Det innebærer at den offentlige virksomheten eller den næringsdrivende mottakeren i Norge må beregne merverdiavgift av de elektroniske tjenestene de kjøper fra utlandet. Avgiftsplikten blir den samme som ved innførsel av andre fjernleverbare tjenester.

²⁵ Merverdiavgiftshåndboken 2013, 3-30.4

2.10.2 Tilbyder blir avgiftspliktig i B2C-tilfellene

Det neste spørsmålet er hvem som blir merverdiavgiftspliktig når det er en privatperson, stiftelse eller forening som står som mottaker ved innførsel av en elektroniske tjeneste, jf. § 3-30 fjerde ledd. «Privatperson» brukes i det følgende som samlebetegnelse for de nevnte subjektene.

Merverdiavgiftsloven § 11-3 andre ledd regulerer hvem som blir merverdiavgiftspliktig ved innførsel av elektroniske tjenester. Det følger av § 11-3 andre ledd at ”ved kjøp av elektroniske tjenester, herunder elektroniske kommunikasjonstjenester omfattet av § 3-30 fjerde og femte ledd, skal tilbyder som nevnt i § 2-1 tredje ledd beregne og betale merverdiavgift”.

Det er altså tilbyder som er ”nevnt i § 2-1 tredje ledd” som er avgiftssubjektet. I § 2-1 tredje ledd angis det to alternative subjekter. I første punktum angis ”tilbyder av elektroniske tjenester”. Andre punktum bestemmer at ved ”bruk av formidler, anses formidler som tilbyder”.

Det er den utenlandske tilbyderen eller formidler som blir avgiftssubjekt og ansvarlig for å beregne og betale merverdiavgift ved salg av sine tjenester til norske privatpersoner. Avgiftsplikten blir på den måten pålagt selgeren på lik linje som det er selgeren som blir merverdiavgiftspliktig ved innenlands omsetning av elektroniske tjenester, jf. § 3-1 første ledd jf. § 11-1 første ledd.

Et eksempel på en elektronisk tjeneste er kjøp av lagringsplass i den såkalte ”nett-skyen”²⁶. Slik lagring skjer ved at en tilbyder stiller lagringsplass på en server til disposisjon for kjøperen. Brukeren av tjenesten kan få tilgang til lagret data gjennom tilbyderens nettside, eller ved å ha lokal mappe på harddisken som synkroniserer data med nettserveren. Eksempler på slike tilbydere er google-drive, Icloud, eller Dropbox. Lagringstjenester på nett

²⁶ Skatteetaten, *Eksempler på elektroniske tjenester*

må anses som levering av en elektronisk tjeneste. Tilbyder av lagringstjenester på nett blir dermed merverdiavgiftspliktig ved innførsel til norske privatpersoner. Det vil si at dersom norske privatpersoner kjøper lagringstjenester av en utenlandsk tilbyder blir denne tilbyderen avgiftspliktig på nærmere vilkår.

2.10.3 Krav til beløpsgrense?

I § 2-1 tredje ledd tredje punktum angis det at ”beløpsgrensen i første ledd gjelder”. Det kan reises spørsmål om § 11-3 andre ledd henviser til reglene om beløpsgrense i § 2-1 skal få anvendelse for utenlandske tilbydere. Ordlyden ”av tilbyder som nevnt” i § 11-3 andre ledd kan tyde på at det kun er en henvisning til de subjektene som nevnes, og ikke til de materielle vilkår som stilles i bestemmelsen. På en annen side hadde det vært mindre konsekvent om lovgiver hadde ment å angi en beløpsgrense for innenlands tilbydere, men ikke for utenlandske tilbydere. Med hensyn til konsekvens og sammenheng i regelverket, forutsettes det at henvisningen i § 11-3 andre ledd også omfatter beløpsgrensen.

Det følger av § 2-1 første ledd første punktum at næringsdrivende og offentlig virksomhet skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og uttak som er omfattet av loven ”til sammen har oversteget 50 000 kroner i en periode på tolv måneder”.

Beløpsgrensen på 50 000 kroner i en tolv måneders periode må være overskredet. Beløpsgrensen innebærer at omsetning og uttak som ”er omfattet av loven” utgjør mer en 50 000 kroner. Det vil si at det er den samlede summen omsatte avgiftspliktige varer og tjenester som utgjør beløpet.

En utenlandsk tilbyder av elektroniske tjenester til norske privatpersoner må derfor selge tjenester til norske privatpersoner for mer enn 50 000 kroner i en tolv månedersperiode for at beløpsgrensen skal være overskredet og merverdiavgiftsplikten inntre.

2.10.4 Oppsummering

Utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester til norske privatpersoner må beregne og betale merverdiavgift ved salg av elektroniske tjenester til norske privatpersoner, § 11-3

andre ledd, jf. § 2-1 tredje ledd. Avgiftsplikten forutsetter at den utenlandske tilbyderen omsetter for mer enn 50 000 kroner, § 11-3 andre ledd jf. § 2-1 tredje ledd jf. første ledd.

Hvem som må betale avgiften i det enkelte tilfellet er forskjellig i B2B tilfellene enn det er i B2C tilfellene. I B2B tilfellene må den norske mottakeren betale avgiften både ved innførsel av fjernleverbare tjenester og elektroniske tjenester. I B2C tilfellene er avgiftsplikten regulert forskjellig avhengig av om det er en fjernleverbar tjenestene eller en elektronisk tjeneste som leveres. Ved innførsel av fjernleverbare tjenester oppstår det ingen avgiftsplikt ved levering til norske privatpersoner. Ved innførsel av elektroniske tjenester må den utenlandske tilbyderen beregne og betale avgift. Det kan reises spørsmål om denne forskjellen er velbegrunnet og om den har noen praktisk betydning. Den reiser uansett spørsmålet om hvor grensen går mellom fjernleverbare tjenester og elektroniske tjenester.

3 Hva er en ”elektronisk tjeneste”?

Fremstillingen under punkt 2 har vist i hvilke tilfeller det oppstår merverdiavgiftsplikt ved innførsel av henholdsvis fjernleverbare tjenester og elektroniske tjenester til Norge. Videre er det redegjort for hvem som må betale merverdiavgiften i de ulike tilfellene. Redegjørelsen har vist at det er ulike rettsvirkninger knyttet til om det er en fjernleverbar tjeneste eller en elektronisk tjeneste som leveres.

Eksempler på fjernleverbare elektroniske tjenester kan være levering av film, musikk og spill over internett. Online-auksjoner, nedlastning av programvare og salg av annonseplass på internettsider er også elektroniske tjenester som på nærmere vilkår kan bli merverdiavgiftspliktig ved omsetning eller innførsel.²⁷

For at § 3-30 fjerde ledd skal komme til anvendelse, må det foreligge en ”elektronisk tjeneste”. Definisjonen av ”elektronisk tjeneste” følger av § 1-3 første ledd bokstav j. Det må foretas en konkret vurdering av om de aktuelle tjenestene som tilbys kan karakteriseres som ”elektronisk”. Oppgaven under dette punktet er derfor å redegjøre for hva som skal til for at vilkåret til ”elektroniske tjeneste” er oppfylt, jf. § 3-30 fjerde ledd første punkt.

3.1 Merverdiavgiftsloven § 1-3 – presentasjon av vilkårene

Betegnelsen ”elektronisk tjeneste” er legaldefinert i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav j. Elektroniske tjenester kjennetegnes ved å være:

”fjernleverbare tjenester som leveres over internett eller annet elektronisk nett og som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi, hvor leveringingen av tjenestene hovedsakelig er automatisert”.

²⁷ Skatteetaten, *Eksempler på elektroniske tjenester*.

Definisjonen oppstiller flere vilkår. Dersom vilkårene er oppfylt vil ytelsen kvalifisere som en ”elektronisk tjeneste” i samsvar med definisjonen. Virkningen vil være at den aktuelle tjenesten, og den utenlandske tilbyderen av denne, vil kunne bli merverdiavgiftspliktig ved innførsel av elektroniske tjenester til norske privatpersoner, se over under redegjørelsen av § 3-30 fjerde ledd jf. § 11-3 andre ledd.

Mval. § 1-3 første ledd bokstav j oppstiller fire overordnede kumulative vilkår. Alle vilkårene må være oppfylt dersom tjenesten skal anses som en ”elektronisk tjeneste”. (1) Vilkår nummer en er at det er en ”fjernleverbar tjeneste”. Herunder må det innledningsvis avgjøres om det foreligger en tjeneste. Deretter må det redegjøres for hva som gjør tjenesten fjernleverbar. Dette må anses å være inngangsvilkårene for at det kan være tale om en elektronisk tjeneste.

(2) For det andre må tjenesten ”leveres over internett eller annet elektronisk nett”. (3) Det tredje vilkåret er at tjenesten ”ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi”. (4) Vilkår nummer fire stiller krav til at ”levering av tjenestene hovedsakelig er automatisert”. Vilka-rene vil behandles systematisk i fremstillingen under.

I § 1-3 andre ledd bokstav e er departementet gitt kompetanse til å gi forskrift om hva som menes med elektronisk tjeneste”. Denne forskriftsmuligheten står foreløpig ubenyttet. Hva som er grunnen til dette kan være noe spekulativ. En grunn kan imidlertid være at en opp-listing av elektroniske tjenester, eller en innsnevrende presisering vil kunne føre til at nye tjenester ikke vil omfattes. En vid definisjon vil på sin side kunne føre til at tjenester som egentlig ikke burde vært underlagt avgiftsplikt likevel blir avgiftspliktige som ”elektroniske tjenester”.

3.2 Vilkår nummer (1): ”fjernleverbar tjeneste”

For å avgjøre om det er en ”elektronisk tjeneste” som leveres, er inngangsvilkåret at det må foreligge en fjernleverbar tjeneste. Det har sammenheng med at elektroniske tjenester er en undergruppe av de fjernleverbare tjenestene. Før man kan ta stilling til om tjenesten er fjernleverbar må det helt overordnet foreligge levering av en ”tjeneste”.

3.2.1 "Tjeneste"

Tjeneste er definert i mval. § 1-3 første ledd bokstav c. En tjeneste er "det som kan omsettes og som ikke er varer etter bokstav b, herunder begrensede rettigheter til varer, og utnyttelse av immaterielle verdier". Definisjonen oppstiller to vilkår. Det må for det første være tale om en tjeneste som er omsettelig. For det andre må det ikke falle inn under definisjonen av vare.

Vilkåret om "omsetning" innebærer, slik det er legaldefinert i § 1-3 første ledd bokstav a, at tjenesten leveres mot at det ytes vederlag for tjenesten. Bestemmelsen er en videreføring av den opphevede merverdiavgiftsloven § 3²⁸. Der var det presisert i nummer 3 at vederlaget kunne oppfylles ved motytelse i form av vare eller tjeneste. Det betyr at det ikke stilles strenge krav til vederlagets form.

Det andre vilkåret innebærer en negativ avgrensning mot varebegrepet i bokstav b. En tjeneste kan derfor ikke være en fysisk gjenstand og heller ikke de spesifikke varer som er nevnt i definisjonen i bokstav b. Dersom tekniske tegninger eller en konsulents arbeid leveres på papir eller digitalt er det tale om en tjeneste selv om tegninger eller arbeidet består på en minnepinne eller annen lagringsenhet. Det blir ikke en vare selv om man kan lagre arbeidet på en fysisk gjenstand.

Det vil her gå et skille mellom en masseprodusert programvare som er skrevet ut på cd og spesialbestillinger som er gjort av en bestemt kunde. Dersom dette skriveprogrammet som brukes i skrivende stund –Word - selges i en elektrobutikk på cd-rom eller minnepinne, er det en vare på lik linje med kaffetrakteren på reolen bortenfor. Men dersom en virksomhet bestiller et program for raskere utfylling av spesielle blanketter eller for å registrere varer på lageret el, og dette blir spesielt laget eller modifisert for denne bedriften, vil det være tale om en levering av tjeneste. Dette står seg selv om programmet skrives ut på cd-rom og

²⁸ Ot.prp.nr. 76 (2008-2009) merknad til § 1-3.

overleveres fysisk til kunden. Det er innholdet, altså arbeidet som er lagt ned av utviklere og programmerere i dataselskapet, som utgjør tjenesten.

3.2.2 "Fjernleverbar" tjeneste

Det følger av mval. § 1-3 første ledd bokstav i at fjernleverbare tjenester er "tjenester der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted". Begrepet ble inntatt etter lovendring i 2009, som en videreføring av forskrift nr. 121. § 1 tredje punktum. Å definere begrepet innledningsvis i loven ble ansett nødvendig ettersom uttrykket fjernleverbare tjenester var inntatt mange steder i loven, jf. Ot.prp.nr.76 (2008-2009) på side 50. Definisjonen er blant annet, som vi har sett over, av betydning for avgiftsplikten etter § 3-30.

Det følger av bokstav i at tjenesten "ikke [...] kan" knyttes til et bestemt fysisk sted. Ordlyden av "kan", i dette tilfellet, peker på at det er tilstrekkelig at den aktuelle tjenesten generelt er fjernleverbar. Det oppstilles ikke noe vilkår om at en aktuelle tjenesten er «fjernlevert». Det er antatt at bruken av uttrykket "kan" innebærer at «leveringsformen er nøytral»²⁹. Heller ikke hva slags levering som er avtalt mellom partene er av betydning.³⁰

Dette innebærer eksempelvis at enkelte advokattjenester, for eksempel rådgivning, vil være en fjernleverbar tjeneste uavhengig om leveringen i det enkelte tilfellet kan knyttes til et bestemt fysisk sted. Rådgivning vil være en tjeneste som vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted, og er derfor ansett som en fjernleverbar tjeneste. Prosedyreoppdrag vil på en annen side falle utenfor definisjonen på grunn av tjenesten kan knyttes til et bestemt rettslokale³¹

²⁹ Gjems-Onstad/Kildal: *Lærebok i Merverdiavgift*, 4 utgave 2013, side 243

³⁰ Merverdiavgiftshåndboken 2013, kapittel 1-3.10.

³¹ Merverdiavgiftshåndboken 2013, punkt 3-30.3

Videre vil en it-ingeniør som gjennom sin pc utfører arbeid på et it-system for en kunde, levere en fjernleverbar tjeneste uavhengig av om han befinner seg hos kunden eller på sitt eget kontor. Spesialtilpasset software som blir levert på minnepinne til kunden er også en fjernleverbar tjeneste fordi arbeidet som nedlegges ikke er knyttet til levering på et bestemt fysisk sted. Dette er en tjeneste som etter sin art er fjernleverbar, og det er dermed ikke avgjørende at den leveres kunden på en fysisk lagringsenhet.

Dersom levering av en tjeneste etter sin art kan knyttes til et bestemt fysisk sted foreligger det ikke en elektronisk tjeneste.

3.2.3 Betydningen for avgiftsplikten

Ved salg av fjernleverbare tjenester fra utenlandske tilbydere til norske mottakere har det ikke betydning hvor tjenesten leveres eller utføres. Det skiller seg fra hva som gjelder for de ikke-fjernleverbare tjenestene. For de ikke-fjernleverbare tjeneste er det avgjørende for avgiftsplikten i hvilket land tjenesten utføres. Avgiftsplikt på fjernleverbare tjenester flytter fokuset fra hvor tjenesten utføres til hvem som er mottaker av tjenesten.

Innledningsvis ble problemstillingen eksemplifisert med en software-programmerer som kom til Norge og utførte arbeid for norske kunder. Forutsatt at det er tale om levering av en fjernleverbar tjeneste inntre avgiftsplikten etter reglene i § 3-30. Tjenesten er derfor merverdiavgiftspliktig etter reglene om innførsel av tjenester, selv om tjenesten utføres i Norge.

Det innebærer at norske næringsdrivende som kjøper software-tjenestene blir merverdiavgiftspliktig, § 3-30 første til tredje ledd, jf. § 11-3 første ledd. Dersom norske privatpersoner kjøper fjernleverbare tjenester fra den utenlandske tilbyderen oppstår det ingen avgiftsplikt. For salg av fjernleverbare tjenester til privatpersoner må det leveres en fjernleverbar ”elektronisk” tjeneste for at det kan oppstå avgiftsplikt, § 3-30 fjerde ledd jf. § 11-3 andre ledd.

3.2.4 Oppsummering

For at vilkåret ”elektronisk tjeneste” skal være oppfylt må det foreligge en fjernleverbar tjeneste. Når det skal bestemmes om en tjeneste er fjernleverbar, er det avgjørende om tjenesten generelt er av fjernleverbar art, og ikke hvor tjenesten utføres eller hvordan den leveres i det aktuelle tilfellet. Det skal dermed ikke legges avgjørende vekt på om leveringen skjer på et bestemt sted eller om den sendes elektronisk. Hva som er avtalt mellom partene er heller ikke av betydning.

3.3 Vilkår nummer (2): ” leveres over internett eller annet elektronisk nett”

Elektroniske tjenester er en undergruppe av fjernleverbare tjenester. Skillet på definisjonsnivå mellom de to knytter seg blant annet til hvordan tjenesten leveres. Det følger av § 1-3 første ledd bokstav j at tjenesten må ”leveres over internett eller annet elektronisk nett”.

Ordlyden av ”leveres” innebærer at tjenesten må overbringes på en eller annen måte fra senderen til mottakeren. Den må med andre ord overføres på en slik måte at ytelsen kommer frem til mottakeren. Dette er ikke noe spesielt for elektroniske tjenester, men er en presisering av det som generelt gjelder ved ”omsetning” av tjenester, jf. § 1-3 første ledd bokstav a, se under punkt 3.2.1. Vilkåret må ses i sammenheng med vilkåret om at tjenesten skal leveres ”over internett eller annet elektronisk nett”.

3.3.1 ”Over internett eller annet elektronisk nett”

Videre stiller lovteksten krav til at tjenesten leveres ”over internett eller annet elektronisk nett”. Vilkåret knytter seg til hvilken overføringsmetode som anvendes for å sende datasignaler mellom tilbyder og mottaker. Internett er nevnt spesifikt i lovteksten. Oppgaven avgrenses fra en inngående beskrivelse av hva ”internett” er. Det legges til grunn som tilstrekkelig, ved siden av den alminnelig forståelsen, at Internett er et kommunikasjonsnettverk mellom ulike enheter og brukerne av disse.

Mobilnett, kabelnettverk eller satellittnettverk vil være alternative ”elektronisk nett”.³² Felles for Internett og de alternative nettverkene er at det vil være tale om en tilkobling, enten gjennom kabel eller ved hjelp av trådløse sendere og mottakere, som gjør at forbrukeren får tilgang til Internett eller annet nett. Det er som regel på internett møtet med tilbyders salgsplattform skjer og avtale om levering av elektroniske tjenester inngås.

At tjenesten leveres over elektronisk nett er et absolutt vilkår. Tjenesten er ikke levert ”elektronisk” dersom det eksempelvis inngås avtale på Internett, men oppfyllelsen skjer ved at partene møtes, eller ytelsen sendes per post. Dersom et firma bestiller ny software på en tilbyders hjemmeside, men dette sendes på minnepinne til mottaker er tjenesten ikke levert elektronisk. Det skiller seg fra den nøytrale leveringsformen som gjelder for levering av fjernleverbare tjenester. For fjernleverbare tjenester stilles det ikke noe vilkår til hvordan tjenesten leveres i det enkelte tilfellet.

Dersom en tjeneste som er utført leveres over mail, vil det som utgangspunkt oppfylle vilkåret om at tjenesten er levert ”elektronisk”. Leveringsformen er imidlertid bare ett av de kumulative vilkårene. Som vi skal se under kan menneskelig innblanding før eller under levering over Internett, innebære at de øvrige vilkår ikke er oppfylt.

3.4 Vilkår nummer (3): ”som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi”

Det er videre et vilkår for at det skal være tale om en elektronisk tjeneste at den ”ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi”. Ordlyden av ”ikke kan anskaffes uten” betyr at det ikke er mulig å tilegne seg tjenesten uten å bruke informasjonsteknologi. Informasjonsteknologi er «teknologi der informasjon bearbeides, lagres og formidles som tekst, lyd eller bilder i digital form»³³. Dette innebærer en avgrensning mot elektroniske tjenester som kan anskaffes uten å bruke denne teknologien.

³² Merverdiavgiftshåndboken 2013, under kapittel 1-3.11.

³³ Rossen, Eirik. (2012, 3. september). It. I Store norske leksikon. Hentet 10. februar 2014 fra <http://snl.no/IT>.

Eksempler på tjenester som kan anskaffes uten informasjonsteknologi er blant annet regnskapstjenester, konsulenttjenester og lignende. Tjenestene kan ytes til mottaker uten å bruke informasjonsteknologi. Regnskapet kan sendes per post og konsulentens arbeid kan overleveres personlig til kunden. Det at regnskapet eller konsulentens arbeid sendes med epost innebærer ikke at tjenesten blir elektronisk.³⁴ Som vi skal se under vil denne typen tjenester også har problemer med å oppfylle vilkåret om at leveringen ”hovedsakelig er automatisert”.

For at tjenesten skal anses som en ”elektronisk tjeneste” må tjenesten derfor bare være mulig å få tak i ved hjelp av informasjonsteknologi.

3.5 Vilkår nummer (4): ” leveringen av tjenestene hovedsakelig er automatisert”

Det fjerde vilkåret for å avgjøre om det foreligger en elektronisk tjenester er om ”leveringen av tjenestene hovedsakelig er automatisert”. Det første spørsmålet er hva som skal til for at leveringen er ”automatisert”. Ordlyden tilser at noe skjer uten påvirkning eller inngripen fra mennesker. Det har gjerne sammenheng med at det er maskiner eller teknisk utstyr som utfører jobben. Dersom tilbyderer ikke behøver å foreta seg noe leveres tjenesten fullt ut ”automatisert”. Lovens vilkår vil i slike tilfeller anses oppfylt.

Levering av tjenestene skal være ”hovedsakelig” automatisert. Ordlyden av ”hovedsakelig” taler for at det må en kvalifisert overvekt av automatisert levering til for vilkåret skal være oppfylt. En måte å avgjøre om tjenestene leveres ”hovedsakelig automatisert” er å identifisere den ikke-automatiserte delen av leveringen. Deretter må det vurderes om den ikke-automatiserte delen utgjør en så stor del at den automatiserte delen ikke lenger er den hovedsakelige.

³⁴ Merverdiavgiftshåndboken 2013, under kapittel 1-3.11,

Noe menneskelig inngripen vil i de fleste tilfeller være nødvendig. Ved levering av elektroniske tjenester er et vanlig hendelsesforløp at kjøperen først bestiller ved å fylle ut et skjema på tilbyders hjemmeside på internett. Etter betaling, typisk ved bruk av kreditt eller debetkort, blir innholdet av tjenesten, for eksempel en film eller et dataprogram, tilgjengelig for kjøperen. Dette skjer i løpet av sekunder og uten inngripen fra tilbyderen. I enkelte tilfeller kan det være tale om å godkjenne nye kunder, transaksjoner og lignende for at levering skal kunne gjennomføres. Det kreves altså i enkelte tilfeller en viss grad av menneskelig inngripen og påvirkning i forkant av leveringen for at denne skal kunne tilbys automatisk over internett. Spørsmålet er hvor grensen går for akseptabel menneskelig inngripen ved leveringen av tjenesten. Noen eksempler vil forsøke å belyse grensen.

Oppgradering, vedlikehold og oppdatering av programvare er tjenester som kan utføres av et menneske, men som også kan leveres automatisk. Når det leveres automatiske tjenester kan eksempler være «levering og hosting av nettsteder, fjernvedlikehold av programvare og maskinvare».³⁵

Det betyr at det er avgjørende om en slik tjeneste forstås av en datamaskin eller om det sitter en person og utfører det aktuelle vedlikeholdet. Ved supporttjenester er kan tilbyder, som sitter eksternt, kobler seg inn på kundens datanettverk og foretar vedlikehold og oppdateringer for å sikre at systemet fungerer optimalt. Ved slik ekstern tilkobling tydeliggjøres den personlige innsatsen når en datakonsulent tar over kontrollen over kundens «skrivebord» og kontrollerer mus og tastatur. I et slikt tilfelle er det klart at tjenesten ikke hovedsakelig er automatisert.

I virtuelle treningssentre betaler brukerne for å kunne benytte seg av blant annet ulike instruksjonsvideoer, treningslogg og kostholdsplanlegger uten å oppsøke det lokale treningsstudioet. Ved levering av slike tjenester kan det i likhet med datasupport innebære mer eller mindre grad av menneskelig inngripen. Dersom en ernæringssekspert er involvert i

³⁵ Skatteetaten, *Eksempler på elektroniske tjenester*.

kostholdsplanleggingen for hvert enkelt medlem er det ikke tale om at tjenesten leveres ”hovedsakelig automatisert”. Vilkåret kan imidlertid være oppfylt dersom kostholdsprogrammet utarbeides av et forhåndsprogrammert dataprogram som deretter setter sammen et personlig opplegg for kunden.

Vilkåret om at ”leveringen av tjenestene hovedsakelig er automatisert” innebærer at det må foretas en avveining av graden av menneskelig inngripen. Det er leveringen av tjenesten som må være hovedsakelig automatisert for at vilkåret skal anses oppfylt. En viss grad av menneskelig inngripen er akseptabel så lenge leveringen hovedsakelig utføres av en datamaskin.

3.6 Oppsummering og rettsvirkninger

For at en tjeneste skal defineres som en ”elektronisk tjeneste” etter § 1-3 første ledd bokstav j må det tas stilling til om de fire vilkårene er oppfylt. Vilkårene er som nevnt kumulative. Det vil si at alle vilkårene må være oppfylt dersom det skal foreligge en elektronisk tjeneste.

Virkingen av at det leveres en ”elektronisk tjeneste” er at det på nærmere vilkår oppstår merverdiavgiftsplikt etter § 3-30 fjerde ledd første punktum ved innførsel av en slik tjeneste. Når tilbyder er utenlandsk og mottakeren er en norsk privatperson er det den utenlandske tilbyderen som er ansvarlig for å beregne og betale merverdiavgift, § 11-3 andre ledd jf. § 2-1 tredje ledd. Ved salg til norske næringsdrivende er det reglene om omvendt avgiftsplikt som kommer til anvendelse, § 11-3 første ledd jf. 2-1 første ledd. Det innebærer at den utenlandske tilbyderen ved salg til norske næringsdrivende ikke må beregne merverdiavgift til Norge.

4 Merverdiavgiftsplikt ved omsetning og innførsel av virtuell valuta

4.1 Innledning

«Bitcoin» er en form for «virtuell valuta»³⁶. Den kan brukes til å kjøpe varer og tjenester hos tilbydere som aksepterer Bitcoin som betalingsmiddel³⁷. Betalingen skjer over internett ved hjelp av brukerens datamaskin eller mobiltelefon. Den vanligste måten å anskaffe Bitcoin på er å kjøpe det hos en norsk eller utenlandsk tilbyder, eksempelvis en vekslingsplattform³⁸. Kjøperen betaler da med tradisjonell valuta og får Bitcoin beregnet etter den dagsaktuelle kursen tilbake. Ved omsetning av Bitcoin og annen virtuell valuta oppstår det avgiftsmessige spørsmål.

I denne delen av oppgaven skal det derfor redegjøres for hvilke konsekvenser det har for merverdiavgiftsplikten at virtuell valuta omsettes og innføres til Norge. Bitcoin trekkes frem som et eksempel på en virtuell valuta i den hensikt å gjøre redegjørelsen mer konkret. Fremstillingen knytter seg i hovedsak til spørsmålet om Bitcoin kan klassifiseres som en elektronisk tjeneste eller en finansiell tjeneste. Virkningen av at Bitcoin er en elektronisk tjeneste er at det kan oppstå avgiftsplikt ved omsetning og innførsel, jf. drøftelsen under punkt 2 og 3 over. Dersom Bitcoin er en finansiell tjeneste vil omsetning og innførsel av Bitcoin være unntatt avgiftsplikt, jf. mval § 3-6.

Skattedirektoratet avga den 11.11.2013 en prinsipputtalelse om de skatte- og avgiftsmessige konsekvensene ved bruk av Bitcoin.³⁹ I uttalelsen tas det stilling til om Bitcoin er en elektronisk tjeneste eller om det er en finansiell tjeneste. Uavhengig av uttalelsens konklusjon er oppgaven i det følgende å ta stilling til de avgiftsmessige konsekvensene ved om-

³⁶ ECB, Virtual Currency Schemes, October 2012. På side 21.

³⁷ Oppstilling av forhandlere som aksepterer Bitcoin: <https://no.spendbitcoins.com>

³⁸ Justcoin, norsk vekslingsplattform for Bitcoin: <https://justcoin.com>

³⁹ Skattedirektoratet, *Bruk av bitcoins – skatte- og avgiftsmessige konsekvenser*

setning og innførsel av Bitcoin. Under punkt 4.2 til 4.4 redegjøres det for hva virtuell valuta og Bitcoin er. I punkt 4.5 tas det stilling til om Bitcoin er en elektronisk tjeneste. Deretter tas det stilling til om Bitcoin er en finansiell tjeneste, punkt 4.6.

4.2 Hva er en virtuell valuta?

For å behandle de rettslige problemstillingene knyttet til merverdiavgift på virtuell valuta er det nødvendig å forstå hva virtuell valuta er, og på hvilken måte de representerer verdier som kan bli avgiftsbelagt ved omsetning og innførsel. Det gis først en forklaring av ulike betegnelser. Deretter redegjøres det for noen ulike typer virtuell valuta og hva som skiller de fra hverandre. Dernest vil en innføring i Bitcoin danne utgangspunktet for å besvare de rettslige problemstillingene som ble angitt over.

4.2.1 Betegnelsen virtuell valuta og sammenligning med tradisjonell valuta

Betegnelsen «virtuell» tyder på at noe ikke er ekte eller håndfast, men eksisterer som en parallell til den fysiske verdenen. «Virtuell valuta» kan sies å være en fellesbetegnelse på ulike valuta som skiller seg fra tradisjonell valuta som pund, dollar og norske kroner. Valutaen eksisterer elektronisk/digitalt og har derfor også fått navnet digital valuta. Betegnelsene av de ulike valutaene kan skape noe usikkerhet om hva som kjennetegner dem og hvilke egenskaper de har.

Det første som en må legge merke til er at tradisjonell valuta også eksisterer digitalt. Ved bruk av nettbank og betalingskort foregår transaksjoner av penger digitalt over nett. Også tjenester som eks. Paypal, illustrerer at vanlige penger eksisterer og overføres digitalt. Særlig er dette tydelig dersom du betaler for en elektronisk tjeneste via nettbank eller ved bruk av betalingskort på nett, for eksempel ved å leie en film. Da mottar ikke tilbydereren fysiske penger og kjøperen får heller ikke en vare i hende som kan illustrere at det har foregått en tradisjonell handel. Handelen har kun foregått digitalt over elektronisk nett og det er kun digitalt det finnes spor av den.

Det innebærer at betegnelsen digital valuta kanskje ikke er så treffende når skillet mellom tradisjonell valuta og virtuell valuta skal trekkes. Derfor vil betegnelsen tradisjonell valuta

bli anvendt om norske kroner og andre lands valuta. Betegnelsen virtuell valuta vil brukes om elektroniske valuta av typen Bitcoin, Linden Dollars mv.

Det at «valuta» går igjen i begge betegnelser kan skape noe forvirring. Dette er for det første fordi valuta ofte brukes synonymt med en annen stats penger. Det er ingen stat som står bak den virtuelle valutaen. For det andre fordi det kan det få rettslig betydning å betegne noe som en «valuta». Det må derfor ses bort fra betegnelsen i seg selv og heller rette fokuset mot hva som kjennetegner de ulike virtuelle valutaene.

4.3 Ulike typer virtuell valuta

4.3.1 Kategori nummer en

Den europeiske sentralbanken har delt de virtuelle valutaene inn i tre kategorier.⁴⁰

Den første kategorien er kjennetegnet ved å være begrenset til å brukes til å kjøpe og selge virtuelle varer og tjenester. Den kan ikke kjøpes for tradisjonell valuta og den kan heller ikke veksles inn i tradisjonell valuta. Dette er typisk en valuta som eksisterer i et online spill eller verden, der spillerne kan tjene denne typen valuta ved prestasjoner i spillet. Denne første typen virtuell valuta kan like gjerne ses på som et poengsystem fordelt mellom deltakerne i denne spillplattformen. Den eneste kontakten denne virtuelle valutaen har med omverdenenes økonomi er dersom det kreves en innmeldingsavgift fra deltakerne.

4.3.2 Kategori nummer to

Kategori nummer to er kjennetegnet av at valutaen kan brukes til å kjøpe både virtuelle og ekte varer og tjenester. Altså er ikke valutaen begrenset til kun den virtuelle verdenen. Det betyr at det eksempelvis kan handles både elektroniske tjenester, som filmer etc. Men også fysiske varer som sendes til kjøperen. Valutaen kan kjøpes med tradisjonelle valutaer, men kan ikke veksles inn i igjen i ekte penger.

⁴⁰ ECB, *Virtual Currency Schemes, October 2012*.

På Facebook eksisterte det et system med en egen kreditt, såkalte Facebook-kreditter. Dette ble benyttet av brukerne til kjøp av gjenstander i ulike spill og forskjellige applikasjoner. For å få Facebook-kreditter var det nødvendig å kjøpe dette med tradisjonell valuta først, for deretter og kunne bruke kreditten til å handle ønskede virtuelle produkter. Det var ikke mulig å veksle tilbake til tradisjonell valuta. Kreditten besto hos brukeren til den er brukt opp. Det kan sammenlignes med et gavekort du kjøper for eksempel i en sportsforretning eller på kino. Det kan benyttes i sportskjeden eller på ulike kinoer, men kan ikke returneres mot utbetaling av penger. For innehaver av kategori 2 virtuell valuta er haken at pengene forblir i den virtuelle verden eller den må omgjøres i varer eller tjenester.

4.3.3 Kategori nummer tre – herunder Bitcoin

I den tredje kategorien befinner de virtuelle valutaene som kan byttes tilbake til tradisjonell valuta. Ellers har de de samme egenskapene som kategori to, over. Det vil si at de ligner tradisjonell valuta i digital form. Den største forskjellen fra den tradisjonelle valutaen er, som nevnt innledningsvis, at det ikke står noen sentralbank bak denne valutaen. Valutaen er også angitt med en annen betegnelse. Verdien er ikke lenger angitt i pund, dollar eller NOK.

Et eksempel er Linden Dollars. Denne virtuelle valutaen eksisterer i en parallell virtuell verden kalt Second Life. Spillerne eller karakterene benytter seg av den virtuelle valutaen til kjøp og salg av virtuelle varer og tjenester. Linden Dollars kan omsettes til den dagsaktuelle kurs. En animert rose gikk i tiden rundt 14. Februar for 10 Linden Dollars eller 0,61 EUR⁴¹. Det vil si at spillerne betaler for et produkt eller tjeneste som bare eksisterer digitalt og i den virtuelle verden.

Et annet eksempel på denne type valuta er Bitcoin. Dette er en virtuell valuta som har fått en del oppmerksomhet i media⁴² og av skattemyndighetene i 2013 og til nå i 2014.⁴³ Særlig

⁴¹ <https://www.virwox.com/?stage=1> vekslingsraten den 18.02.14.

⁴² Blant annet, <http://e24.no/boers-og-finans/bitcoin-halvert-i-verdi/22770869>,

fordi den tilsynelatende kunne gi betydelige gevinster, men senere også fordi den gjentatte ganger har sunket betraktelig i verdi, og fordi vekslingsplattformer har begjært seg konkurs. Verdireduksjonen skyldes både at den forbys i enkelte land og fordi det er stilt spørsmål ved sikkerheten rundt Bitcoin.

Det kan dermed reises spørsmål om dette er en virtuell valuta man kan regne med i fremtiden. Det er imidlertid ikke en problemstilling oppgaven er ment å drøfte nærmere. Selv om ikke Bitcoin består, vil andre lignende virtuelle valutaer kunne oppstå. Det er dermed relevant å se nærmere på egenskapene ved en slik valuta. Det vil kunne ha overføringsverdi til en generell og rettferdig avgiftsmessig behandling av eksisterende og fremtidig virtuell valuta.

4.4 Bitcoin – en krypteringsvaluta

4.4.1 Hva er Bitcoin?

Bitcoin er en valuta som eksisterer på eierens harddisk, enten på en tradisjonell pc, smarttelefon eller nettbrett. Den kan brukes til å handle varer og tjenester over nett og i enkelte butikker og kafeer som har godkjent Bitcoin som betalingsmiddel. Som virtuell valuta i kategori 3, kan den veksles mot andre tradisjonelle valuta. Ved kjøp og salg vil eieren av Bitcoin kunne oppnå gevinst eller gå med tap på samme måte som ved annen handel med tradisjonell valuta. Bitcoin kan anskaffes mot å betale vederlag eller ved såkalt «mining»⁴⁴. Aktører som driver med kjøp og salg av Bitcoin kan også tjene penger ved kreve gebyr for transaksjonene. Det kan sammenlignes med vekslingsgebyr du må betale i banken dersom du vil ta ut utenlandsk valuta.

Valutaen ble funnet opp av den eller de bak pseudonymet Satoshi Nakamoto. I den opprinnelige artikkelen⁴⁵ utgitt på www.bitcoin.org forklares det hvordan Bitcoin kan ”tje-

⁴³ Skattedirektoratet, *Bruk av bitcoins – skatte- og avgiftsmessige konsekvenser*

⁴⁴ ECB, *Virtual Currency Schemes*, October 2012, på side 24.

⁴⁵ Satoshi Nakamoto. *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*

nes/lages” og hvordan handel med Bitcoin skal foregå på en sikker måte. Dette var starten på en ny type digital valuta som gjennom et «peer-to-peer» nettverk ble ansett som sikrere enn forgjengere. Hensikten med Bitcoin var å skape en valuta som skulle være enkel å bruke, sikker, samt statsuavhengig og av den grunn motstandsdyktig mot inflasjon. Egenskapen ved Bitcoin-systemet er at det ikke kan genereres mer et bestemt antall Bitcoin. Det skiller seg altså fra sentralbankers mulighet til å stimulere økonomien ved å trykke opp mer penger - som forenklet sagt kan føre til inflasjon. Bitcoin skulle også gjøre handel enklere ved at det ikke var nødvendig veksle mellom ulike valutaer.

4.4.2 Usikkert investeringsobjekt

Bitcoin er blitt kritisert og ansett som et usikkert investeringsobjekt. Finanstilsynet har, i samsvar med European Banking Authority, advart mot å kjøpe Bitcoin og lignende krypteringsvalutaer⁴⁶. Fallgruvne er mange og flere enn ved tradisjonell investering som i aksjer, eiendom eller å la pengene forrente på konto. Den digitale lommeboken som inneholder Bitcoin kan hackes og pengene kan stjeles på den måten. Det samme kan skje med kontante penger dersom en person skulle bli frastjålet lommeboken. Forskjellen er at disse pengene i noen grad kan forsikres. Sammenligningsgrunnlaget blir kanskje mer givende om en tar utgangspunkt i penger på en bankkonto. I tillegg er det innskuddsgaranti på inntil to millioner, jf. banksikringsloven. Bankenes sikringsfond garanterer i noen grad for kontoinskudd i norske banker.

Noe tilsvarende system foreligger ikke for Bitcoin. Når en Bitcoin-bruker ønsker å veksle Bitcoin mot tradisjonell valuta, eller omvendt, kan dette gjøres ved hjelp av en vekslingsplattform. Denne plattformen administrerer og utfører kjøp og salg av Bitcoin. Ved vekslingsmå transaksjonene godkjennes, da vil brukerne ha verdier stående hos vekslingsplattformen. Forsvinner en vekslingsplattform, mens du foretar en transaksjon så forsvinner de Bitcoin som du har til gode.⁴⁷

⁴⁶ Finanstilsynet, *Advarsel til forbrukere - informasjon om virtuelle valutaer*

⁴⁷ Finanstilsynet, *Advarsel til forbrukere - informasjon om virtuelle valutaer*

Et negativt funn ved søk hos forsikringsselskapene viser at det ikke tilbys noen forsikringsprodukter som omfatter dekning av virtuelle valutaer. Ved direkte forespørsel om det kunne være mulig å forsikre sin digitale lommebok mot for eksempel tyveri/hacking, var dette heller ikke mulig. Svaret var at Bitcoin måtte omdannes til norske kroner på en garantikonto eller et annet formuesobjekt som deretter kan forsikres.⁴⁸

4.5 Er Bitcoin en ”elektronisk tjeneste” jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav j?

Spørsmålet i det følgende er om Bitcoin er en ”elektronisk tjeneste” i samsvar med definisjonen i § 1-3 første ledd bokstav j. Hvis svaret er ja, oppstår det avgiftsplikt ved omsetning og innførsel av Bitcoin etter reglene i henholdsvis § 3-1 og § 3-30. Avgiftsplikten ved innenlands omsetning oppstår ved salg til både næringsdrivende og privatpersoner, jf. § 3-1. Videre blir innførsel av Bitcoin avgiftspliktig ved salg til både norske næringsdrivende og norske privatpersoner, jf. § 3-30.

Hvis svaret er nei, og Bitcoin ikke kan anses som ”elektronisk tjeneste” oppstår det ikke avgiftsplikt etter § 3-30 fjerde ledd. Det betyr at avgiftsplikt ikke inntre ved innførsel av Bitcoin til norske privatpersoner. Utenlandsk tilbyder blir dermed i ikke merverdiavgiftspliktig ved salg av Bitcoin til norske privatpersoner. Forutsatt at Bitcoin ikke kan anses som en ”elektronisk tjeneste” utelukker ikke det at avgiftsplikt kan inntre på annet grunnlag. For eksempel som følge av at Bitcoin kan anses som en fjernleverbar tjeneste eller bare en tjeneste.

Redegjørelsen for ”elektronisk tjeneste” gjort under punkt 3 danner utgangspunktet for å stilling til problemstillingen og vil langt på vei følge systematikken der. For at Bitcoin skal være en elektronisk tjeneste må fire kumulative vilkår være oppfylt. For det første må Bitcoin være en ”fjernleverbar tjeneste”. For det andre må Bitcoin ”leveres over Internett eller

⁴⁸ Søk hos blant annet DNB Forsikring, Tryg, Storebrand og Gjensidige. Forespørselen ble rettet til DNB Forsikring i februar 2014.

annet elektronisk nett”. Det tredje vilkåret er at Bitcoin ikke må kunne ”anskaffes uten informasjonsteknologi”. Vilkår nummer fire er levering av Bitcoin må være ”hovedsakelig automatisert”.

4.5.1 Er Bitcoin en ”fjernleverbar tjeneste”?

Det første spørsmålet er om levering av Bitcoin kan anses som levering av en ”tjeneste”. En tjeneste er ”det som kan omsettes og som ikke er varer etter bokstav b, herunder begrensede rettigheter til varer, og utnyttelse av immaterielle verdier”, jf. § 1-3 første ledd bokstav c.

Omsetning innebærer at det betales vederlag for tjenesten, jf. § 1-3 første ledd bokstav a. Som nevnt over kan Bitcoin eksempelvis kjøpes og selges ved bruk av en vekslingsplattform. Vekslingsplattformen selger Bitcoin mot vederlag, som regel i form av tradisjonell valuta. Vilkåret om omsetning vil i slike tilfeller være oppfylt.

Det neste vilkåret for å avgjøre om Bitcoin er en tjeneste er en avgrensning mot varebegrepet. Som problematisert under punkt 3 kan det oppstå spørsmål om lagring på en fysisk enhet som deretter selges videre innebærer at det blir tale om omsetning av en vare. For Bitcoin er denne problemstillingen mindre praktisk. Det er Bitcoin-filene som ligger lagret på enheten som utgjør tjenesten. Overføring av Bitcoin krever i tillegg godkjenninger fra Bitcoin-nettverket, noe som gjør det umulig å selge en harddisk med et gitt antall Bitcoin som en vare til en mottakeren. Levering av Bitcoin innebærer derfor levering av en ”tjeneste”.

For at en tjeneste skal anses som fjernleverbar stilles det vilkår til at leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted”, jf. § 1-3 første ledd bokstav i. Levering av Bitcoin innebærer at datafiler overføres fra tilbyder til mottaker. Datafiler vil etter sin art ikke kunne knyttes til et bestemt fysisk sted. Bitcoin er etter dette en fjernleverbar tjeneste, jf. § 1-3 første ledd bokstav i.

4.5.2 Leveres Bitcoin ”over internett eller annet elektronisk nett”?

Det andre vilkåret for å avgjøre om Bitcoin er en elektronisk tjeneste, er om Bitcoin leveres ”over internett eller annet elektronisk nett”. Vilkåret stiller krav til hvordan tjenesten overføres. Tjenesten må overføres via Internett eller annet elektronisk nett, som mobilnett, kabelnett og lignende.

Bitcoin overføres mellom enhetene som disponeres av tilbyder og mottaker. Enten det benyttes mobil, nettbrett eller pc skjer overføringen ved bruk av internett eller annet elektronisk nett. Vilkåret er dermed oppfylt.

4.5.3 Kan Bitcoin ”anskaffes uten informasjonsteknologi”?

Det neste vilkåret som må være oppfylt er at Bitcoin ”ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi”. Det innebærer at det ikke er må være mulig å tilegne seg Bitcoin uten å benytte seg av informasjonsteknologi. Bitcoin kan som nevnt anskaffes på to måter. Den kan kjøpes og den kan produseres ved «mining»⁴⁹. Begge deler involverer bruk av informasjonsteknologi ved anskaffelsen. Det er ikke mulig å anskaffe Bitcoin på en annen måte. Vilkåret er dermed oppfylt.

4.5.4 Er leveringen av Bitcoin ”hovedsakelig automatisert”?

For at Bitcoin skal anses som en elektronisk tjeneste må leveringen av Bitcoin være ”hovedsakelig automatisert”. Som nevnt under punkt 3 innebærer ordlyden av ”automatisert” at noe skjer uten påvirkning eller inngripen fra mennesker. Når Bitcoin leveres til mottakeren skjer overføringen og tilhørende godkjenninger uten at noe særlig grad av menneskelig inngripen. Det er datamaskiner tilkoblet Bitcoin-nettverket som utfører overføringer og godkjenninger⁵⁰. Det er ikke nødvendig å ta stilling til om det den automatiserte delen er den hovedsakelige når den menneskelige påvirkningen spiller en minimal rolle. Levering av Bitcoin er ”hovedsakelig automatisert”.

⁴⁹ ECB, Virtual Currency Schemes, October 2012 på side 24.

⁵⁰ ECB, Virtual Currency Schemes, October 2012 på side 23 til 24.

4.5.5 Konklusjon og rettsvirkninger

Vurderingen over viser at de fire kumulative vilkårene er oppfylt. Det innebærer at Bitcoin er en ”elektronisk tjeneste”, jf. § 1-3 første ledd bokstav j. Det er i samsvar med Skattedirektoratets uttalelse⁵¹. I uttalelsen konkluderer skatteetaten med at den virtuelle valutaen Bitcoin er en ”elektronisk tjeneste”.

Den avgiftsmessige konsekvensen av å klassifiseres Bitcoin som en elektronisk tjeneste er at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning og innførsel av Bitcoin. Det innebærer at norske næringsdrivende som omsetter Bitcoin i Norge må beregne og betale merverdiavgift ved omsetning, § 3-1 jf. § 11-1. Eksempelvis vil en norsk tilbyder av Bitcoin, måtte beregne og betale merverdiavgift når norske kunder kjøper Bitcoin.

Dersom næringsdrivende i Norge kjøper Bitcoin fra utenlandske tilbydere oppstår det merverdiavgiftsplikt etter reglene i § 3-30 første til tredje ledd. Det er den norske mottakeren som er ansvarlig for å beregne og betale merverdiavgift, § 11-3 første ledd jf. § 2-1 første ledd. Det innebærer at en norsk næringsdrivende som handler Bitcoin av en utenlandsk tilbyder må beregne og betale merverdiavgift av eventuelle kjøp.

Ved innførsel av Bitcoin fra utenlandske tilbydere til norske privatpersoner oppstår det avgiftsplikt til Norge, jf. § 3-30 fjerde ledd. Ved slik innførsel er det den utenlandske tilbyderen som skal beregne og betale merverdiavgift, § 11-3 andre ledd jf. § 2-1 tredje ledd.

4.6 Er Bitcoin en finansiell tjeneste, jf. mval § 3-6?

4.6.1 Utgangspunkt – ikke avgiftsplikt for finansielle tjenester

Det følger av § 3-6 at ”omsetning og formidling av finansielle tjenester er unntatt fra loven”. Virkningen av at finansielle tjenester er unntatt fra loven innebærer at slike tjenester

⁵¹ Skattedirektoratet, *Bruk av bitcoins – skatte- og avgiftsmessige konsekvenser*

ikke blir merverdiavgiftspliktig ved omsetning. Dersom Bitcoin er en finansiell tjeneste vil den være unntatt fra avgiftsplikt ved innenlands omsetning.

Som nevnt under punkt 2 blir fjernleverbare elektroniske tjenester avgiftspliktige ved innførsel så lenge ”tjenesten er merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet”, mval. § 3-30 andre ledd og fjerde ledd første punktum. Det betyr at merverdiavgiftsplikten ved innførsel strekker seg like langt som avgiftsplikten gjør ved tilsvarende innenlands omsetning av tjenesten. Avgiftsplikten er symmetrisk.

Eksempelvis er levering av lagringstjenester i nett-skyen⁵² en tjeneste som er avgiftspliktig ved innenlands omsetning, jf. § 3-1. Det betyr at denne typen tjeneste også blir avgiftspliktig når utenlandske tilbydere selger slike tjenester til norske mottakere, jf. § 3-30 fjerde ledd.

På den andre siden finner vi at tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsplikt innenfor det norske merverdiavgiftsområdet også er unntatt avgiftsplikt ved innførsel. Unntaket er begrunnet i hensynet til likebehandling, og for mer bestemt, å unngå konkurransevridding i markedet. Dersom dette unntaket ikke hadde eksistert ville utenlandske tilbydere blitt stilt dårligere enn norske tilbydere som er unntatt å svare mva. på sine tjenester. Dersom Bitcoin er en finansiell tjeneste vil den også være unntatt fra avgiftsplikt ved innførsel til norske mottakere.

Omsetning og formidling av finansielle tjenester er unntatt merverdiavgiftsplikt, jf., mval. § 3-6. Det gjelder blant annet omsetning av, ”gyldige betalingsmidler” jf. bokstav d. Ved omsetning av gyldige betalingsmidler oppstår det ingen avgiftsplikt.

4.6.2 Er Bitcoin et ”gyldig betalingsmiddel” jf. § 3-6 bokstav d?

Spørsmålet i det følgende er om Bitcoin er et ”gyldig betalingsmiddel” jf. § 3-6 bokstav d.

⁵² Skatteetaten, *Eksempler på elektroniske tjenester*.

Ordlyden av ”betalingsmidler” tilsier at det som ytes er akseptert som vederlag for en vare eller tjeneste. Eksempelvis er sedler og mynt kjente betalingsmidler. Også andre formuesobjekter kan fungere som et betalingsmiddel, så lenge det evner å tilfredsstille selgerens krav til vederlaget. Dermed kan gull og andre verdifulle gjenstander fungere som betalingsmiddel. Det er vilkåret om at betalingsmiddelet må være ”gyldig” som trekker grensen, jf. bokstav d.

Hva som er et ”gyldig” betalingsmiddel beror på om det er et godkjent formuesobjekt å foreta handel med. Etter ordlyden ligger det en objektiv vurdering til grunn. Det er ikke opp til hver enkelt å vurdere om det aktuelle betalingsmiddelet er gyldig. Ordlyden gir ingen nærmere holdepunkter for avgjøre hvilke betalingsmidler som er unntatt.

Forarbeidene angir at «som betalingsmidler regnes sedler, mynter og innskudd eller kreditt på konto i en finansinstitusjon mv., når innskuddet eller kreditten kan disponeres ved bruk av betalingsinstrument». Kreditt- og debetkort, nettbanktjenester og giroblankett er eksempler på slike betalingsinstrumenter.⁵³ Utgangspunktet for å vurdere om Bitcoin er et gyldig betalingsmiddel må derfor tas i forarbeidenes beskrivelse.

Bitcoin eksisterer som nevnt bare som datafiler lagret på en harddisk. Det eksisterer dermed ikke fysiske Bitcoin i form av sedler eller mynt. Bitcoin kan heller ikke anses for å være innskudd eller kreditt på konto hos en finansinstitusjon. Dette er fordi det er eieren selv som har Bitcoin lagret i sin digitale lommebok. Ordlyden og forarbeidene taler for at Bitcoin ikke kan anses som et ”gyldig betalingsmiddel”.

4.6.3 Sammenligning mellom Bitcoin og elektroniske penger (e-penger)

Videre definerer Finansavtaleloven ”betalingsmidler” som: ”pengesedler og mynter samt innskudd og kreditt på konto og elektroniske penger som definert i lov 13. desember 2002 nr. 74 om e-pengeforetak § 1-1 annet ledd” (min understrekning), jf. finansavtaleloven § 12

⁵³ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) på side 194.

bokstav d. Den refererte e-pengeforetaksloven er nå opphevet. Definisjonen det henvises til bygger på EU sitt Electronic Money Directive (2009/110/EC).

Det følger av art. 2 nr. 2 at «*‘electronic money’ means electronically, including magnetically, stored monetary value as represented by a claim on the issuer which is issued on receipt of funds for the purpose of making payment transactions as defined in point 5 of Article 4 of Directive 2007/64/EC, and which is accepted by a natural or legal person other than the electronic money issuer;*»

Et eksempel på e-penger som oppfyller disse vilkårene er penger som benyttes gjennom PayPal. Betalingstjenesten er organisert slik at brukeren enten setter inne penger på sin PayPal konto eller at PayPal trekker penger fra betalingskortet til brukeren ved hver netthandel. Det innebærer at brukeren aldri betaler direkte fra sin egen bankkonto til selgeren. PayPal operer som et online bindeledd mellom selger og kjøper.

Bitcoin oppfyller noen av vilkårene som stilles i definisjonen i art. 2 nr. 2 over. Bitcoin er lagret på et elektronisk medium(electronically stored), er ment for å utføre betalingstransaksjoner(purpose of making payment transactions), og er akseptert av andre enn utstederen(accepted by other than the issuer).

Pengeverdien (monetary value), av den tradisjonelle valutaen, er imidlertid ikke beholdt som et pengekrav på utstederen. I motsetning til PayPal-kontoen, som er gjengitt i tradisjonell valuta, som dollar, pund eller lignende omdannes innskuddet til verdien «Bitcoin».

Videre opprettes det ikke noe pengekrav ved kjøp av Bitcoin. En Bitcoin-bruker kan ikke kreve å få utbetalt verdien av Bitcoin i tradisjonell valuta. Han er avhengig av å få solgt sine Bitcoin til en vekslingsplattform eller andre som er villig å kjøpe Bitcoin. I den opphevede e-pengeforetaksloven § 1-6 var hjemlet en rett for "[i]hendehaveren av elektroniske penger" til å "kreve at e-pengeforetaket innløser elektroniske penger til pålydende verdi i

mynter og sedler”. Den som hadde et krav mot e-pengeforetaket kunne dermed få sine e-penger innløst i kontanter. Slik er det som nevnt ikke for Bitcoin.

Bitcoin er dermed ikke ”elektroniske penger”, jf. finansavtaleloven § 12 bokstav d. Det taler for at Bitcoin ikke kan klassifiseres som et ”gyldig betalingsmiddel” jf. mval § 3-6 bokstav d.

4.6.4 Er Bitcoin en valuta?

Merknadene i forarbeidene til mval. § 3-6 bokstav d angir at: «unntaket for omsetning av gyldige betalingsmidler omfatter også omsetning av valuta»⁵⁴ Det kan isolert sett tale for at omsetning av virtuell valuta kan omfattes. Når «valuta» her står alene og i denne sammenheng, menes en annen stats myntenhet som pund, dollar eller svenske kroner. Uttalelsen er inntatt i forarbeider som ble skrevet i 2000-2001. Virtuell valuta var neppe tiltenkt å falle inn under bestemmelsens anvendelsesområde da uttalelsen ble skrevet.

Det er også betydelige forskjell mellom tradisjonell valuta og virtuell valuta. Blant annet ved at tradisjonell valuta eksisterer som fysisk myntenhet i tillegg til at den kan anvendes digitalt ved bruk av nettbank, kortbetaling på nett, og lignende. Videre er den tradisjonelle valutaen underlagt streng statlig regulering, og forvaltes av sine respektive staters sentralbank. Bitcoin skiller seg fra den tradisjonelle valutaen på sentrale punkter, og kan dermed ikke anses som en valuta.

4.6.5 Oppsummering

Ordlyden sett i lys av forarbeider og sammenhengen med finansavtalen er avgjørende for at Bitcoin ikke kan anses som et ”gyldig betalingsmiddel” jf. § 3-6 bokstav d. Bitcoin oppfyller dermed ikke vilkårene til ”finansiell tjeneste” jf. § 3-6. Virkningen er at Bitcoin ikke

⁵⁴ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) på side 194.

kan unntas avgiftsplikt. Dette er også i samsvar med Skattedirektoratets konklusjon: Bitcoin anses for å være en elektronisk tjeneste og den kan ikke unntas avgiftsplikt⁵⁵.

Bitcoin er ett eksempel på en virtuell valuta. Det er ikke gitt at behandlingen av andre former for virtuell valuta, eksisterende eller fremtidige, vil få de samme skatte- og avgiftsmessige konsekvenser. Skattedirektoratets prinsipputtalelse er kortfattet. Det gis ikke noen utdypende begrunnelse eller vurderinger av de enkelte vilkår som ligger til grunn for den avgiftsmessige konklusjonen.

Etter redegjørelsen for virtuell valuta og Bitcoin i denne oppgaven, er det nærliggende å anta at lignende virtuell valuta vil gis en tilnærmet lik avgiftsmessig behandling som Bitcoin. For virtuell valuta i kategori en og to (se over) har ikke valutaen noen bindeledd til den faktiske økonomien – den kan ikke veksles tilbake i tradisjonell valuta. Det vil dermed neppe oppstå noen avgiftsmessige spørsmål rundt disse typene virtuell valuta.

For virtuell valuta som oppfyller kriteriene i kategori tre, vil det kunne oppstå avgiftsmessige spørsmål. Denne virtuelle valutaen kan veksles tilbake til tradisjonell valuta, og dessuten brukes som betalingsmiddel. Det kan by på avgiftsmessige utfordringer i fremtiden. Særlig dersom egenskapene til en virtuell valuta endres slik at den kan klassifiseres som et ”gyldig betalingsmiddel”.

⁵⁵ Skattedirektoratet, *Bruk av bitcoins – skatte- og avgiftsmessige konsekvenser*

5 Litteraturliste

Bøker:

- Ole Gjems-Onstad/Tor S Kildal, *Lærebok i Merverdiavgift*, 4. utgave 2013.

Publikasjoner på internett:

- Skattedirektoratet, *Merverdiavgiftshåndboken*, 9. utgave 2013
<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Merverdiavgiftshandboken>
- Kari Elisabeth Christiansen: *Norsk Lovkommentar*, Rettsdata. Note 356 til merverdiavgiftsloven. [http://abo.retsdata.no/browse.aspx?bid=direct&s_terms=mval § 3-30&sDest=gL20090619z2D58z2EzA711z2D3 - gN20090619z2D58z2E356](http://abo.retsdata.no/browse.aspx?bid=direct&s_terms=mval%20%243-30&sDest=gL20090619z2D58z2EzA711z2D3-gN20090619z2D58z2E356)
- Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 11.11.2013: *Bruk av bitcoins – skatte- og avgiftsmessige konsekvenser*,
<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Bruk-av-bitcoins--skatte--og-avgiftsmessige-konsekvenser/>
- Skatteetaten, *Eksempler på elektroniske tjenester*
<http://www.skatteetaten.no/no/Bedrift-og-organisasjon/Merverdiavgift/Om-merverdiavgift/Elektroniske-tjenester/Eksempler-pa-elektroniske-tjenester/>
- Store norske leksikon
<http://snl.no>
- Satoshi Nakamoto: *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*,
http://scholar.google.no/scholar?hl=en&q=bitcoin&btnG=&as_sdt=1,5&as_sdtp=
- ECB, Virtual Currency Schemes, October 2012.
<http://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemes201210en.pdf>
- Uttalelse fra finanstilsynet 13.12.2013: *Advarsel til forbrukere – informasjon om virtuelle valutaer*
http://www.finanstilsynet.no/no/Artikkelarkiv/Aktuelt/2013/4_kvartal/Advarsel-til-forbrukere---informasjon-om-virtuelle-valutaer/

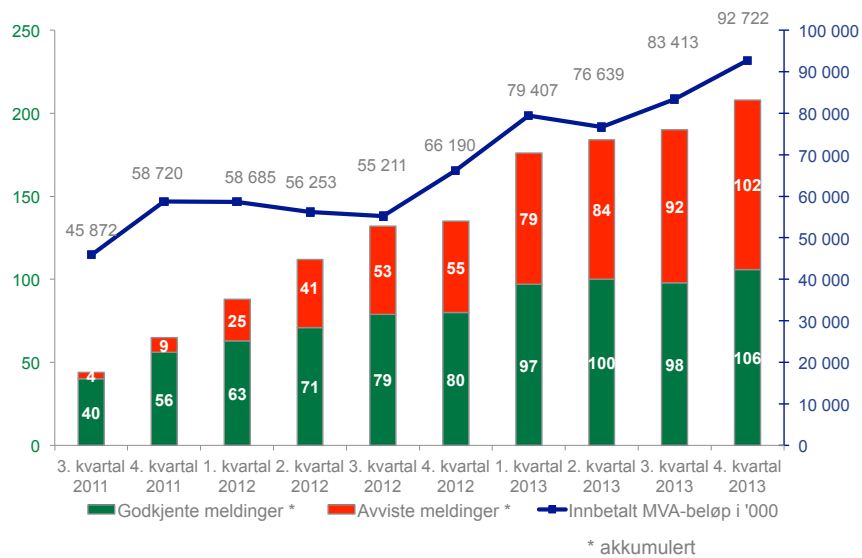
6 Vedlegg

Vedlegg 1: «Elektroniske tjenester (VOES)»

Elektroniske tjenester (VOES)



Skatteetaten



05.03.14